

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• LOS DOCUMENTOS NOTARIALES EN LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE EL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.....4

ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE

Abogado del Estado

Doctor en Derecho

**TEMAS
FISCALES**

• SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....25

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones35

**TRIBUTOS
OFICINAS
LIQUIDADORAS**

• SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....41

**TRIBUTOS
MUNICIPALES**

TM
Tributos - MUNICIPALES

TEMAS FISCALES.....4

- LOS DOCUMENTOS NOTARIALES EN LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE EL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE

Abogado del Estado

Doctor en Derecho

I. INTRODUCCIÓN

- La normativa posterior
- Una referencia al hecho imponible en la cuota gradual
- Los documentos administrativos: la anotación preventiva

II. ASPECTOS GENERALES

- Los requisitos para entender realizado el hecho imponible
 - el contenido valuable de la escritura pública
 - el carácter inscribible de la escritura pública
- El sujeto pasivo en los préstamos hipotecarios
- Un supuesto de exención

III. EL ARRENDAMIENTO FINANCIERO

IV. TRASMISIÓN DE OFICINAS DE FARMACIA

V. EXTINCIÓN DE COMUNIDADES

VI. ADQUISICIÓN DE CUOTAS Y EXCESO DE ADJUDICACIÓN

VII. OTROS TEMAS DE INTERÉS

- La reparcelación
- La prescripción
- La responsabilidad tributaria
- Sobre determinada exención
 - regulación actual
 - antecedentes
 - otros pareceres



LOS DOCUMENTOS NOTARIALES EN LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE EL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE

Abogado del Estado
Doctor en Derecho

I.- INTRODUCCIÓN

1.- La Jurisprudencia más reciente sobre el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de cuota gradual no es excesivamente innovadora, pues en la mayoría de los casos consiste en pronunciamientos expuestos con anterioridad¹, si bien con algunas precisiones y sobre ello vamos a ocuparnos.

Antes que nada recordemos que dicha modalidad tributaria es la que centra la mayores consideraciones de la Jurisprudencia; me refiero como se ha dicho a lo expuesto en el art.31, apartado segundo, del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, por el que se aprobó el Texto Refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, a cuyo tenor:

“Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al Impuesto.

Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros

de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo I de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de Diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos”.

a. La normativa posterior

Con independencia de lo que más adelante se expondrá, en relación con la subjetividad tributaria de los préstamos hipotecarios, quieren mencionarse aquí diversas disposiciones que se ocupan de las exenciones tributarias; y así:

- En la Ley 5/2019, de 15 de Marzo, Reguladora de los Contratos de Crédito Inmobiliario se indica:

Disposición Final Segunda. Modificación del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

¹ Me remito a lo que expuse en: “*Tributación de los documentos notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*”, en “*Boletín de Información Tributaria*” nº 260 (2022).

“Se añade el siguiente párrafo final al artículo 45, que queda redactado de la siguiente forma: «Los beneficios fiscales y exenciones subjetivas concedidos por esta u otras Leyes en la modalidad de cuota variable de documentos notariales del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados no serán aplicables en las operaciones en las que el sujeto pasivo se determine en función del párrafo segundo del artículo 29 del Texto Refundido, salvo que se dispusiese expresamente otra cosa.”

- Se incorpora un nuevo número 28 al art. 45.I.B del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados añadido con efectos de 18 de Marzo de 2020, por la Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de Marzo, en la redacción dada por la Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de Marzo, según el cual gozan de exención:

“Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de Marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados de este Impuesto, siempre que tengan su fundamento en los supuestos regulados en los artículos 7 a 16 del citado Real Decreto-Ley, referentes a la moratoria de deuda hipotecaria para la adquisición de vivienda habitual”.

- Además y por el Real Decreto-Ley 25/2020, de 3 de Julio, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo y con referencia a los siguientes supuestos de exención se añade un número 30 al artículo 45.I.B) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, con la siguiente redacción al gozar de exención:

“Las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios y de arrendamientos sin garantía hipotecaria que se produzcan en aplicación de la moratoria hipotecaria para el sector turístico, regulada en los artículos 3 a 9 del Real Decreto-Ley 25/2020, de 3 de Julio, de 2020”.

b. Una referencia al hecho imponible en la cuota gradual

La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Noviembre de 1997 (rec. 532/1995) dejó claro que el hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados no es

el mero otorgamiento de una escritura pública, sino el acto jurídico que se documenta y que pone de manifiesto una capacidad económica.

La confusa redacción de los preceptos que en el Texto Refundido de 1993 y en el Reglamento de 1995 regulan el Impuesto de la alícuota proporcional ha sido la causa, normalmente, de la interpretación que del mismo se ha venido haciendo, identificándolo con un gravamen puramente documental.

Y el hecho imponible de tal gravamen no es el documento; es, en realidad, la acción o situación atribuible o vinculada a una persona, en función de cuya realización, demostrativa de su capacidad económica, le es exigible el tributo; por tanto, el hecho imponible del Impuesto de cuota gradual de actos jurídicos formalizados en documentos notariales no es, propiamente, el documento notarial utilizado.

Así, para determinar cuál es el hecho imponible gravado por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados debemos atender al acto jurídico documentado en determinada forma (notarial, mercantil o administrativa) que ofrece mayores garantías en el tráfico jurídico, y que pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Pero no solo eso, pues de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley General Tributaria, que lleva por rúbrica “calificación”, en la exigencia del tributo debe atenderse a la verdadera naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado; de este modo, el hecho imponible objeto de gravamen por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados es el negocio efectivamente realizado.

La problemática de este Impuesto con las singularidades de lo dispuesto sobre el particular en cada Estado, llegó hasta el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que en Sentencia de 5 de Junio de 2025, expuso:

“Los artículos 5, apartado 2, letra b), y 6, apartado 1, letra d), de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de Febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establece la sujeción al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados de las garantías otorgadas en forma de prenda sobre acciones, sobre saldos de cuentas bancarias o sobre créditos resultantes de préstamos de accionistas, así como en forma de cesiones de crédito, a efectos del correcto cumplimiento de las obligaciones derivadas de un empréstito de obligaciones emitidas por una sociedad de capital, siempre que dichas garantías, aunque formen parte de tal empréstito de obligaciones, constituyan privilegios en el sentido del referido artículo 6, apartado 1, letra d), en la medida en que permiten al titular de un

crédito obtener el pago preferente o prioritario de este en caso de que el deudor incumpla sus obligaciones”.

c. Los documentos administrativos: la anotación preventiva

Pero ello no excluye que la Jurisprudencia haya prestado atención a otros supuestos dentro de la modalidad tributaria, a que se refiere el art. 40 del citado Texto Refundido y en concreto a los documentos administrativos, pues se someten a gravamen: “Las anotaciones preventivas² que se practican en Registros Públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengan ordenadas de oficio por la Autoridad Judicial o Administrativa competente”.

Pues bien y con referencia a esta cuestión la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 22 de Noviembre de 2022, (STSJ M 14535/2022) expuso en relación con la prórroga de una anotación preventiva lo que a continuación sigue:

“Como consecuencia de este criterio no podemos aceptar la sujeción al Impuesto de lo que constituye la simple prórroga de una anotación sobre la que ya se ha liquidado el tributo en su día. La prórroga no es equiparable a la anotación original, pues se trata de un acto que recae sobre un asiento registral ya existente y que viene obligado por el carácter temporal de la anotación preventiva. Pese a lo que afirma el Tribunal Económico Administrativo Regional, la prórroga no se produce cuando ha caducado el asiento, sino precisamente antes de que tenga lugar la caducidad por así disponerlo expresamente el art. 86 de la Ley Hipotecaria. Además, su efecto queda reducido a la prolongación de la anotación en el tiempo en los términos previstos en el art. 199 del Reglamento Hipotecario, sin otra alteración cuantitativa ni cualitativa ni del embargo ni del crédito garantizado.

En cuanto a la oposición de la Comunidad de Madrid, debemos puntualizar que la Sentencia 886/2020 del Tribunal Superior de Justicia de Valencia no declara en ningún momento que la prórroga de la anotación quede sujeta al impuesto, sino precisamente lo contrario, como se advierte de la lectura del segundo párrafo que hemos transcrito. Por otro lado, la Sentencia 764/2014 de esta Sección no se pronunció sobre la tributación de los actos que afectan a las anotaciones inscritas, pues solo examinó la corrección de la base imponible de lo que era una primera anotación preventiva de embargo”.

II. ASPECTOS GENERALES

a. Los requisitos para entender realizado el hecho imponible

2.- Antes de ocuparnos de los aspectos más específicos que ofrece la tributación de los documentos notariales procede recordar que el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados tiene como hecho imponible la formalización notarial de actos económicamente evaluables, inscribibles en los Registros Públicos y no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias; y así, tal y como expresa la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Noviembre de 1997, con referencia al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, “el hecho imponible es, en tal caso, una entidad compleja, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos (en virtud de los cuales es exigible dicha modalidad del Impuesto”; el hecho imponible es, pues, en definitiva, “el acto jurídico documentado” en determinada forma -notarial, en este caso- que ofrece mayores garantías en el tráfico jurídico por ser inscribible en los Registros Públicos que en la Ley se determinan.

a.) el contenido valuable de la escritura pública

Considerándose que lo valuable comprende los actos o contratos que dotan de contenido al documento, así se expuso por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 13 de Noviembre de 2015, rec. cas. 3068/2013 : “el hecho imponible se produce y su valor es el total de su contenido económico, pues con ese total contenido económico es reflejado en el documento y es inscribible en el Registro de la Propiedad, produciendo efectos frente a terceros. Por eso, su carácter valuable lo es por el total de su contenido económico que, en los términos pactados, resulta inscribible”.

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 27 de Febrero de 1996, se ocupó de la sujeción al impuesto de la escritura pública de modificación de la condición de las acciones de una Sociedad Anónima, pasando aquellas de ser nominativas a ser acciones al portador; la no sujeción se fundamentó en lo que a continuación se expone:

“La cuestión planteada, pues, radica en determinar si una escritura por la que se modifica el carácter de las acciones convirtiendo en acciones al portador las anteriores acciones nominativas, sin variación cuantitativa del capital social, ni cualquier otra modificación estatutaria distinta (alteración de la porción de capital que corresponde a cada uno de los socios, modificación del importe nominal, cambio de objeto social, etc. etc.) tiene por objeto

² A ello me referí en: “*Régimen fiscal de las anotaciones preventivas*”, en “*Crónica Tributaria*” nº 13 (1975).

"cantidad o cosa valuable", siendo como es éste uno de los requisitos legales previstos en el art. 31.2 del antiguo Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Pues bien, para dilucidar tal dilema, de acuerdo con la doctrina seguida por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 8 de Abril de 1995, diremos que la cuestión ha de resolverse negativamente ya que lo valuable es el capital social y éste no es objeto de alteración, cambio, o modificación alguna por la escritura pública del caso, puesto que el capital social permanece el mismo e inalterable antes y después del acuerdo societario y de la escritura que lo elevó a público, sin que por esto mismo pueda atribuirse valor alguno al hecho de que una acción que antes era nominativa sea desde una fecha determinada al portador. "La escritura que modifica las acciones -en palabras del propio Tribunal Supremo- es independiente del valor de éstas: es el valor de la acción lo que es valuable, con independencia de la naturaleza de la acción", y ese valor de la acción no es objeto de la escritura, pues la escritura de conversión de acciones, y modificación de estatutos otorgada por la hoy recurrente se limitó, en lo que aquí interesa, a alterar el modo de identificación de los titulares de las acciones que se convierten en al portador en vez de nominativas, manteniéndose el contenido anterior de los Estatutos.

En definitiva, esa simple modificación de las acciones en virtud de una escritura pública no tiene contenido valuable, por lo que al no cumplir el supuesto de hecho que acota el art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto, no puede gravarse por el de Actos Jurídicos Documentados".

b.) el carácter inscribible de la escritura pública

Es lo concerniente a la inscripción en los Registros Públicos lo que necesita de una mayor concreción; y así

3 La Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de Marzo de 2019, concluye que: "Resulta, en consecuencia, que la resolución administrativa impugnada no es conforme a derecho, pues todos los documentos notariales que contengan actos y contratos que tengan acceso al Registro de la Propiedad, en virtud de cualquier tipo de asiento, quedan sujetos a la cuota gradual del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, por lo que debe estimarse el recurso contencioso-administrativo y anularse la misma. Hacemos nuestra la tesis de la Sentencia sobre la inscribibilidad de la escritura que contiene las cláusulas financieras. Pero hemos de disentar respecto del contenido que atribuye a la escritura que nos ocupa, en tanto que una lectura exhaustiva de la expresada escritura desvela que las referencias que se hacen en la Sentencia a determinadas cláusulas, sin más concreción, no responden a la realidad. Así no existe cláusula Cuarta bis sobre otras comisiones y gastos posteriores, sí una cláusula Cuarto sobre Comisiones, nada más; y respecto de la sexta, lo que se hace es suprimir un apartado de las cláusulas originarias, nada más, no incorpora una nueva condición. En cuanto a los gastos del seguro de riesgo de incendios de las fincas hipotecadas, no existe cláusula alguna con dicho tenor en la escritura. La afirmación de que concurre el requisito de la inscribibilidad respecto de las cláusulas otras comisiones y gastos posteriores y gastos a cargo del prestatario, ha de insistirse en lo dicho, no existen tales cláusulas, sólo una cláusula sobre comisiones y respecto de los gastos a cargo del prestatario, lo que se hace es suprimir un apartado f) del préstamo hipotecario originario, sin añadir ni sustituirlo por otra cláusula".

el Tribunal Supremo en Sentencias de 25 de Abril (STS 2200/2013)³ y 13 de Septiembre de 2013 (STS 4608/2013), declaró que:

"La inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el Registrador por defectos formales".

Con fecha 27 de Septiembre de 2021, (STS 3577/202) la Sala Tercera del Tribunal Supremo, precisó su doctrina en Sentencia de dicha fecha indicando que:

"A tenor del artículo 31.2 del Texto Refundido, la operación documentada constituye el mecanismo jurídico para integrar el hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, despejado el carácter de negocio jurídico de la operación de segregación, debemos afirmar, como hemos expresado reiteradamente, que el hecho imponible es "el acto jurídico documentado" -en determinada forma notarial, en este caso- que ofrece mayores garantías en el tráfico jurídico por ser inscribible en los Registros Públicos que en la Ley se determinan (Sentencia del Tribunal Supremo 962/2017 de 15 de Marzo de 2017 rec.1083/2016). Más recientemente, y en la misma línea, las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de Julio de 2020 (rec. 6502/2017) y de 8 de Julio de 2020 (rec. 507/2018 y rec. 948/2018), se remiten a la Sentencia de 24 de Octubre de 2003 (recurso de casación en interés de la ley núm. 67/2002), señalando que "la inscripción en los Registros Públicos otorga al titular registral un conjunto de garantías que el Ordenamiento Jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen -dichas especiales garantías registrales- la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, sin que esa justificación del Impuesto lo convierta en una tasa por la prestación de un servicio".

Añadiéndose por el Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de Mayo de 2025 (STS 2439/2025):

"La palabra central es la inscribibilidad en el Registro de la Propiedad, pues cabrían al respecto dos posturas: o bien que la condición de inscribible sea abstracta o general, esto es, que bastaría con que el negocio jurídico documentado, por su naturaleza, tuviera acceso al Registro, al margen de que se hubiera inscrito o no; o, incluso, que no hubiera podido llevarse a cabo por razones formales; incluso, cuando el negocio, como aquí sucede, adoleciera de algún vicio determinante de su invalidez; o la segunda postura, que haya que atender a la inscribibilidad de cada título concreto.

A tal efecto, el análisis al caso de nuestra Jurisprudencia

y la de la Sala Primera del Tribunal Supremo pone el acento en dos aspectos del contrato de arrendamiento de larga duración que podrían afectar al gravamen efectuado: primero, si el déficit de consentimiento apreciado, por la falta de la preceptiva autorización judicial para integrar la capacidad de dos menores, comuneros de la arrendadora, determina la nulidad radical o la mera anulabilidad del contrato escriturado; el segundo problema general es la distinción establecida entre los casos en que la inscripción es constitutiva, esto es, condición de validez y eficacia del negocio documentado, y aquellos otros en que no lo es, como en el caso que estamos examinando".

Por ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de Julio de 2014, y en relación con una escritura pública de carta de pago expuso que:

"Si bien la anotación registral a través de una nota marginal carece de efectos sobre la titularidad dominical, como aclara el artículo 73 del Real Decreto 1093/97 (Tales notas no surtirán otro efecto que el de dar a conocer, a quien consulte el contenido del Registro de la Propiedad, la situación urbanística de la finca en el momento a que se refiera el título que las origine, salvo los casos en que la legislación aplicable prevea un efecto distinto), basta que se trate de un documento notarial que tenga acceso al Registro para que se cumpla el devengo del gravamen gradual por Actos Jurídicos Documentados" requisitos que concurren igualmente en el presente caso debiendo declarar por ello la sujeción al impuesto de la escritura de autos, y con ello estimar el recurso".

b. El sujeto pasivo en los préstamos hipotecarios

3.- Un simple recordatorio de la polémica suscitada en torno a la tributación de los préstamos hipotecarios⁴, que concluyó con el Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de Noviembre, que modificó lo dispuesto en el artículo 29 del Texto Refundido del Impuesto añadiéndose el párrafo siguiente, en contra de la tradicional regulación al indicar que en relación con el sujeto pasivo:

"Cuando se trate de escrituras de préstamo hipotecario

se considerará sujeto pasivo el prestamista⁵".

Además y coordinando la nueva regulación con el Impuesto sobre Sociedades, en la Disposición Final Primera, del citado Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de Noviembre, se expuso:

"Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en materia de gastos deducibles:

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de este Real Decreto-Ley, se añade una nueva letra m) en el artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactada de la siguiente forma, en relación con los gastos no deducibles:

"m) La deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,

5 El Tribunal Supremo en Sentencias 16,22 y 23 de Octubre de 2018, anuló el apartado segundo del artículo 68 del Real Decreto 828/1995, de 29 de Marzo, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el que se disponía que: "Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario"; las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de Noviembre de 2018, se pronunciaron de modo definitivo sobre esta cuestión, si bien el Real Decreto Ley 17/2018, de 8 de Noviembre, atribuye la condición de sujeto pasivo al banco prestamista; véase el ya citado: "*El mal llamado Impuesto sobre las Hipotecas*" del Profesor Tejerizo Lopez, en "*Boletín de Información Tributaria*". Registradores de España nº 225 (2018); llegó a plantearse la responsabilidad de la Administración por haber percibido el Impuesto en la persona del prestatario y conforme a la normativa en ese momento vigente; planteada así la cuestión la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 3 de Mayo de 2022, desestimó la pretensión exponiendo: "Por lo que se refiere al enriquecimiento injusto de la Administración, tampoco en este punto la demanda merece favorable acogida: la entidad demandante solicita una indemnización, por las liquidaciones abonadas en su día por el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como consecuencia de la formalización de escrituras públicas de varios préstamos hipotecarios por ella suscritas y con arreglo a la norma y la jurisprudencia sobre la materia. Lo anterior sería suficiente para excluir la existencia de un eventual enriquecimiento injusto por parte de la Administración Tributaria pues, como es sabido, uno de los requisitos exigidos para la apreciación de esta institución es la falta de causa del enriquecimiento y aquí es el propio art. 29 de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el art. 68 del Reglamento, el que habilitaba directamente a que las autoliquidaciones fueran realizadas por el prestatario. Pero además, con posterioridad a dichas Sentencias, el Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se pronunció sobre esta cuestión, señalando en tres Sentencias de 27 de Noviembre de 2018- con base en el art. 29 de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados- en la redacción anterior al Real Decreto-Ley 17/2018 de 8 de Noviembre- que el sujeto pasivo en el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados esto, cuando el documento sujeto era una escritura pública de constitución de un préstamo hipotecario, era el prestatario. Además las Sentencias del Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 27 de Noviembre de 2018 indicaban que el efecto de las Sentencias de la misma Sala de 16, 22 y 23 de Octubre de 2018, quedaba limitado al ámbito procesal de los recursos resueltos en ellas. Así pues, no es injusto lo que se ha efectuado con amparo jurídico. En las escrituras públicas de formalización de préstamos suscritas antes, de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 17/2018- el 8 de Noviembre de 2018- y con la excepción de los supuestos resueltos por las Sentencias del Tribunal Supremo de 16, 22 y 23 de Octubre de 2018, el sujeto pasivo era el prestatario y no el banco prestamista".

4 Véase por todos: "*El mal llamado -impuesto sobre las hipotecas*" del Profesor Tejerizo López, en "*Boletín de Información Tributaria*" nº 225 (2018); "La tributación de los préstamos hipotecarios en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, a la luz de los recientes vaivenes normativos y jurisprudenciales" asimismo en el "*Boletín de Información Tributaria*" nº 228 (2019) del Profesor Calvo Vérguez; "*El cambio en el sujeto pasivo del préstamo hipotecario y su incidencia en ciertos beneficios fiscales en el Impuesto*", de Utande San Juan, en el citado "*Boletín de Información Tributaria*", nº 235 (2020) y "Otra interpretación en torno a la tributación del préstamo hipotecario en el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados"; del Profesor Varona Alabern, en "*Quincena Fiscal*" Nº 5 (2020); además la problemática que se suscitó hizo que se prestara atención sobre ella desde otras perspectivas, véase: "*El sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados sobre los préstamos hipotecarios*", del Catedrático Emérito de Derecho Administrativo, Martínez López-Muñiz, en "*Diario la Ley*" nº 9398 del día 3 de Abril de 2019.

modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 29 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre."

El mencionado Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de Noviembre, no ha querido sino acoger expresamente en la Ley del Impuesto lo que la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo había interpretado en sus Sentencias de 16, 22 y 23 de Octubre de 2018 (re cursos 5350/2017, 4900/2017 y 1168/2017), aun con un voto particular en contra, extenso y ampliamente fundamentado, apartándose con ello drásticamente de una Jurisprudencia de décadas, aceptada incluso también por la Sala Primera del mismo Tribunal Supremo en dos recientes Sentencias del mismo año 2018 -15 de Marzo, casaciones 1518/2017-, aunque el 23 de Diciembre de 2015, esta misma Sala hubiera dictado de modo prejudicial, sin apenas fundamentación jurídica, una interpretación distinta en un asunto en el que estaba en juego un problema de protección de los consumidores y usuarios frente a posibles cláusulas abusivas; las mencionadas Sentencias de la Sección Segunda habían además declarado ilegal y nulo el párrafo segundo del art. 68 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo.

Ante el movimiento del Presidente de la Sala Tercera al amparo de la Ley Orgánica del Poder Judicial (art. 197, y también arts. 264 de esa misma Ley Orgánica y 92.7 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa), de avocar al Pleno de la Sala el conocimiento y resolución de otros recursos de casación pendientes ante la Sección Segunda (los numerados como 1049/2017, 1653/2017 y 5911/2017), prácticamente iguales a los ya decididos por su Sección Segunda, con objeto de reconsiderar tamaño cambio de criterio jurisprudencial con la autoridad del conjunto de los Magistrados de la Sala, y el resultado alcanzado por el Pleno en los días 5 y 6 de Noviembre, que decidió volver a la interpretación tradicional, la respuesta del Gobierno dio toda la impresión de querer afirmar ostensiblemente su poder⁶.

Además se introdujo en el art. 45 del Texto Refundido, la medida procedente del Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de Noviembre, consistente en el siguiente supuesto de exención contemplado en su apartado 25, para:

"Las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria en la que el prestatario sea alguna de las personas o Entidades incluidas en la letra A) anterior"⁷

El debate sobre la subjetividad tributaria se trasladó a la Sala Primera del Tribunal Supremo, y así en Sentencia de 21 de Junio de 2021, (STS 2359/2021) se expuso:

"1.- Esta Sala, tanto en su propia Jurisprudencia, como por asunción de la emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ha establecido los criterios que deben regir la distribución de gastos e impuestos derivados de la celebración de los préstamos hipotecarios una vez que la cláusula contractual que atribuía su pago en exclusiva al prestatario/consumidor es declarada abusiva, cuando se trata de contratos celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 5/2019, de 15 de Marzo, Reguladora de los Contratos de Crédito Inmobiliario, o para el caso del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de Noviembre, por el que se modifica el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2.- Sobre la abusividad de ese tipo de cláusulas, declaramos en las Sentencias de Pleno 44/2019, 46/2019, 47/2019, 48/2019 y 49/2019: "si no existiera la cláusula controvertida, el consumidor no tendría que pagar todos los gastos e impuestos de la operación, puesto que en virtud de las disposiciones de Derecho español aplicables (Arancel de los notarios, Arancel de los Registradores, Código Civil, etc.) no le corresponde al prestatario en todo caso el abono de la totalidad de tales gastos y tributos, por lo que la introducción de dicha estipulación implica un desequilibrio importante entre los derechos y las obligaciones de las partes en el contrato, que determina su abusividad. Máxime teniendo en cuenta la naturaleza del servicio objeto del contrato, que es la financiación de la adquisición de un bien de primera necesidad como es la vivienda habitual.

3.- Como hemos declarado en la Sentencia 457/2020, de 24 de Julio, esta doctrina jurisprudencial de la Sala ha sido confirmada por la Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de Julio de 2020, en los asuntos acumulados C-224/19 y C-259/19 y, por lo que se refiere al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, las Sentencias de Pleno 147/2018 y 148/2018, de 15 de Marzo, y 48/2019, de 23 de Enero, establecieron que, por Ley, el sujeto pasivo del impuesto respecto de la constitución de la hipoteca en garantía de un préstamo era el prestatario."

⁶ La cita es del Profesor Martínez López-Muñiz, en el estudio citado anteriormente y a lo que se refiere la nota informativa de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 6 de Noviembre de 2018.

⁷ O sea el Estado, las Administraciones Públicas Territoriales e Institucionales, las Entidades sin fin lucrativo, las Cajas de Ahorro, etc...

Previamente la Sentencia de dicha Sala Primera del Tribunal Supremo, 26 de Octubre de 2021, (STS 3453/2020) había expuesto:

“Por lo que se refiere al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, la Sentencia 48/2019, de 23 de Enero, recuerda y ratifica la jurisprudencia contenida en las Sentencias 147/2018 y 148/2018, de 15 de Marzo, según la cual:

En lo que afecta al pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados habrá que estar a las siguientes reglas:

a) Respecto de la constitución de la hipoteca en garantía de un préstamo, el sujeto pasivo del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados es el prestatario.

b) En lo que respecta al pago del impuesto de actos jurídicos documentados, en cuanto al derecho de cuota variable en función de la cuantía del acto o negocio jurídico que se documenta, será sujeto pasivo el prestatario.

c) En cuanto al derecho de cuota fija, por los actos jurídicos documentados del timbre de los folios de papel exclusivo para uso notarial en los que se redactan la matriz y las copias autorizadas, habrá que distinguir entre el timbre de la matriz y el de las copias autorizadas. Respecto de la matriz, corresponde el abono del impuesto al prestatario. Mientras que, respecto de las copias, habrá que considerar sujeto pasivo a quien las solicite.

d) Las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase están exentas en cuanto al gravamen gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados que grava los documentos notariales”.

De acuerdo con esta doctrina, la declaración de nulidad de la cláusula quinta relativa a los gastos no podía conllevar la atribución de todos los derivados del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados al banco prestamista, pues, con las matizaciones examinadas, el principal sujeto pasivo obligado al pago de este tributo era el prestatario.

b. Un supuesto de exención

4.- Debiendo dar cuenta, además, de otros supuestos de exención⁸, nos ocupamos de lo contemplado en el art.45 I.B).12) del Texto Refundido del Impuesto, para diversos supuestos y entre otros para:

8 Procede recordar que en el art. 45.I.B.18, en la redacción del Texto Refundido procedente de la Ley 14/2000, de 29 de Diciembre, se expuso que estarán exentas: “Las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase, en cuanto al gravamen gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados que grava los documentos notariales”.

“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”¹⁰.

Y en relación con ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 Marzo de 2022, (STS 1187/2022) expuso:

“Conforme a las consideraciones que se han realizado anteriormente, ha de responderse a la cuestión seleccionada en el Auto de admisión con interés casacional objetivo en el sentido de que una escritura pública de préstamo hipotecario que se destinara a construir viviendas de protección oficial está, conforme a lo previsto en el artículo 45.I.B)12.b) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, cuota proporcional) en proporción a las Viviendas de Protección Oficial calificadas en el edificio ofrecido como garantía en el que se ubican mayoritariamente viviendas de protección oficial, en relación con los elementos inmobiliarios (locales comerciales y garajes), que no ostentan la calificación de protección oficial.

En el caso que nos ocupa, ya se ha dicho, dado que la calificación definitiva de Vivienda de Protección Oficial, sólo alcanzaba al 97% de la edificación, sin haberla obtenido el 3% correspondiente a locales y garajes, por lo que resulta correcta la sentencia de instancia en cuanto declara que “Por tanto, quedando acreditado que el préstamo no está destinado exclusivamente al financiamiento de la construcción de un edificio destinado a protección oficial, las entidades que forman parte del conjunto inmobiliario y que no tienen la cualificación de protección oficial, de conformidad con lo previsto en el artículo 31.2 de la Ley

9 La normativa reguladora del régimen de Vivienda de Protección Oficial y sus equivalentes autonómicos, persiguen procurar a los ciudadanos con menos nivel adquisitivo el acceso en propiedad al alquiler a una vivienda digna, con anclaje, en el mandato constitucional, mediante, entre otras medidas, la concesión de ayudas y beneficios fiscales, abarcando la totalidad del proceso de adquisición, desarrollo y transmisión de este tipo de viviendas. Se configura un régimen jurídico peculiar y propio de las Viviendas de Protección Oficial, distinto del resto de viviendas que acceden al mercado libre, caracterizado por el reconocimiento de ventajas y beneficios que abarcan tanto a los promotores como a los propietarios e inquilinos, pero al mismo tiempo se sujeta a determinadas obligaciones que exceden de las normales propias del régimen de las viviendas libres, véase Sentencia del Tribunal Constitucional 112/2013, de 9 de Mayo y Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de Enero de 2003, rec. 4715/1999.

10 La regulación de la exención contemplada en el texto, procede de la Ley 4/2008, de 23 de Diciembre y concluye con lo siguiente: “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”.

del Impuesto, están sujetas al gravamen de Actos Jurídicos Documentados.”

Y en relación con ello se da cuenta de lo expuesto por el Auto de admisión del Recurso de Casación en el sentido siguiente:

“Determinar si, a efectos de la aplicación de la exención recogida en el artículo 45.I.B).12 de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación con las declaraciones de obra nueva y constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, las viviendas construidas pueden tener una superficie protegible que exceda de la máxima permitida en la normativa estatal para las viviendas de protección oficial cuando vayan destinadas a familias numerosas; y precisar si los apartados 1 y 2 del artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se oponen al apartado 2 del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en cuanto someten a tributación las escrituras de declaración de obra nueva y de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal cuando ni una ni otra tienen por objeto cantidad o cosa valuable ni contienen actos o contratos inscribibles”.

Dando respuesta a lo solicitado la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de Febrero de 2020, lo hizo en el sentido siguiente:

“Las escrituras notariales de declaración de obra nueva y de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal están sujetas al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Ello es así porque se trata de instrumentos públicos que tienen por objeto cantidad o cosa valuable y contienen actos inscribibles en el Registro de la Propiedad, conforme a reiterada jurisprudencia de este Tribunal Supremo.

En la medida en que tales actos jurídicos están sometidos a gravamen por el indicado impuesto con arreglo a lo establecido en los artículos 27, 28, 30 y 31.2 del Texto Refundido, quedando por tanto comprendidos en el ámbito objetivo del hecho imponible y en la fijación de la base imponible y de la parte variable de la cuota tributaria, el artículo 70, apartados 1 y 2, del Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no supone un exceso reglamentario o “ultra vires” sobre la habilitación legal implícita en los preceptos citados, pues se limita a hacer explícitos dos concretos casos de sujeción, a los fines de regular para ellos normas especiales de determinación

de la base imponible, que ya estaban virtualmente comprendidos en el ámbito de realización del hecho imponible establecido en aquellos preceptos”.

III. EL ARRENDAMIENTO FINANCIERO

5.- Se ocupa de lo expuesto en el epígrafe la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Julio de 2024¹¹ (STS 3832/2024) que alude al siguiente supuesto de hecho.

“Mediante escritura pública otorgada en fecha 27 de Septiembre de 2016, INVERSIONES ..., como titular de los derechos que le correspondían en virtud del contrato de arrendamiento financiero suscrito con anterioridad, canceló anticipadamente el referido contrato, ejercitando la opción de compra que se había otorgado a su favor sobre la mencionada finca sita en la calle Aribau 192-198 de Barcelona. En dicha escritura, que también obra en el expediente administrativo aparece el importe de 31.082.008,91 euros, que incluye: i) la amortización pendiente (30.752.211,01 euros), ii) el valor residual o precio establecido para el ejercicio de la opción de compra (308.279,88 euros) y iii) los intereses corridos (21.518,02 euros)”.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la naturaleza del contrato de arrendamiento financiero y, en particular, sobre el carácter que posee el ejercicio anticipado de la opción de compra sobre un bien inmueble, sosteniendo que este último es inherente al primero y que, por tanto, no ha de aplicársele la exención a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, pues no estamos ante una segunda o ulterior entrega de edificaciones; así, se expone en la Sentencia de 11 de Mayo de 2015, recurso de casación nº 2073/2013.

El Auto de admisión del Recurso de Casación, entendió que la Sala Tercera del Tribunal Supremo (STS 3832/2024) debía de pronunciarse sobre lo siguiente:

“Determinar cómo ha de cuantificarse la base imponible del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, en el caso de que se formalice en escritura pública el ejercicio de un derecho de opción de compra que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero. En particular, especificar si la base imponible ha de tomar en consideración las cuotas pendientes de amortizar o únicamente el valor residual del bien transmitido”.

¹¹ Se indica como precedente la de fecha de 16 de Noviembre de 2022, si bien existe otra de 24 de Abril de 2023.

6.- La argumentación del Tribunal Supremo discurre de la forma siguiente:

1) Partiendo de que el principio de capacidad económica, en esta modalidad legislativa que tipifica un impuesto indirecto, aparece bastante desleído, lo cierto es que la remisión al régimen legal del arrendamiento financiero nos lleva a considerar que, en un negocio como el que nos ocupa, el valor económico del contrato aquí escriturado coincide con el precio pactado para esta eventualidad, la compra del bien, en el contrato de arrendamiento financiero, tal como consignó en su autoliquidación la entidad recurrente.

2) La base imponible coincide, según el art. 30 del Texto Refundido, con el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación, que no hace al caso; pero no deja de ser significativo que lo declarado por el sujeto pasivo en su autoliquidación fuera el precio del ejercicio anticipado de la opción de compra consignado en el contrato; tenemos, pues, ya, dos manifestaciones de aceptación, dos actos propios: la del precio en el contrato y la de la propia autoliquidación.

3) En caso de ejercicio anticipado de la opción de compra, el precio de adquisición del bien inmueble, en ejecución de aquel derecho de adquisición preferente, no puede coincidir con el valor residual del inmueble, que representa una magnitud meramente simbólica, que solo se determina a la finalización del contrato, precisamente porque su condición de residual y su mínimo valor económico no puede desligarse artificiosamente del conjunto del negocio complejo del arrendamiento financiero.

4) La tesis de la sociedad recurrente se hace más difícil de compartir si se tiene en cuenta que haría coincidir una misma base imponible, como manifestación, si bien indirecta y refleja -el valor residual, en su postura en cualquier momento en que se ejercitase la opción, y por la misma cantidad, cuando es claro que tal valor residual es decreciente; de ser ello así, la base sería idéntica en caso de ejercicio anticipado de la opción en el momento en que aquí se llevó a cabo y también en el supuesto de que se optase al término del arrendamiento, lo que carece de sentido; también sería idéntico ese mismo valor económico si, por hipótesis, se adquiriera el bien inmueble en el momento subsiguiente inmediato al de celebración del contrato de arrendamiento financiero, en el primer año, por ejemplo (si el contrato no lo prohíbe); esa identidad sí que conduciría a tratar de mejor condición al arrendatario que cancela anticipadamente el contrato, optando por la adquisición del bien cedido en arrendamiento, que al que lo adquiere a la finalización del contrato, pues en

todos los casos en valor sería el calculado como residual; el propio término residual parece referirse, incluso en su significado gramatical, al precio resultante final tras haber ido satisfaciendo el arrendatario las cuotas periódicas del arrendamiento, que en cierto modo operan a cuenta del precio final del bien arrendado para el caso de ejercicio de la opción de compra.

5) La previsión del artículo 4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto no nos sirve de pauta interpretativa; dice así el precepto:

“A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa”

En realidad, el precepto, que es norma común a las figuras reguladas en la Ley, no solo a la que ahora hemos de examinar, lo que quiere significar es que, en un negocio unitario, como es el que analizamos, solo se exige el pago de un solo derecho; se trata de una norma en su día aplicada cuando se declaró, sin problema alguno, por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en relación con la documentación pública del contrato de arrendamiento financiero.

La opción de compra no es un negocio separado o autónomo del de arrendamiento financiero, puesto que está indisolublemente unida a este contrato, que no puede existir sin aquélla; pero ello no significa que el ejercicio de la opción, en la medida en que es especificación o ejecución del contrato unitario primero, no determine el acaecimiento del hecho imponible por el negocio de la opción; así lo admitió el propio recurrente al autoliquidar el impuesto y atribuirle un valor económico determinado, aunque fuera erróneo.

6) No resulta convincente la tesis esgrimida por la recurrente sobre la concurrencia de una prohibida doble imposición, o doble gravamen, si se tiene en cuenta la capacidad económica gravada en su día con la formalización, en escritura pública, del contrato de arrendamiento financiero inmobiliario entre la entidad financiera ...S.A. e INVERSIONES ..., por un plazo de 20 años, en virtud del cual la entidad crediticia cedía a ésta un edificio sito en la calle Aribau, núm. 192-198 de Barcelona, por un precio de 83.987.171,20 euros (puntos 52 a 55 del escrito de interposición).

No es convincente, en primer lugar, porque la doble imposición, en un sentido técnico jurídico propio, solo operaría cuando un mismo hecho fuera sometido a doble gravamen; antes bien, aquí estamos ante dos negocios

que, al margen de su íntima e indisoluble conexión mutua, determinan dos hechos imponible y, por ende, dos manifestaciones, bien que bastante relativas, de capacidad económica, que dieron lugar, no es de olvidar, a la celebración de dos escrituras públicas celebradas en momentos distintos y con objetos diferentes.

Lo que en realidad pretende sustentarse mediante este alegato de concurrencia de doble imposición es que los conceptos o magnitudes integrantes del precio del arrendamiento financiero que se incluyeron en la base imponible del impuesto devengado con ocasión de la celebración del contrato primero, que ya determinaron su base imponible, no pueden repetirse o formar parte de la base imponible del impuesto exigido con ocasión del ejercicio de la opción.

Sin embargo, lo cierto es que, en aplicación del art. 30.2 del Texto Refundido, ha de estarse para fijar la base imponible al valor declarado y, por remisión de éste, al valor económico del contrato que tenga por objeto el ejercicio anticipado del derecho de opción de compra que forma parte del negocio de arrendamiento financiero; es cierto que en esa opción existe un precio cierto, un valor económico identificable como tal que debe ser el que determine, aun con las imprecisiones legales, la base imponible; de no ser así, también habría doble imposición -o reiteración de partidas ya incluidas- con ocasión de la celebración en escritura pública de negocios jurídicos que tuvieran por objeto la modificación revisión o resolución o extinción de otros anteriores; aunque referida a negocios jurídicos distintos, como la novación o la dación en cuenta en el seno del préstamo hipotecario, la Sala ha declarado (Sentencias del Tribunal Supremo de 4 y 6 de Febrero de 2019, Recursos de Casación nº 4812/2017; 3256/2017 y 2774/2017) lo siguiente:

"Teniendo en consideración que la cuestión suscitada en el auto de admisión, consistente en "determinar si, en relación con las adjudicaciones en pago de deudas o daciones en pago sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la base imponible ha de fijarse en función del valor real del bien inmueble que se transmite o si, por el contrario, la misma ha de coincidir con el importe de la deuda pendiente de amortizar que se extingue con la operación" con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que, de acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 Texto Refundido sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en una dación en pago de uno o varios inmuebles hipotecados al acreedor hipotecado, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, habrá de fijarse en función del importe de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar que se extingue con la operación, cuando dicha deuda sea superior al valor real del bien o los bienes inmuebles que se transmiten".

Tal doctrina jurisprudencial viene a significar no solo que, con ocasión de actos jurídicos de ejecución o modificación de otros anteriores, no ha de estarse al conjunto económico del negocio jurídico originario -el que se ejecuta o modifica-, sino solo al valor económico del negocio realmente celebrado, sino que, trasladado al caso presente, permite establecer que el valor del negocio documentado por el que se ejercita la opción de compra anticipada es el del valor de dicha opción, aunque varios de los elementos que la conforman ya fueran tenidos en cuenta en el negocio originario.

Y tras ello se concluye de la siguiente forma:

"Ha de cuantificarse la base imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en la celebración de una escritura pública en la que se ejerce el derecho de opción de compra, previsto en el contrato, que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero, viene constituida por el valor declarado, coincidente con el precio previsto en el contrato para el ejercicio de la opción de compra.

A tal efecto, la base imponible ha de tomar en consideración no solo el valor residual del bien transmitido, sino las cuotas pendientes de amortizar.

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la Sentencia de 16 de Noviembre de 2022 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación".

IV. TRASMISIÓN DE OFICINAS DE FARMACIA

7.- Es esta una cuestión del todo punto polémica¹², basado el debate en la inscribibilidad en los Registros Públicos de los actos jurídicos plasmados en escritura pública a que se refiere el ya citado artículo 31, apartado

¹² Me remito al autorizado criterio que aporta el parecer del Tribunal Supremo plasmado en el texto que aparece en la Revista: "El Notario del Siglo XXI", Mayo-Junio de 2021, a cargo del Notario de Málaga Sr. Chaves Riva, y que llevó por título: "¿De verdad están sujetas a Actos Jurídicos Documentados las transmisiones de Farmacia?".

segundo, del Texto Refundido del Impuesto¹³.

El Tribunal Supremo en reiteradas Sentencias¹⁴, llegó a conclusiones afirmativas al responder la Sala Tercera a lo que se le preguntó en el Auto de admisión:

“Determinar si la primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la Disposición Adicional Única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación”.

La doctrina que se expone comienza recordando que (1º) la transmisión de la Oficina de Farmacia “podría encajar” en la Disposición Adicional Única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, concretamente, en su núm. 1, Sección Quinta (Sección de otros bienes muebles registrables); (2º) que no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma; y (3º) que incluso hay Comunidades Autónomas que obligan a esa inscripción.

13 Sentencias de la Sala Tercera de 26 de Noviembre de 2020, 18 de Febrero de 2021 y 31 de Octubre de 2022; además y con relación a un supuesto singular, la Dirección General de Tributos en Contestación a Consulta de 30 de Abril de 2025, expuso: La operación está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en consecuencia, no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, será susceptible de tributar por la cuota variable del documento notarial siempre que concurren los requisitos establecidos en el artículo 31.2 anteriormente señalados, de los cuales el único que puede plantear alguna duda es el relativo a la inscribibilidad de adquisición del globo aerostático a cuyo respecto debe tenerse en cuenta lo siguiente: “El Registro de Bienes Muebles, Registro de titularidades y gravámenes sobre bienes muebles, así como de condiciones generales de la contratación, está integrado por seis secciones distintas, por razón de la clase del bien inscrito, de manera que sobre cada una de las secciones que lo integran se aplica la normativa específica reguladora de los actos y derechos inscribibles que afecten a los bienes. En la sección primera, Sección de Buques y Aeronaves, se deben practicar todas las inscripciones de actos y contratos relativos a embarcaciones y aeronaves. Cada uno de los actos, contratos y gravámenes (compraventas, al contado o a plazos, arrendamientos, hipoteca naval o mobiliaria, anotación de embargo o de demanda, ejecución forzosa, etc.) que se realicen sobre tales bienes serán calificados y, en su caso, inscritos o anotados preventivamente dentro de dicha Sección por el Registrador de Bienes Muebles, esto es, el Registrador a cargo del Registro de Buques o, en su defecto, el Registrador mercantil provincial. Siendo de aplicación lo anteriormente expuesto a la inscripción de la compra del globo aerostático, se puede concluir que dicha operación tiene carácter inscribible, por lo que, al documentarse la operación en escritura pública, ésta quedará sujeta a la cuota variable del documento notarial en los términos que resultan del artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”.

14 Me remito a lo que expuse en: “*El entorno argumental de las decisiones jurisprudenciales en materia tributaria*.” Boletín de Información Tributaria” (2025).

Ante todas las circunstancias expuestas, cobra todo su sentido la aplicación de la doctrina recogida en las Sentencias de 13 de Septiembre de 2013 (Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 4600/2012) y de 25 de Abril de 2013 (Recurso de Casación núm. 5699/2010).

En la Sentencia de 25 de Abril de 2013, se expuso que la “inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el Registrador por defectos formales”.

Y en la Sentencia de 13 de Septiembre de 2013 se profundizó algo más al afirmar:

“Sentada la existencia de la contradicción, no podemos compartir el criterio que sienta la Sentencia impugnada, ya que, a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, no es necesario que el acto o negocio se inscriba, bastando que sea inscribible, al devengarse el día en que se formaliza el acto, siendo la instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico”.

Así se ha declarado en la posterior Sentencia de 25 de Abril de 2013, reconociendo que la inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el Registrador por defectos formales.

El principio de legalidad, el de seguridad jurídica y el de interdicción de la arbitrariedad, son contrarios a que de una mera posibilidad “podría encajar”, se llegue a una solución favorable a la tributación, pues es obvio que ello no puede ser así; sólo podría admitirse como reflexión del juzgador¹⁵ pero sin que de ello trascienda a su decisión que no puede estar basada en una duda sobre el particular; pese a lo expuesto se concluyó en los siguientes términos:

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

"La primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación.

En particular, la cesión o transmisión de la Oficina de Farmacia puede encajar en la Disposición Adicional Única del Real Decreto 1828/1999, concretamente, en su núm. 1, Sección Quinta (Sección de otros Bienes Muebles Registrables); y no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma¹⁶."

Y en el mismo sentido se pronunció la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Enero de 2022, (STS 164/2022) que sobre el particular expuso:

"La primera copia de una escritura notarial en la que se documenta un contrato de compraventa del negocio de supermercado, es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, no siendo necesario que el acto o negocio se inscriba en el Registro, bastando simplemente que sea inscribible, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma".

V. EXTINCIÓN DE COMUNIDADES

8.- La división de la cosa única fue analizada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de Junio de 1999, (STS 4571/1999) que se sigue invocando y en la que se expone:

"No puede tacharse de errónea la doctrina seguida por la sentencia recurrida. Esta Sala, aun en supuestos no estrictamente similares al que ahora se enjuicia y como recuerda la Sentencia de 23 de Mayo de 1998, con cita de otras de la Sala Primera y de la Sala Tercera de este

Tribunal, tiene reconocida, con vocación de generalidad, la doctrina consistente en que "la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero". En principio, pues, la división y consiguiente adjudicación de las partes en que se hubieran materializado las cuotas ideales anteriormente existentes no son operaciones susceptibles de realizar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a tenor de lo establecido en el art. 7º.1.A) del Texto Refundido y de su Reglamento, aquí aplicables, de 1980 y 1981, respectivamente -hoy los mismos preceptos de los Textos vigentes de 24 de Septiembre de 1993 y 29 de Mayo de 1995-. La división de la cosa común debe ser contemplada -recuerda la Sentencia mencionada de 1998- como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. Con otras palabras: la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 del Código civil)- la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero - arts. 404 y 1062, párrafo 1º, en relación este con el art. 406, todos del Código Civil-.

Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un "exceso de adjudicación", sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar -art. 400-. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de "compra" de la otra cuota, si no, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1.061 del Código Civil, en relación este, también, con el 406 del mismo cuerpo legal. En puridad de conceptos, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho solo a una

¹⁶ Son también de invocar las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de Septiembre de 2024 y 23 de Septiembre de 2024.

parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de posesión civilísima reconocido en el art. 450 del Código Civil y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales. Por lo demás, el hecho de que el art. 7º.2.B) de la Ley y Reglamento del Impuesto aquí aplicables solo exceptúe de la consideración de transmisión, a los efectos de su liquidación y pago, "los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los arts. 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código Civil..." y entre ellos no se cite precepto alguno regulador de comunidades voluntarias, sino solo de comunidades hereditarias, no constituye argumento en contra de la conclusión precedentemente sentada, habida cuenta que a lo que quiere con ello aludirse es a los excesos de adjudicación verdaderos, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros. No hay, pues, tampoco, con esta interpretación, desconocimiento alguno del art. 24 de la Ley General Tributaria -hoy 23.3 de la misma tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de Julio-, cuando veda la utilización del procedimiento analógico para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones tributarias".

9.- Diversas cuestiones cabe mencionar en relación con lo expuesto en el epígrafe, siendo la primera la que aparece contemplada por la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de Noviembre de 2024¹⁷ (STS 5625/2024), en la que se da respuesta a lo solicitado desde la Sección Primera al formular el Auto de admisión, que lo fue en los siguientes términos:

"Determinar si, en el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia

de una o dos convenciones¹⁸ a efectos de su gravamen y si, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias, o también puede gravarse por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados"

Una cuestión similar a la que plantea el anterior recurso ha sido examinada por la Sala y Sección en la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1286/2023, de 18 de Octubre de 2023 (rec. cas. 3891/2021), a la que le han seguido las Sentencias del Tribunal Supremo núm. 114/2024 y 115/2024, de 25 de Enero de 2024 (Recursos de Casación 6077/2022 y 7253/2022, respectivamente); en el primer recurso de casación referido se interrogaba a la Sección de enjuiciamiento sobre si, cuando en un mismo documento notarial se formalice la división del régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente, con adjudicación a los comuneros de su porción, procede que se grave tanto la extinción del condominio como la división horizontal por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -modalidad Actos Jurídicos Documentados -, o, por el contrario, solo procede que se liquide por la extinción del condominio al ser la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común.

Se invoca como precedente lo expuesto por el Tribunal Supremo en Sentencia de 12 de Noviembre de 1998, en la que se alude que como recoge el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central objeto de revisión jurisdiccional, que la división horizontal no entraña desaparición de la situación de comunidad precedente e incluso -añadimos nosotros- se produce habitualmente por las Empresas promotoras y constructoras sin que

18 Y además se añadió: "Aun admitiendo a los solos efectos dialécticos la tesis que postula el escrito de interposición, en cuya virtud, la división de la Propiedad Horizontal, en sí misma, no extinguiría el condominio, en el presente caso es evidente que la finalidad que determinó dicha división horizontal fue, precisamente, poner fin a esa situación de comunidad con la consiguiente adjudicación de los inmuebles a cada propietario. Por lo demás, no cabe obviar que ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad, de modo que, cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común (art 400 del Código Civil). Pues bien, sentada esta premisa, la división en Propiedad Horizontal opera como un mecanismo de extinción del condominio, dado que, a tenor del apartado segundo del artículo 401 del Código Civil, si se tratare de un edificio cuyas características lo permitan, a solicitud de cualquiera de los comuneros, la división podrá realizarse mediante la adjudicación de pisos o locales independientes, con sus elementos comunes anejos, en la forma prevista por el artículo 396 del Código Civil, esto es, procediendo a la división en Propiedad Horizontal. Por tanto, la división en Propiedad Horizontal constituye un antecedente necesario para poner fin a la situación de indivisión siendo, por tanto, relevantes tanto la finalidad perseguida como la relación estructural entre ambas operaciones hasta el punto de que la primera es presupuesto de la extinción de la copropiedad y consiguiente adjudicación individualizada de los inmuebles".

17 Me he referido al tema en: "Aumento de capital y aportación de finca hipotecada. Una o dos liquidaciones", en "Notarios y Registradores", (2021)

exista ningún condominio, como preparación, mediante el documento público y la inscripción registral, de la posterior enajenación de las viviendas y locales del edificio y en tales casos, es decir cuando se trata de una escritura autónoma, está sujeta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, pero cuando la división horizontal va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titular proindiviso del edificio, no es más que un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, integrándose en la figura que la Ley invocada asimila a la disolución de sociedad.

En efecto, si resulta posible otorgar una escritura de división horizontal sin que se altere la titularidad común o exclusiva del inmueble, no lo es practicar la división material del edificio y adjudicar los pisos y locales a los comuneros sin haber realizado antes la división horizontal de los mismos y cuando esta se produce en el mismo acto de la disolución de la sociedad a que legalmente se equipara la disolución del condominio, no puede gravarse por ambos conceptos.

Y tras ello la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de Noviembre de 2024 concluye:

“A la luz de la doctrina expresada, respecto de la que no apreciamos justificación para separarnos, carece de justificación obligar a tributar dos veces por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, la primera, por la división de propiedad horizontal y, la segunda, por la disolución de la comunidad cuando ambas operaciones se integran en la misma escritura notarial y se formalizan de forma simultánea con las subsiguientes adjudicaciones a cada copropietario¹⁹”.

A diferencia de lo enjuiciado en aquel asunto, en el presente recurso de casación no hay ninguna finca que permanezca en proindiviso y la operación de división horizontal constituye un antecedente imprescindible de la adjudicación ulterior pues, dividido el inmueble con la simultánea adjudicación de las fincas resultantes, la comunidad se extingue, lo que justifica, precisamente, que se liquide únicamente por su disolución.

Resta significar que se trata, por lo demás, de un criterio ya consolidado en la propia doctrina administrativa, como muestran, entre otras, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de Julio de 2019 (reclamación NUM004) y de 9 de Junio de 2021

(reclamación NUM005), oportunamente traídas a colación por la Abogacía del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación».

Se fijó por la Sala la siguiente doctrina jurisprudencial:

“Cuando en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de actos jurídicos documentados, solo procede que se liquide por la extinción del condominio al constituir la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común”

De todo lo razonado se llega a la siguiente conclusión:

“Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el Auto de admisión del recurso, reiterando el criterio interpretativo establecido en la Sentencia del Tribunal Supremo 1485/2024, de 24 de Septiembre (rec. cas. 1525/2023), en la que hemos declarado que «[...] La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que en el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial, como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una única convención a efectos de su gravamen y, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias”.

10.- Enlazando con lo expuesto en las líneas procedentes el Tribunal Supremo en Sentencias de 18 de Octubre de 2023 y de 25 de Enero de 2024 (Dos) respondió a la siguiente pregunta:

“Determinar si en los supuestos en los que en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, procede que se liquide tanto la extinción del condominio como la división horizontal por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Actos Jurídicos Documentados, o, por el contrario, sólo procede que se liquide por la extinción del condominio al ser la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común”.

Y tras los pronunciamientos pronunciados a lo expuesto en el apartado anterior:

¹⁹ Se invoca como precedente la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 14 de Marzo de 2019.

“Cuando en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de actos jurídicos documentados, solo procede que se liquide por la extinción del condominio al constituir la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común.”

VI.- ADQUISICIÓN DE CUOTAS Y EXCESO DE ADJUDICACIÓN

11.- En relación con lo mencionado en el epígrafe y que además guarda relación con lo anteriormente expuesto, damos cuenta de lo siguiente.

- Sobre la igualación de cuotas abonando el exceso a metálico la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Marzo de 2021, (STS 1291/202) ²⁰ fue del siguiente parecer:

“La cuestión con interés casación consiste en “determinar si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae a uno de los condóminos, quien satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación, constituye una operación sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas pero exenta o una operación no sujeta a esa modalidad y, por ende, si está no sujeta o está sujeta, respectivamente, a la modalidad gradual de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La respuesta que damos, en consonancia con lo expuesto, es que la extinción de un condominio, en el que se adjudica a uno de los condóminos un bien indivisible, que ya era titular dominical de una parte de este, a cambio de su equivalente en dinero, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas sino a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”

- Y posteriormente en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de Mayo de 2021, se precisó que:

“Determinar, en caso de que se halle sometida a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas,

si tal operación surge de dar cumplimiento a la previsión contenida en el artículo 1062 del Código Civil, concurriendo, por tanto, la salvedad recogida en el artículo 7.2.B), párrafo primero, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre.

Las preguntas parten de la consideración de que existe una extinción parcial del condominio, cuando los hechos probados parten de la imposibilidad de hacer una división, incluso por lotes, distinta a la efectuada. En consecuencia, en el presente caso las preguntas carecen de relevancia para la resolución del recurso, por lo que procede de conformidad con lo ya dicho en la Sentencia 74/2019 de 05 de Junio de 2019, (Recurso de Casación núm. 2705/2017) declarar que la extinción de un condominio en el que se adjudica a uno de los condóminos un bien indivisible, a quien ya era titular dominical de una parte de este, a cambio de su equivalente en dinero, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas sino a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.”

- Concretando más sobre la figura de los excesos de adjudicación²¹, tenemos que recordar que según el artículo 7.2 B) del Texto Refundido del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre:

“Son transmisiones patrimoniales a efecto de liquidación y pago del Impuesto (I) los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento²²”.

- En relación con el precepto transmiso la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Diciembre de 2022, (STS 4894/2022) expuso:

²¹ En desarrollo del precepto el artículo 32, apartado tercero del Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto dispuso: “Tampoco motivarán liquidación por la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio”.

²² La Sentencia mencionada en el texto añadió además que el efecto de la doctrina enunciada es la necesidad de declarar que no ha lugar al recurso de casación promovido, toda vez que la sentencia de instancia rechaza la impugnación, por la Generalidad de Cataluña, de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña que aplicó el artículo 32 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pese a caracterizar como donación el exceso de adjudicación a la esposa examinada. Es más correcta, y determinante en todo caso del fallo de esta sentencia de casación, el criterio sostenido por la Sala homóloga de Cataluña, que descarta el carácter de donación del citado exceso de adjudicación, dada la falta de “*animus donandi*” y la ausencia de un acto unilateral de voluntad de donar, que no puede estar presente en un convenio que, por su propia esencia, es bilateral y convenido entre los cónyuges que disuelven el matrimonio y, con ello, el patrimonio común.

²⁰ Me remito a lo que en su día expuso Serrera Contreras en diversos trabajos aparecidos en la “Revista Crítica de Derecho Inmobiliario” así como en: “*Los excesos de adjudicación y de aportación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*” “Estudios de Hacienda Pública” Instituto de Estudios Fiscales (1977)

“Procede ahora fijar la doctrina de interés casacional, declarando que la calificación tributaria del presente caso es la de una convención que supone la adjudicación a dos de los comuneros de una participación superior a la que inicialmente ostentaban en la comunidad de propietarios, con una contraprestación onerosa, que en este caso es la correlativa obligación de asumir el pago de la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien. Se trata de un hecho imponible sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del art. 7.2.B) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exceso de adjudicación declarado, que no puede acogerse a la previsión contenida en el artículo 1062, en relación al art. 406, ambos del Código Civil, por lo que no concurre la exoneración de tributación por el hecho imponible Transmisiones Patrimoniales Onerosas, recogida en el artículo 7.2.B), párrafo primero, del Texto Refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.”

- La Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de Julio de 2022, (STS 3083/2022) fue del siguiente parecer planteado en el Auto de admisión del Recurso de Casación

“Determinar si, en el marco de la extinción de un condominio, provocado por la disolución del matrimonio, el exceso de adjudicación de la vivienda habitual a uno de los cónyuges, no compensado económicamente, se sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -ex artículo 3.1.b) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones- o, por el contrario, comporta la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y, en concreto, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o de Actos Jurídicos Documentados y si, en su caso, resulta de aplicación el supuesto de no sujeción especial previsto en el artículo 32.3 del Reglamento del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.”

Y lo hizo en los siguiente términos:

1) Es aplicable a los excesos de adjudicación en casos de división de la cosa común el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, así como su reglamento, Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; tal aplicabilidad descarta la caracterización del exceso de adjudicación como donación, así como su gravamen en tal concepto, al faltar,

entre otros requisitos, el “animus donandi”.

2) Los excesos de adjudicación están específicamente regulados, con carácter general, esto es, al margen de que provengan de una disolución matrimonial o de otras causas de división de la cosa común, en el artículo 7.2.B) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, excluyéndolos por tanto del ámbito objetivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3) Acotada la modalidad tributaria aplicable, el art. 32 del Reglamento del Impuesto considera un caso de no sujeción-aunque podría ser controvertible que su naturaleza de exención, dada la fórmula empleada en el enunciado reglamentario, como este Tribunal Supremo ha señalado, en alguna ocasión, afirmando que se trata de una exención- el de los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, como aquí sucede²³.”

- Por último la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de Abril de 2024, (STS 2217/2024) fue del siguiente parecer:

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

²³ Sobre dicho precepto se trae a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de Marzo de 2017, que expuso: “El contenido económico del documento objeto del gravamen, que concreta en cada caso la base imponible, viene determinado por el acto o contrato que incorpora el documento, en este caso la agrupación de fincas, por lo que la referencia reglamentaria al “valor de las fincas agrupadas”, carece de significación autónoma, en tanto que viene conectado al citado acto de agrupación de fincas y al contenido económico que incorpora. Por otro lado, un buen prisma para enfocar la denunciada confrontación del art 70.3 del Reglamento con el artículo 31.2 del Texto Refundido, lo suministran las Sentencias del Tribunal Supremo 1491/2018 de 9 Octubre, rea. 4660/ 2017 y de 26 de Febrero de 2020 (rea. 6474/2017 y 6422/2017) pues, al rechazar una argumentación similar-de la misma empresa pública aquí recurrente- en torno a un posible exceso de los apartados 1 y 2 del mismo art 70 del Reglamento, permiten decantar ciertas claves para resolver la presente controversia. La lectura conjunta de estas sentencias exhibe la doctrina de que las escrituras notariales de declaración de obra nueva y de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal están sujetas al Impuesto sobre Actos Jurídicos, pues se trata de instrumentos públicos que tienen por objeto cantidad cosa valuable y son actos jurídicos comprendidos en el ámbito objetivo del hecho imponible”.

VII. OTROS TEMAS DE INTERÉS

12.- Bajo esta perspectiva²⁴ damos cuenta de lo que a continuación se expone:

a. La reparcelación

- La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de Diciembre de 2021, (STS 3577/2021) dio respuesta a lo siguiente:

“Precisar si, a tenor del apartado 3 del artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, interpretado con relación al artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, las operaciones de segregación de fincas integran el hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados”.

Y lo hizo en los siguientes términos:

“En el contexto de una reparcelación urbanística, una escritura pública que documenta unas operaciones de agrupación instrumental, segregación y adjudicación, está sometida al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, con arreglo a lo establecido en los artículos 27, 28, 30 y 31.2 del Texto Refundido, quedando por tanto comprendida en el ámbito objetivo del hecho imponible y en la fijación de la base imponible y de la parte variable de la cuota tributaria”.

El artículo 70, apartado 3, del Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no supone un exceso reglamentario o ultra vires sobre la habilitación legal implícita en los preceptos citados, pues se limita a hacer

explícito unos concretos casos de sujeción, a los fines de regular para ellos normas especiales de determinación de la base imponible, que ya estaban virtualmente comprendidos en el ámbito de realización del hecho imponible establecido en aquellos preceptos”.

b. La prescripción

En lo concerniente a la prescripción²⁵ dada la directa relación entre los diversos gravámenes contemplados en el Texto Refundido de reiterada cita, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de Septiembre de 2023, (STS 4098/2023) entiende que no existe prescripción ya que:

“En el caso litigioso, la declaración liquidación formulada se efectúa por el hecho imponible Actos Jurídicos Documentados, y reseña como fundamento de la no sujeción la de encontrarse sujeto a Impuesto sobre el Valor Añadido, esto es, la calificación jurídico-tributaria del acto de entrega de bien -transmisión del dominio-, y no del documento en que se formaliza. Con independencia de la corrección o no de esta calificación jurídica del declarante, cuestión que entramos a analizar, lo relevante es que se trata de una autoliquidación que se presenta ante la Administración autonómica que sería competente para comprobar y liquidar, en su caso, el hecho imponible Trasmisiones Patrimoniales Onerosas, al igual que el correspondiente a Actos Jurídicos Documentados por el que formalmente se presenta. Se trata, pues, de un acto del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación del tributo, que origina la actuación de comprobación y liquidación por Trasmisiones Patrimoniales Onerosas efectuada por la Administración y, conforme al art. 68.1.c) de la Ley General Tributaria, interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, conforme al art. 66.a) de la Ley General Tributaria.

Por consiguiente, la Sentencia recurrida incurre en infracción por inaplicación del art. 68.1.c) de la Ley General Tributaria, y no cabe declarar la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, al haber quedado interrumpido el plazo prescriptivo mediante la autoliquidación presentada el día 30 de Mayo de 2016, dentro del plazo de cuatro años desde que se produjo el eventual devengo del hecho imponible por Trasmisiones Patrimoniales Onerosas, pues el decreto de adjudicación se dictó el día 1 de Octubre de 2012, el testimonio del mismo se expidió el día 7 de Noviembre de 2012 y liquidación por el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales se notificó

²⁴ La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de Diciembre de 2022, se refiere a lo siguiente: “En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara: El artículo 5, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de Febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece un Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados que grava, por una parte, la remuneración que percibe de una sociedad de gestión de fondos comunes de inversión una entidad financiera por la prestación de servicios de comercialización a efectos de obtener nuevas aportaciones de capital destinadas a la suscripción de participaciones de nueva emisión en los fondos y, por otra parte, los importes que percibe esta sociedad de gestión de los fondos comunes de inversión en la medida en que incluyen la remuneración que la citada sociedad de gestión ha pagado a las entidades financieras por esos servicios de comercialización; la citada Directiva sustituye a la anterior que analicé en: “Directriz Comunitaria de 17 de Julio de 1969, reguladora del derecho de aportación”, en la Revista “Crónica Tributaria” nº 30 (1979); véase asimismo la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de Junio de 2025, citada con anterioridad.

²⁵ Me remito a lo expuesto en mi monografía: “Prescripción y responsabilidad tributaria en la Jurisprudencia”, Editorial Francis Lefevre (2023)

el día 1 de Septiembre de 2017, antes del transcurso del plazo de cuatro años desde el día 30 de Mayo de 2016 en que se presentó la autoliquidación tributaria por "Buildingcenter, S.A.". En cuanto a la cuestión de la sujeción al Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y el cumplimiento de las condiciones para la renuncia a la exención en Impuesto sobre el Valor Añadido, no debe ser objeto de examen, tal y como solicita la parte recurrida, pues no lo fue en la instancia y requiere el examen del acervo probatorio, debiendo acordarse la retroacción de actuaciones para que se dicte Sentencia sobre el resto de las cuestiones suscitadas".

c. La responsabilidad tributaria

- Además²⁶ damos cuenta de lo expuesto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de Abril de 2021, que ante un supuesto de responsabilidad tributaria precisó en el Auto de admisión que:

"Explicar si, en un caso como el de autos y en el ámbito de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (documentos notariales) del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, puede derivarse responsabilidad solidaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 42.1.b) de la Ley General Tributaria, a un miembro de una comunidad de bienes por considerar obligado tributario (como sujeto pasivo) de tal tributo a la propia comunidad de bienes o, por el contrario, tal acto de derivación de responsabilidad no es posible por entenderse que las comunidades de bienes no son, conforme al ordenamiento vigente, sujetos pasivos del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados (documentos notariales)".

d. Sobre determinada exención

a.) regulación actual

En la Ley reguladora del Impuesto, Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de Septiembre, se contempla la siguiente exención subjetiva en el art.45.I.A):

"La Iglesia Católica y las Iglesias, Confesiones o Comunidades Religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español"

b.) antecedentes

Debemos de traer a colación entre los antecedentes a tener en cuenta²⁷ lo expuesto por la Circular 2/1959 de 3 Febrero, de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, referente a la forma de proceder en relación con las transmisiones patrimoniales onerosas no contempladas en el Concordato, y en la que se expuso:

"Cuando por una persona se alegue que le son de aplicación las exenciones fiscales previstas por el artículo XX del Concordato y no lo entienda así el Liquidador del Impuesto, antes de practicar la liquidación oficiará al presunto contribuyente para que se conforme con el criterio mantenido por la Oficina Liquidadora o se ratifique, en el plazo de un mes, la discrepancia por el Ordinario del lugar de su domicilio.

Pasado el anterior plazo de un mes sin formular dicha discrepancia, o en el caso de que el presunto contribuyente se conforme con la calificación fiscal, se procederá a liquidar sin perjuicio de los oportunos recursos reglamentarios, y en caso de que se ratificase la discrepancia por el Ordinario, el Liquidador devolverá el documento sin liquidar, con una nota que diga así: "Se devuelve este documento sin haberse practicado la liquidación que esta Oficina liquidadora entiende procedente a cargo de por el concepto de sobre una base de ... y ... un tipo de por el número de la tarifa por haber sido alegadas por el ilustrísimo señor Ordinario las exenciones previstas en el artículo XX del Concordato; y en su virtud deberá presentarse nuevamente este documento en la Oficina liquidadora dentro de los plazos de presentación reglamentaria, teniendo en cuenta que los mismos se consideran suspendidos desde el día en que se presentó el documento, hasta que transcurran veinte días de la publicación en el "Boletín Oficial del Estado" de las normas aclaratorias del artículo XX del Concordato que en su día se dicten en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos XXXV y XXXVI del mismo".

Al tratarse de una Circular no pudo predicarse de la misma su alcance normativo; por ello la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de Octubre de 1969, expuso:

"Considerando que, respecto a la pretendida suspensión de la práctica de las liquidaciones tributarias, con arreglo a la Circular de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de 3 de Febrero de 1959, por discrepancia del Ordinario del lugar en cuanto a la procedencia de las mismas, es de tener en cuenta que el ámbito de aplicación

²⁶ Cito aquí lo que expuse en: "La responsabilidad tributaria: últimas precisiones jurisprudenciales", en la Revista "Carta Tributaria" nº 100 (2025)

²⁷ A ello me referí en mí: "Manual del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". Quinta Edición. Marcial Pons (1997)

de dicha Circular, como reconoció para estos casos la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de Diciembre de 1960,²⁸ se circunscribe al régimen puramente interno de la Administración gestora, y el Tribunal Económico-Administrativo Central tiene declarado, entre otras, en Resoluciones de 26 de Mayo de 1959 y de 12 de Febrero de 1965 que la norma legal concordada no admite interpretación distinta de la literal, amplia y comprensiva de sus propios términos y contenido, no precisando que con posterioridad a su vigencia hubieran de dictarse disposiciones aclaratorias o que la desarrollasen, que tampoco, sin duda, las estimó necesarias o convenientes la legislación del Impuesto de Derechos Reales, que además de introducir modificaciones en algunos conceptos coincidentes con lo establecido en el Concordato, dicha legislación se limitó, a través del artículo 3.º, a), número 43, de la Ley, relativo a exenciones de actos o contratos concedidos por Tratados o Convenios Internacionales, a dar pleno cauce legal a la aplicación de la norma tributaria concordada, o sea, en su caso, para las donaciones, legados o herencias en la forma expresada”

En el Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de Enero de 1979, artículo cuarenta, se dispone que estarán exentas:

“La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras Circunscripciones Territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones: ... exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad”.

Pero a parte de lo ya expuesto debe de abordarse el intercambio de notas²⁹, entre el Estado Español y la Santa Sede en las que modificando de común acuerdo el texto ya citado de 3 de Enero de 1979, se expuso:

“1.- El Gobierno español se ha comprometido a la introducción en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de una Disposición Adicional que contempla el sistema de asignación presupuestaria, en desarrollo del artículo II, párrafos 2 y 3, del Acuerdo entre España y la Santa Sede. En virtud de la misma el coeficiente del

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se elevará al 0,7 % con carácter estable.

2.- Por su parte, la Santa Sede estima suficiente dicho compromiso para dar por concluido el proceso de sustitución de la dotación estatal, considerando que el porcentaje de asignación tributaria fijado en el 0,7% del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene carácter estable.

3.- La Santa Sede reconoce que la revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica recogida en la disposición adicional del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007, lleva consigo la asunción parte de la Iglesia Católica de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos previstos en la legislación comunitaria. Y considera que ello no produce ninguna lesión patrimonial a la Iglesia Católica en tanto se mantenga vigente el nuevo sistema de asignación tributaria acordado entre el Gobierno español y la Conferencia Episcopal española. Igualmente, la Santa Sede entiende que todas las exenciones que se hayan concedido con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007³⁰ y disposiciones que la desarrollen deberán mantenerse.

4.- Por su parte, el Gobierno español comunica a la Santa Sede que procederá a la derogación de la Orden Ministerial (Ministerio de Economía y Hacienda) de 29 de Febrero de 1988, que aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los arts. III y IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

La Orden Ministerial de 29 de Julio de 1983, dictada al amparo de lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley General Tributaria «por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las Entidades comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo entre el

30 La Disposición Adicional Decimosexta de la Ley de Presupuestos del Estado de 2007 indica: “Revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica Uno. Con vigencia desde 1 de Enero de 2007 y con carácter indefinido, en desarrollo de lo previsto en el artículo II del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de Enero de 1979, el Estado destinará al sostenimiento de la Iglesia Católica el 0,7 % de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido. Dos. A estos efectos, se entenderá por cuota íntegra del impuesto la formada por la suma de cuota íntegra estatal y de la cuota íntegra autonómica o complementaria en los términos previstos en la ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tres. Durante el año 2007 el Estado entregará, mensualmente, a la Iglesia Católica 12.501.051,76 euros, a cuenta de la cantidad que deba asignar a la iglesia por aplicación de lo dispuesto en el apartado Uno anterior. Antes del 30 de Noviembre de 2008, se efectuará una liquidación provisional de la asignación correspondiente a 2007, practicándose la liquidación definitiva antes del 30 de Abril de 2009. En ambas liquidaciones, una vez efectuadas, se procederá por las dos partes a regularizar, en un sentido o en otro, el saldo existente. Cuatro. Se elevan a definitivas las cantidades entregadas a cuenta en 2006”.

28 A la mencionada Sentencia se refirió el Abogado de Estado D. Francisco Amado Súnico, en su ensayo: “La Iglesia ante el tributo y los problemas fiscales del vigente Concordato”, integrante de la obra “Centenario de la Ley del Notariado”. Junta de Decanos de los Colegios Notariales en España. Instituto Editorial Reus (1963)

29 Me remito a: “El intercambio de notas entre la Nunciatura en España y el Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación de 22 de Diciembre de 2006 para fijar la asignación tributaria a la Iglesia”, de Corral Salvador, Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado. Volumen XXIII (2007)

Estado español y la Santa Sede de 3 de Enero de 1979», indicó: «Estarán exentas del concepto de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales las escrituras de declaración de obra nueva de inmuebles destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad cuando el sujeto pasivo obligado al pago del mismo sea cualquiera de las entidades a que se refiere el artículo IV del Acuerdo.”

c.) otros pareceres

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de Febrero de 1996 nos ofrece un planteamiento abiertamente restrictivo del beneficio fiscal, pues declara que no goza de exención del Impuesto de los Actos Jurídicos Documentados la condición resolutoria explícita en favor de la Iglesia Católica, con apoyo en la argumentación siguiente:

“Que sentado que la condición resolutoria en cuestión está sujeta al gravamen de Actos Jurídicos Documentados, hay que ver si goza de la exención prevista en el artículo 45.1.B.I de la Ley del Impuesto (Convenios Internacionales). Desde luego, la condición resolutoria supone la constitución de un derecho a favor de la... y, en tal sentido, encaja en el supuesto de “adquisiciones de bienes y derechos” a que se refiere el artículo IV.c) del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de Enero de 1979. Pero es un derecho destinado a garantizar el pago

de una deuda, en cuyo momento se extinguirá. Sólo tiene este efímero destino y sería caer en una extralimitación prohibida por el artículo 24 de la Ley General Tributaria entender que sirve “al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad”, que son los destinos que abren la vía a la exención prevista en el citado precepto. No hay, pues, derecho a exención.”

El Real Decreto 1270/2003, de 10 de Octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, dio nueva redacción al art.89 del Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, por el que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en los términos siguientes:

“1.- Para la acreditación del derecho a la exención de las Entidades del artículo 45.I.A).b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, deberá acompañarse a la autoliquidación del impuesto copia del certificado vigente en el momento de la realización del hecho imponible regulado en el artículo 4 del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de Octubre.

2.- La Administración Tributaria competente y las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario podrán, mediante comprobación o inspección, solicitar la documentación que justifique el derecho a la exención³¹.”

31 Al dar por finalizado el presente estudio, procede hacer alusión a las cuestiones de inconstitucionalidad publicadas en el BOE de los días 28 de Julio y 29 de Septiembre de 2025, y que fueron planteadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Galicia, en relación con el art.15 bis del Texto Refundido de las Disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos; se hace referencia al tipo de gravamen del 0,1% en la cuota gradual sobre los documentos notariales, que sólo será aplicable a las Sociedades de garantía recíproca con domicilio Social en Galicia, cuestionándose el trato diferencial con aquellas Sociedades que tienen su domicilio en otras Comunidades Autónomas.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA25**IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.....25**

• Escritura pública de arrendamiento anulada por falta de consentimiento válido no genera hecho imponible en AJD.	25
• Imposibilidad de dictar por La Administración más de dos liquidaciones sobre el mismo hecho imponible tras sucesivas anulaciones.	25
• Visita interior del inmueble en el procedimiento de comprobación de valores.	25
• Declaración expresa de la existencia de simulación.	26
• Reserva de aparcamiento para carga y descarga de mercaderías	26
• La adjudicación de un bien indivisible en herencia no tributa por transmisiones patrimoniales si se compensa en metálico.	27
• Venta de inmuebles arrendados entre sujetos pasivos del IVA	27
• Compraventa de oficina de farmacia	27
• Bonificación del 95% en el AJD por adquisición de inmuebles para actividad industrial.....	28
• Extinción de condominio creada artificialmente para adquirir un inmueble	28
• Pérdida del tipo reducido en transmisiones patrimoniales por vivienda habitual: disolución del condominio antes de tres años.	28
• Resolución contractual por incumplimiento del fiscalmente obligado.	29
• Renuncia tácita a la exención de IVA.....	29
• Aportación de inmuebles a efectos del tipo reducido del ITP.	29
• Autorización municipal para la gestión de una parada de mercado	30
• Tipo reducido en la adquisición de vivienda habitual: acreditación de la residencia efectiva durante tres años	30
• Compraventa de oficina de farmacia sujeta a actos jurídicos documentados	30
• Transmisión de oficina de farmacia inscribible en el registro de bienes muebles.	31
• Improcedencia de la devolución del impuesto satisfecho por contrato de vitalicio declarado nulo si el contribuyente ya ha sido resarcido por vía civil.	31
• Requisitos de la validez de la comprobación de valores por tasación hipotecaria.....	31
• Caducidad y prescripción del procedimiento.	32
• Exigencia de motivación cuando la diferencia entre el valor declarado y el de tasación hipotecaria no es relevante.	32
• Absolución penal por falta de prueba y regularización administrativa si no se declara inexistente el hecho imponible.....	32
• Fecha de presentación del documento privado a efectos del cómputo del plazo de prescripción.....	33
• Liquidación del impuesto de sucesiones dictada en un procedimiento caducado.	33
• Plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos	33
• Prueba pericial contradictoria en la comprobación de valores por tasación hipotecaria	33
• Principio de buena administración y determinación del derecho a liquidar.	34
• Caducidad del procedimiento de comprobación de valores	34
• Solicitud de información en curso de un procedimiento de comprobación de valores caducado	34
• Cómputo del plazo de caducidad.....	35
• Plazo para ejecutar una resolución económico-administrativa.....	35

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES35

• Adición de bienes en el procedimiento de inspección.....	35
• Reducción del 95% en el ISD por empresa familiar dedicada al arrendamiento de inmuebles.....	36
• Comunero como empleado laboral a efectos de la reducción por transmisión de bienes afectos a una actividad económica.....	36
• Requisitos para que un comunero pueda tener la condición de empleado laboral.....	36
• Convivencia efectiva con el causante a efectos de la reducción del 95% en el impuesto de sucesiones.	37
• Reducción del 95% por adquisición de participaciones sociales. requisitos de dirección y remuneración.	37
• Simulación de compraventa de participaciones sociales calificada como donación encubierta.	37
• Reducción del 95% por donación de negocio profesional.	38
• Reducción del 95% en el impuesto sobre sucesiones por adquisición de participaciones sociales.....	38
• Falta de motivación en la determinación de la base imponible en el impuesto sobre donaciones.....	39
• Improcedencia de tributación por el impuesto de actos jurídicos documentados por la extinción de propiedad horizontal cuando no hay disolución de comunidad de bienes.	39

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

ESCRITURA PÚBLICA DE ARRENDAMIENTO ANULADA POR FALTA DE CONSENTIMIENTO VÁLIDO NO GENERA HECHO IMPONIBLE EN AJD.

Tribunal Supremo, 27 de mayo de 2025.

La sentencia STS 2439/2025 resuelve un recurso de casación sobre la liquidación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD) derivada de una escritura pública de arrendamiento que fue posteriormente anulada por las partes. El arrendamiento afectaba a propietarios del inmueble menores de edad y carecía de la autorización judicial necesaria, lo que motivó que el Registro de la Propiedad suspendiera su inscripción. El Tribunal Supremo interpreta el artículo 31.2 del TRITPAJD y concluye que el hecho imponible del AJD se produce por la formalización del documento notarial, no por la validez del negocio jurídico. Sin embargo, en este caso concreto, al haber sido expresamente anulado por las partes y calificado como no inscribible por el Registrador, no se genera el hecho imponible. El fallo desestima el recurso de la Comunidad Autónoma de Castilla y León y confirma la sentencia del TSJ que anuló la liquidación tributaria.

IMPOSIBILIDAD DE DICTAR POR LA ADMINISTRACIÓN MÁS DE DOS LIQUIDACIONES SOBRE EL MISMO HECHO IMPONIBLE TRAS SUCESIVAS ANULACIONES.

Tribunal Supremo, 29 de septiembre de 2025.

El Tribunal Supremo aborda la cuestión del llamado 'doble tiro tributario' en el Impuesto sobre Sucesiones. La Administración tributaria gallega dictó hasta cuatro liquidaciones sucesivas tras el fallecimiento de un contribuyente. La primera fue anulada por falta de motivación, la segunda caducó, la tercera fue anulada judicialmente y se ordenó una cuarta. El Tribunal Supremo establece que la facultad de dictar actos en sustitución de otros anulados permite únicamente una segunda liquidación. Una tercera o posteriores vulneran los principios de buena fe, seguridad jurídica, eficacia y proscriben el abuso de derecho. El fallo estima el recurso de casación interpuesto por los herederos, anula todas las liquidaciones posteriores a la segunda y fija doctrina jurisprudencial que limita el 'doble tiro' a una única reiteración.

VISITA INTERIOR DEL INMUEBLE EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES.

Tribunal Supremo, 24 de septiembre de 2025.

La sentencia resuelve un recurso de casación sobre la necesidad de visita interior del inmueble en la comprobación de valores mediante dictamen pericial. El Tribunal reafirma su jurisprudencia anterior, fijando como criterio interpretativo que la visita personal y directa del perito al inmueble es regla general, debiendo incluir tanto el examen exterior como interior. Solo por excepción, debidamente justificada, puede omitirse dicha visita.

En el caso concreto, el perito de la Administración justificó la ausencia de visita interior alegando que las características relevantes del inmueble fueron obtenidas de fuentes documentales como el Catastro y fotografías de Google Maps. Sin embargo, el Tribunal considera que esta justificación no es suficiente, especialmente tratándose de un inmueble construido en 1956, cuya antigüedad exige una inspección directa para valorar su estado de conservación.

La sentencia destaca que la carga de la prueba sobre la corrección del valor comprobado recae en la Administración, y que la posibilidad de solicitar una tasación pericial contradictoria no exime a esta de cumplir con los requisitos legales de motivación. En consecuencia, se estima el recurso de casación, anulando la resolución administrativa impugnada.

DECLARACIÓN EXPRESA DE LA EXISTENCIA DE SIMULACIÓN.

Tribunal Supremo, 5 de mayo de 2025.

La sentencia aborda la regularización tributaria realizada por la Administración sobre un contribuyente que había constituido una sociedad mercantil para dividir su actividad económica. La Administración consideró que dicha división era artificial y que la actividad debía imputarse íntegramente al contribuyente persona física, sin aplicar los procedimientos de conflicto en la aplicación de la norma (art. 15 LGT) ni de simulación (art. 16 LGT).

El Tribunal Supremo establece que la Administración no puede desconocer la actividad formalmente declarada por una persona jurídica e imputar las rentas a una persona física sin acudir a los procedimientos previstos en los artículos 15 o 16 de la Ley General Tributaria. La mera calificación del negocio como artificial no es suficiente para justificar la regularización.

La sentencia reafirma la jurisprudencia sobre la no intercambiabilidad entre las potestades de calificación, conflicto y simulación, y subraya que cada una tiene requisitos y consecuencias jurídicas distintas. En el caso concreto, la Administración no declaró expresamente la existencia de simulación ni inició el procedimiento correspondiente, lo que invalida la regularización y las sanciones impuestas. Se estima el recurso de casación y se anulan los actos administrativos impugnados.

RESERVA DE APARCAMIENTO PARA CARGA Y DESCARGA DE MERCADERÍAS

Tribunal Supremo, 24 de septiembre de 2025.

La sentencia resuelve un recurso de casación interpuesto por la Generalitat de Cataluña sobre la tributación de la reserva de aparcamiento para carga y descarga como hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITP). La Administración autonómica sostenía que dicha autorización administrativa constituía un aprovechamiento especial del dominio público equiparable a una concesión administrativa.

El Tribunal Supremo rechaza esta interpretación, afirmando que no todo aprovechamiento especial del dominio público origina un desplazamiento patrimonial gravable. La equiparación prevista en el artículo 13.2 del TRLITP-AJD requiere que se origine un desplazamiento patrimonial en favor del autorizado, lo cual no ocurre en el caso de una reserva temporal y no excluyente de uso público.

La sentencia analiza detalladamente la naturaleza de las autorizaciones administrativas y concluye que la reserva de aparcamiento no implica la transmisión de derechos reales ni la exclusión de terceros del uso del dominio público. En consecuencia, no constituye hecho imponible del ITP. Se desestima el recurso de casación interpuesto por la Generalitat y se confirma la sentencia.

LA ADJUDICACIÓN DE UN BIEN INDIVISIBLE EN HERENCIA NO TRIBUTA POR TRANSMISIONES PATRIMONIALES SI SE COMPENSA EN METÁLICO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 7 julio de 2025.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 7 de julio de 2025 examina la procedencia de una liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados derivada de un exceso de adjudicación en una partición hereditaria. El recurrente había recibido en la herencia de su padre una participación indivisa del 63,22% de una vivienda, compensando a su hermana en metálico por el exceso respecto a su cuota hereditaria. La administración consideró que dicha adjudicación constituía una transmisión patrimonial onerosa sujeta a tributación, al no haberse constituido previamente un condominio. El tribunal rechaza esta interpretación y recuerda que la comunidad hereditaria surge desde el fallecimiento del causante, existiendo hasta la partición.

Aplica el artículo 7.2.B) del texto refundido del impuesto, que excluye de tributación los excesos de adjudicación que se produzcan conforme al artículo 1062 del Código Civil, cuando el bien es indivisible y se compensa en dinero. En este caso, la vivienda es un bien indivisible, la compensación se realizó mediante transferencia bancaria el mismo día de la escritura, y el adjudicatario ya ostentaba una participación previa en el inmueble. Por tanto, el exceso de adjudicación no constituye una transmisión sujeta al impuesto. El tribunal estima el recurso, anula la liquidación y ordena la devolución del importe ingresado.

VENTA DE INMUEBLES ARRENDADOS ENTRE SUJETOS PASIVOS DEL IVA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, 11 de julio de 2025.

La sentencia estima el recurso interpuesto por el comprador contra la liquidación por ITP girada por la Administración tributaria. La operación consistía en la compraventa de dos locales arrendados, realizada entre sujetos pasivos del IVA que renunciaron a la exención prevista en la Ley del impuesto. La Administración alegaba que el vendedor no constaba como empresario en la base de datos de la AEAT, pero la Sala considera que lo relevante es la realidad económica de la operación. Se acredita que el vendedor explotaba los inmuebles en régimen de alquiler desde que los heredó, cobrando rentas y repercutiendo IVA, lo que le confería la condición de sujeto pasivo. La Sala concluye que la operación estaba sujeta a IVA y no a ITP, por lo que anula la liquidación impugnada. Se imponen costas a las Administraciones demandadas.

COMPRAVENTA DE OFICINA DE FARMACIA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, 11 de julio de 2025.

La sentencia estima el recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la resolución del TEAR que anulaba una liquidación por ITPAJD derivada de la compraventa de una oficina de farmacia. El TEAR había considerado improcedente la liquidación por entender que la operación no estaba sujeta al impuesto, basándose en jurisprudencia anterior. Sin embargo, la Sala aplica la doctrina del Tribunal Supremo establecida en la sentencia 1608/2020, que considera que este tipo de transmisiones sí están sujetas a AJD. La Sala rechaza la alegación de irretroactividad del nuevo criterio jurisprudencial, señalando que no se trata de un cambio de criterio administrativo sino de una revocación jurisprudencial. Se concluye que la operación está sujeta a AJD, se anula la resolución del TEAR y se confirma la liquidación practicada por la Comunidad de Madrid, con imposición de costas a la Administración demandada.

BONIFICACIÓN DEL 95% EN EL AJD POR ADQUISICIÓN DE INMUEBLES PARA ACTIVIDAD INDUSTRIAL.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, 27 de junio de 2025.

La controversia gira en torno a la aplicación de la bonificación del 95% prevista en la normativa autonómica madrileña para adquisiciones destinadas al desarrollo de actividades industriales, que había sido denegada por la Administración al considerar que la entidad adquirente no desarrollaba directamente dicha actividad.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid rechaza esta interpretación restrictiva y recuerda que la doctrina jurisprudencial consolidada, recogida en sentencias como la de esta misma Sala de 5 de octubre de 2020 y 13 de octubre de 2023, establece que la bonificación no exige que el sujeto pasivo del impuesto sea quien ejerza materialmente la actividad industrial, sino que esta se produzca efectivamente en el inmueble adquirido. En palabras de la Sala: “el precepto no exige que el sujeto pasivo del impuesto sea el que ejerza materialmente la actividad industrial, sino que esta se produzca, y evidentemente si el propietario no autoriza el arrendamiento para la actividad industrial esta no se lleva a cabo”.

La sentencia constata que los inmuebles fueron arrendados a una mercantil que continuó desarrollando en ellos su actividad industrial, y que dicha vinculación fue acreditada documentalmente. Asimismo, se rechaza la objeción de la Administración relativa al uso registral de los inmuebles como “oficina-almacén”, señalando que lo relevante es el uso efectivo, y que las certificaciones catastrales y el contrato de arrendamiento acreditan su naturaleza industrial. El tribunal también considera que la actividad logística desarrollada por la mercantil forma parte del proceso industrial, al implicar transporte, almacenamiento y distribución de productos. En consecuencia, se anula la liquidación impugnada y se reconoce el derecho de la recurrente a la bonificación del 95% en la cuota del AJD, imponiendo costas a la Administración.

EXTINCIÓN DE CONDOMINIO CREADA ARTIFICIALMENTE PARA ADQUIRIR UN INMUEBLE

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, 20 de junio de 2025.

La sentencia estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la resolución del TEAR que anulaba una liquidación por ITP derivada de la extinción de condominio sobre un inmueble. El tribunal considera que la operación no constituye una verdadera extinción de condominio, sino una adquisición encubierta del pleno dominio del inmueble por parte del contribuyente. El contribuyente había adquirido un 10% del inmueble por compraventa, y quince meses después, mediante escritura de extinción de condominio, se le adjudicó el 100% del inmueble, compensando al otro copropietario con 135.000 euros. La autoliquidación se presentó por AJD con bonificación, pero la Administración giró liquidación por ITP al considerar que se trataba de una transmisión patrimonial onerosa.

El tribunal confirma esta calificación, señalando que la creación artificial de un condominio con un porcentaje mínimo y su posterior extinción con adjudicación total al copropietario minoritario constituye una simulación de negocio jurídico. En estos casos, la operación debe tributar por ITP, conforme al artículo 7.1.A del Texto Refundido del Impuesto. La sentencia recuerda que la extinción de condominio solo queda exenta de tributación por ITP cuando se trata de una verdadera división de la cosa común, sin exceso de adjudicación.

PÉRDIDA DEL TIPO REDUCIDO EN TRANSMISIONES PATRIMONIALES POR VIVIENDA HABITUAL: DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO ANTES DE TRES AÑOS.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, 2 de julio de 2025.

La Sala estima el recurso interpuesto por el Departament de la Presidència contra la resolución del TEARC que había anulado una liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, aplicada a la compraventa de una vivienda por parte de una joven beneficiaria del tipo reducido del 5%. La sentencia analiza si la disolución del condominio sobre la vivienda adquirida, producida antes de transcurridos tres años desde la compra, implica la pérdida del beneficio fiscal. La recurrente había adquirido junto con otro comprador una vivienda en marzo de 2018, y en marzo de 2020 se disolvió el condominio, pasando a residir en otro domicilio. La Sala considera que no

se ha acreditado ninguna de las circunstancias excepcionales previstas en el artículo 41 bis del Reglamento del IRPF que justificarían el cambio de domicilio sin pérdida del beneficio. Además, la propia escritura de disolución del condominio indica que la vivienda ya no era la habitual.

La sentencia concluye que la Administración contaba con datos suficientes para iniciar el procedimiento de comprobación limitada mediante propuesta de liquidación, sin necesidad de requerimiento previo, y que no se ha causado indefensión a la contribuyente. Se anula la resolución del TEARC por no ser ajustada a derecho y se imponen las costas a la parte demandada.

RESOLUCIÓN CONTRACTUAL POR INCUMPLIMIENTO DEL FISCALMENTE OBLIGADO.

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, 24 de julio de 2025.

La Sala desestima el recurso interpuesto por una mercantil contra la resolución del TEARA que denegó la devolución de ingresos indebidos derivados de una permuta inmobiliaria formalizada en 2003. La recurrente alegaba que la resolución del contrato, pactada en escritura pública de 2013, debía permitir la devolución del impuesto sobre transmisiones patrimoniales satisfecho en su día, al haberse cumplido la condición resolutoria por imposibilidad sobrevenida de urbanizar. Sin embargo, la Sala considera que dicha resolución se produjo por incumplimiento de las obligaciones asumidas por la reclamante, lo que excluye la devolución conforme al artículo 57.4 del TRITPAJD. Además, se rechaza la devolución del impuesto satisfecho por la condición resolutoria, al haber transcurrido el plazo de prescripción desde 2003. La sentencia concluye que no puede hablarse de indefensión ni de enriquecimiento injusto, y confirma la resolución administrativa impugnada, sin imposición de costas por existir dudas de derecho.

RENUNCIA TÁCITA A LA EXENCIÓN DE IVA

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, 17 de julio de 2025.

La Sala estima el recurso interpuesto por una mercantil contra la resolución del TEARA que confirmaba una liquidación por el impuesto de transmisiones patrimoniales y una sanción derivada. La operación objeto de gravamen consistía en una permuta inmobiliaria documentada en escritura pública, en la que las partes manifestaron su voluntad de someter la operación al IVA, renunciando a la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA.

La Sala considera acreditada la renuncia tácita a la exención, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, al constar la repercusión del IVA en la escritura y la condición de sujeto pasivo del adquirente con derecho a deducción. En consecuencia, la operación no debía tributar por transmisiones patrimoniales onerosas, anulándose la liquidación y la resolución impugnada. Se imponen las costas a las Administraciones demandadas.

APORTACIÓN DE INMUEBLES A EFECTOS DEL TIPO REDUCIDO DEL ITP.

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, 18 de julio de 2025.

La Sala desestima el recurso interpuesto por una S.A., contra la resolución del TEARA que confirmó una liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, modalidad onerosa, al tipo general. La recurrente había aplicado el tipo reducido del 2% previsto para adquisiciones de viviendas destinadas a reventa por profesionales inmobiliarios, pero la Agencia Tributaria de Andalucía consideró que no se cumplía el requisito de reventa, al haberse aportado el inmueble al capital social de otra sociedad. La Sala confirma que la aportación societaria no equivale a una transmisión por compraventa, conforme al artículo 25 del Decreto Legislativo 1/2009, y que la comprobación de los requisitos para aplicar el tipo reducido puede realizarse válidamente mediante procedimiento de comprobación limitada, sin necesidad de inspección. Se rechaza la interpretación extensiva o analógica del beneficio fiscal, y se imponen costas a la parte actora, con un límite de 500 euros más IVA.

AUTORIZACIÓN MUNICIPAL PARA LA GESTIÓN DE UNA PARADA DE MERCADO

Tribunal Superior de Cataluña, 12 de junio de 2025.

La sentencia desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Generalitat de Catalunya contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña que anuló una liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, derivada de la autorización municipal para la gestión de una parada en un mercado municipal. El tribunal confirma que no existe desplazamiento patrimonial susceptible de gravamen por el ITPAJD, al tratarse de una autorización administrativa para el uso privativo de dominio público, ya sujeta a tasa municipal. La Sala aplica la doctrina del Tribunal Supremo (STS 1/2025, de 7 de enero), que excluye como hecho imponible del impuesto el aprovechamiento especial del dominio público cuando no se constituye un derecho real inscribible ni se produce una traslación patrimonial efectiva. En consecuencia, se rechaza la pretensión de la Generalitat de equiparar la autorización a una concesión administrativa, y se confirma la resolución del TEARC por ajustarse a derecho.

TIPO REDUCIDO EN LA ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL: ACREDITACIÓN DE LA RESIDENCIA EFECTIVA DURANTE TRES AÑOS

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, 10 de julio de 2025.

La Sala estima el recurso interpuesto por don Florencio contra la resolución del TEARA que confirmaba dos liquidaciones complementarias por TPO y AJD, derivadas de la adquisición de una vivienda en Benalmádena. El recurrente había aplicado en su autoliquidación los tipos reducidos previstos para menores de 35 años que destinan el inmueble a vivienda habitual. La Administración tributaria denegó la bonificación al considerar no acreditado el uso continuado como residencia habitual durante tres años. Sin embargo, la Sala, tras valorar la documentación aportada (facturas de suministros, contrato de trabajo, testimonios personales) concluye que el recurrente habitó efectivamente la vivienda desde noviembre de 2017 hasta febrero de 2021, fecha en que se trasladó por motivos laborales. En consecuencia, se anulan las liquidaciones impugnadas y se reconoce el derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, con expresa imposición de costas a las Administraciones codemandadas.

COMPRAVENTA DE OFICINA DE FARMACIA SUJETA A ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Tribunal Superior de Justicia de Galicia, 15 de julio de 2025.

El TSJ de Galicia desestima el recurso interpuesto contra la liquidación del ITP-AJD por la compraventa de una oficina de farmacia. La Sala confirma que la operación está sujeta al impuesto en su modalidad de actos jurídicos documentados, al ser inscribible en el Registro de Bienes Muebles conforme a la doctrina del Tribunal Supremo. Rechaza la alegación de vulneración de la confianza legítima, señalando que la inactividad previa de la Administración no constituye un acto propio vinculante, y que la jurisprudencia clarificadora del TS puede aplicarse a ejercicios no prescritos. Asimismo, valida la inclusión en la base imponible del valor total satisfecho, incluyendo mobiliario, existencias y fondo de comercio, por tratarse de elementos valiables que integran la unidad económica transmitida. No se aprecia vulneración de principios constitucionales ni de retroactividad normativa.

TRANSMISIÓN DE OFICINA DE FARMACIA INSCRIBIBLE EN EL REGISTRO DE BIENES MUEBLES.

Tribunal Superior de Justicia de Galicia, 19 de junio de 2025.

La Sala desestima el recurso interpuesto por el adquirente de una oficina de farmacia contra la liquidación del impuesto de actos jurídicos documentados (AJD) practicada por la ATRIGA. El recurrente alegaba que la transmisión no era inscribible en el Registro de Bienes Muebles, que la base imponible estaba mal calculada y que la aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo vulneraba el principio de confianza legítima.

La sentencia confirma la sujeción al impuesto, reiterando la doctrina del Tribunal Supremo que considera inscribible la transmisión de oficinas de farmacia en el Registro, sección de otros bienes muebles registrables. La Sala rechaza la existencia de confianza legítima, al no constar actos concluyentes de la Administración que generasen expectativas legítimas, ni un cambio de criterio, sino una clarificación jurisprudencial. Asimismo, válida la base imponible calculada sobre el valor declarado en la escritura, incluyendo fondo de comercio, existencias y licencias, al tratarse de una unidad económica.

IMPROCEDENCIA DE LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SATISFECHO POR CONTRATO DE VITALICIO DECLARADO NULO SI EL CONTRIBUYENTE YA HA SIDO RESARCIDO POR VÍA CIVIL.

Tribunal Superior de Justicia de Galicia, 10 de julio de 2025.

La Sala desestima el recurso interpuesto por el Sr. Doroteo contra el acuerdo de la ATRIGA que denegó la devolución del impuesto sobre transmisiones patrimoniales satisfecho por un contrato de vitalicio celebrado en 2007 y declarado nulo por sentencia firme en 2021. El recurrente alegaba que la nulidad del contrato no fue fruto de mutuo acuerdo, sino de un vicio esencial, y que no existió ánimo defraudatorio.

La Sala analiza el artículo 57 del TRLITP y concluye que, aunque el allanamiento a la demanda de nulidad puede asimilarse a mutuo acuerdo, en este caso no se aprecia ánimo defraudatorio. Sin embargo, la pretensión de devolución del impuesto se rechaza porque el recurrente ya fue resarcido en el proceso civil mediante el reconocimiento de un derecho de crédito contra la comunidad hereditaria, que incluía el importe del impuesto como gasto del contrato. Proceder a la devolución supondría un enriquecimiento injusto.

REQUISITOS DE LA VALIDEZ DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES POR TASACIÓN HIPOTECARIA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, 7 de julio de 2025

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 7 de julio de 2025 analiza la legalidad de una liquidación provisional dictada por la Administración tributaria, en el marco de un procedimiento de comprobación de valores relativo al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El recurrente impugnó la liquidación por considerar que el valor declarado en la escritura de compraventa era superior al valor fiscal mínimo estimado por la propia administración, y que la comprobación de valores basada en la tasación hipotecaria carecía de motivación suficiente. La Sala examina la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, especialmente la sentencia 1915/2024, que establece que la aplicación del método del artículo 57.1.g) de la Ley General Tributaria —valor de tasación hipotecaria— no exige una motivación adicional si existe una diferencia relevante entre el valor declarado y el valor de tasación. El tribunal considera que en el caso concreto se cumplen los requisitos exigidos por la jurisprudencia: la tasación fue emitida conforme a la legislación hipotecaria, era conocida por el contribuyente, y existía una diferencia significativa entre ambos valores. Asimismo, se rechaza la alegación de falta de motivación en la liquidación, al entender que la incorporación del certificado de tasación es suficiente, salvo que el contribuyente aporte prueba pericial contradictoria o elementos que desvirtúen el valor comprobado, lo cual no ocurrió en este caso. En consecuencia, se desestima el recurso y se confirma la liquidación impugnada, sin imposición de costas por existir dudas de derecho derivadas de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo.

CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN DEL PROCEDIMIENTO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, 30 de junio de 2025.

En la presente sentencia se resuelve el recurso interpuesto por un heredero contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional que confirmaba una liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El procedimiento administrativo había sufrido varias anulaciones previas por falta de motivación y caducidad, lo que llevó a la administración a emitir una tercera liquidación más de once años después del fallecimiento del causante. El recurrente alegó la prescripción del derecho de la administración a liquidar, argumentando que la retroacción de actuaciones no podía mantener el efecto interruptivo de las reclamaciones anteriores. El tribunal analiza la doctrina sobre la caducidad y la prescripción, concluyendo que, al haberse tramitado un único procedimiento con retroacción, las actuaciones perdieron su efecto interruptivo. En consecuencia, la administración no podía emitir una nueva liquidación, al haber transcurrido el plazo legal de prescripción. La sentencia estima el recurso, anula la liquidación impugnada y condena en costas a las administraciones demandadas, fijando un límite de mil euros por cada una.

EXIGENCIA DE MOTIVACIÓN CUANDO LA DIFERENCIA ENTRE EL VALOR DECLARADO Y EL DE TASACIÓN HIPOTECARIA NO ES RELEVANTE.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de julio de 2025.

La sentencia resuelve el recurso interpuesto por una contribuyente contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional que confirmaba una liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La liquidación se basaba en una comprobación de valores realizada mediante el método del artículo 57.1.g) de la Ley General Tributaria, es decir, el valor de tasación hipotecaria. La recurrente alegó que la administración no había motivado suficientemente el inicio del procedimiento ni la liquidación, y que el valor de tasación no se correspondía con el valor real del inmueble. El tribunal analiza la jurisprudencia del Tribunal Supremo, especialmente la sentencia 1915/2024, que exige una diferencia relevante entre el valor declarado y el valor de tasación para que la comprobación se considere motivada. En el caso concreto, la diferencia era de 5,53% y 109.356 euros, por debajo de los umbrales jurisprudenciales de 10% y 120.000 euros. Además, la contribuyente aportó una consulta vinculante posterior que estimaba un valor inferior al declarado. El tribunal concluye que, al no existir una diferencia relevante, la administración debía motivar adicionalmente la comprobación, lo cual no hizo. En consecuencia, estima el recurso y anula la liquidación impugnada, sin imposición de costas por existir dudas de derecho.

ABSOLUCIÓN PENAL POR FALTA DE PRUEBA Y REGULARIZACIÓN ADMINISTRATIVA SI NO SE DECLARA INEXISTENTE EL HECHO IMPONIBLE.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, 5 de junio de 2025.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAR que inadmitió el recurso contra la ejecución de una liquidación tributaria por el impuesto sobre sucesiones, dictada tras sentencia penal absolutoria. El recurrente alegaba que la sentencia penal había declarado imposible determinar la base imponible, lo que impedía cualquier regularización administrativa. Sin embargo, el Tribunal aclara que la absolución penal se basó en la falta de prueba suficiente para condenar, no en la inexistencia del hecho imponible.

La sentencia expone que "la afirmación de no haber quedado acreditada la concreta cuota defraudada no equivale, ni de largo, a la afirmación categórica de imposible determinación de la base imponible". Añade que la Administración puede continuar el procedimiento administrativo respetando los hechos probados, pero no está vinculada por los hechos no probados en sede penal. El Tribunal cita doctrina constitucional y jurisprudencia del Supremo para sostener que la presunción de inocencia en el proceso penal no impide la valoración de los mismos hechos en sede administrativa, bajo reglas probatorias distintas. En consecuencia, se valida la liquidación de intereses de demora y se desestima el recurso, sin imposición de costas.

FECHA DE PRESENTACIÓN DEL DOCUMENTO PRIVADO A EFECTOS DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, 21 de julio de 2025.

La Sala desestima el recurso interpuesto por dos particulares contra la resolución del TEARC que confirmó la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por la adquisición de un terreno. Los recurrentes alegaban la prescripción del derecho de la Administración para liquidar el impuesto, basándose en que el contrato privado de compraventa se había firmado en junio de 2012 y que el precio se había pagado en esa misma fecha mediante transferencia bancaria. Sin embargo, la Sala recuerda que, conforme al artículo 50.2 del Texto Refundido del Impuesto y al artículo 1227 del Código Civil, la fecha relevante para el cómputo de la prescripción es la de presentación del documento ante la Administración, salvo prueba suficiente de alguno de los supuestos excepcionales. En este caso, el documento se presentó en septiembre de 2018, y no se acreditó la concurrencia de ninguna de las circunstancias que permitirían computar una fecha anterior. La Sala considera que no ha transcurrido el plazo de cuatro años previsto en la Ley General Tributaria, y que la liquidación es procedente. Se impone a los recurrentes el pago de las costas.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES DICTADA EN UN PROCEDIMIENTO CADUCADO.

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, 16 de julio de 2025.

La Sala estima el recurso interpuesto por la heredera contra la resolución del TEARA que confirmaba una liquidación por el impuesto de sucesiones. La recurrente alegó la caducidad del procedimiento de comprobación de valores, la prescripción del derecho de la Administración para liquidar, y la falta de motivación en la valoración de los inmuebles. La Sala acoge la tesis de la caducidad, aplicando la doctrina del Tribunal Supremo sobre el cómputo del plazo en procedimientos de comprobación limitada iniciados mediante solicitud de informe pericial a otra Administración. Al haberse superado el plazo de seis meses desde dicha solicitud hasta la notificación de la liquidación, se declara la nulidad de la misma. En consecuencia, se anula también la resolución del TEARA y se condena a las Administraciones demandadas al pago de costas.

PLAZO DE PRESCRIPCIÓN PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, 24 de julio de 2025.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede Granada, estima el recurso interpuesto por una contribuyente que solicitó la devolución de ingresos indebidos por el impuesto de sucesiones, tras haberse declarado judicialmente la nulidad de la escritura de aceptación de herencia. La Administración había denegado la devolución por considerar prescrito el derecho, al haber transcurrido más de cuatro años desde la autoliquidación. Sin embargo, la Sala aplica la doctrina de la "actio nata", según la cual el cómputo del plazo de prescripción debe iniciarse cuando el contribuyente tiene conocimiento del carácter indebido del ingreso, en este caso, tras la sentencia firme que declaró la titularidad de los bienes a favor de un tercero. Se reconoce el derecho de la recurrente a la devolución de 2.438,45 euros, más intereses legales, sin imposición de costas.

PRUEBA PERICIAL CONTRADICTORIA EN LA COMPROBACIÓN DE VALORES POR TASACIÓN HIPOTECARIA

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, 4 de julio de 2025.

La Sala estima parcialmente el recurso interpuesto por el interesado contra la resolución del TEARA que confirmaba una liquidación por TPO derivada de la comprobación de valores realizada por la Agencia Tributaria de Andalucía. La Administración utilizó como medio de comprobación la tasación hipotecaria realizada por entidad privada, que arrojaba un valor superior al declarado. El recurrente aportó informe pericial contradictorio elaborado por arquitecto técnico, que incluía

visita al inmueble, análisis del mercado y fotografías, y fijaba un valor de 122.370 euros. La Sala considera que dicho informe reúne los requisitos necesarios para ser tomado en consideración y desvirtuar la tasación administrativa, que no fue objeto de crítica por la defensa de la Administración. En consecuencia, se anula la liquidación impugnada y se ordena emitir una nueva teniendo en cuenta el valor fijado en el informe pericial.

PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN Y DETERMINACIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR.

Tribunal Superior de Justicia de Galicia, 22 de julio de 2025.

La Sala estima el recurso interpuesto por doña Alicia contra la resolución del TEAR de Galicia que desestimaba el recurso de ejecución de una liquidación por el impuesto sobre sucesiones y donaciones derivada de la herencia de don J., fallecido en 2004. La recurrente alegó la caducidad del procedimiento de comprobación de valores y la prescripción del derecho a liquidar.

La Sala constata que, tras la anulación de una primera liquidación por falta de motivación en 2010, la Administración tardó casi cuatro años en emitir una nueva propuesta de liquidación, y otros cuatro años en resolver la reclamación contra la segunda liquidación. A ello se suman otros cuatro años para resolver el recurso de ejecución, y más de un año adicional para que el TEAC inadmitiera el recurso de alzada. Esta acumulación de periodos de inactividad, imputables exclusivamente a la Administración, vulnera el principio de buena administración y determina la prescripción del derecho a liquidar. Se anulan los actos impugnados y se declara la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, con imposición de costas a las Administraciones demandadas.

CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES .

Tribunal Superior de Justicia de Galicia, 22 de julio de 2025.

La Sala estima el recurso interpuesto por don J. contra la resolución del TEAR de Galicia que confirmaba la liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones derivada de la herencia de doña O., fallecida en 2012. El recurrente alegó la caducidad de los procedimientos de comprobación de valores y la prescripción del derecho de la Administración para liquidar.

La Sala constata que el primer procedimiento de comprobación iniciado en enero de 2016 caducó sin resolución expresa en el plazo legal de seis meses, y que el segundo procedimiento iniciado en julio de 2016 también estaba caducado. En aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo, se considera que el procedimiento se inicia desde la solicitud del informe de valoración, no desde el acuerdo formal de inicio. Al haber caducado ambos procedimientos, no se interrumpió el plazo de prescripción, que vencía en diciembre de 2016. La liquidación notificada en abril de 2022 se dictó cuando el derecho a liquidar ya estaba prescrito. Se anulan los actos impugnados y se declara la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto, con imposición de costas a las Administraciones demandadas.

SOLICITUD DE INFORMACIÓN EN CURSO DE UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES CADUCADO.

Tribunal Superior de Justicia de Galicia, 11 de julio de 2025.

El Tribunal Superior de Justicia de Galicia estima el recurso interpuesto por el heredero de don Félix contra la resolución del TEAR que confirmaba la liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La Sala considera que el requerimiento de información efectuado por la ATRIGA el 6 de abril de 2021, relativo a participaciones sociales, no puede considerarse autónomo ni interruptivo de la prescripción, al estar vinculado a un procedimiento de comprobación de valores que caducó por exceder el plazo de seis meses. La documentación solicitada, el contenido del expediente y la apertura de un periodo de prueba evidencian que el requerimiento formaba parte de actuaciones propias de comprobación, no de obtención de información independiente. En consecuencia, se aprecia la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto.

CÓMPUTO DEL PLAZO DE CADUCIDAD.

Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, 25 de junio de 2025.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura estima el recurso interpuesto por el heredero D. Segundo contra la resolución del TEAR que confirmaba una nueva liquidación del impuesto de sucesiones tras la anulación de la anterior por falta de motivación. La liquidación inicial fue anulada por haberse basado en el método objetivo del artículo 57.1.b) LGT, sin motivación suficiente, y se ordenó la retroacción de actuaciones. En ejecución de dicha resolución, la Administración inició un nuevo procedimiento de comprobación de valores mediante informe pericial (art. 57.1.e) LGT), que culminó en una nueva liquidación.

El recurrente alegó que el procedimiento había caducado, y la Sala acoge esta tesis, aplicando la doctrina del Tribunal Supremo según la cual el plazo para dictar resolución tras retroacción debe computarse desde la actuación que causó la indefensión, descontando el tiempo ya transcurrido. En este caso, se superó el plazo de seis meses previsto en el artículo 104 LGT, por lo que se declara la caducidad del procedimiento y se anula la liquidación.

PLAZO PARA EJECUTAR UNA RESOLUCIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA.

Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, 25 de junio de 2025.

La Sala desestima el recurso interpuesto por la Junta de Extremadura contra la resolución del TEAR que anuló una liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones por caducidad. La Junta alegaba que el cómputo del plazo de ejecución debía iniciarse cuando la resolución llegó al órgano competente (Servicio Fiscal de Badajoz), y no cuando entró en el registro general de la administración.

La Sala, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, concluye que el plazo de ejecución comienza con la entrada de la resolución en el registro general de la administración encargada de ejecutarla, sin que sea relevante el momento en que la recibe el órgano específico. Esta interpretación garantiza el derecho del contribuyente a una buena administración y evita que la ejecución quede al arbitrio de la organización interna de la administración tributaria. Al haber transcurrido más de seis meses desde la entrada de la resolución en el registro general sin que se dictara el acto de ejecución, se confirma la caducidad del procedimiento y la prescripción del derecho de la administración para liquidar, desestimando el recurso de la Junta.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

ADICIÓN DE BIENES EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN.

Tribunal Supremo, 9 de julio de 2025.

La sentencia resuelve un recurso de casación sobre la aplicación del procedimiento especial del artículo 93 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD) en el marco de una inspección tributaria. El caso gira en torno a la adición de bienes al caudal hereditario por parte de la inspección, sin seguir el procedimiento previsto en dicho artículo. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía había anulado la liquidación por considerar que se omitió el procedimiento especial, lo que implicaba una vulneración de garantías procedimentales. Sin embargo, el Tribunal Supremo concluye que dicho procedimiento está diseñado para actuaciones de gestión, no de inspección, y que la inspección tributaria tiene sus propias normas que garantizan la audiencia y defensa del contribuyente. La sentencia establece que no es obligatorio tramitar el procedimiento del artículo 93 RISD cuando la adición de bienes se realiza en el marco de una inspección, siempre que se respeten las garantías esenciales. Además, rechaza que la omisión del procedimiento constituya una nulidad de pleno derecho. El fallo desestima el recurso de casación y confirma la validez de la liquidación practicada por la inspección, fijando doctrina sobre la inaplicabilidad del artículo 93 RISD en procedimientos inspectores.

REDUCCIÓN DEL 95% EN EL ISD POR EMPRESA FAMILIAR DEDICADA AL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES.

Tribunal Supremo, 14 de julio de 2025.

La sentencia aborda la aplicación de la reducción del 95% en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por la transmisión de participaciones en una empresa familiar dedicada al arrendamiento de inmuebles. El debate se centra en si basta con cumplir los requisitos del artículo 27.2 de la Ley del IRPF para considerar que existe actividad económica. El Tribunal Superior de Justicia de Aragón había denegado la reducción por considerar que la contratación de un empleado a jornada completa no estaba justificada económicamente. El Tribunal Supremo revoca esta interpretación, afirmando que el cumplimiento de los requisitos del artículo 27.2 LIRPF (local exclusivo y empleado a jornada completa) es suficiente para presumir la existencia de actividad económica. No se requiere una justificación adicional sobre la carga de trabajo o la rentabilidad de la contratación. La sentencia destaca que la finalidad de la norma es facilitar la continuidad de las empresas familiares, y que introducir requisitos adicionales genera inseguridad jurídica. El Tribunal fija doctrina en el sentido de que, para aplicar la reducción del 95% en el ISD, basta con acreditar los requisitos del artículo 27.2 LIRPF, sin necesidad de justificar la contratación desde un punto de vista económico. El recurso de casación es estimado y se anula la liquidación practicada por la administración tributaria.

COMUNERO COMO EMPLEADO LABORAL A EFECTOS DE LA REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE BIENES AFECTOS A UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA.

Tribunal Supremo, 14 de julio de 2025.

La sentencia STS 3474/2025 resuelve un recurso de casación sobre la aplicación de la reducción del 95% en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por la transmisión de bienes afectos a una actividad económica. El caso se refiere a una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento de inmuebles, en la que una de las comuneras prestaba servicios administrativos. La administración tributaria denegó la reducción por considerar que no se cumplía el requisito de tener una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, ya que la trabajadora era comunera. El Tribunal Supremo rechaza esta interpretación, afirmando que un comunero puede ser considerado empleado laboral si se cumplen las notas de ajenidad, dependencia y retribución. En el caso concreto, la trabajadora estaba contratada desde antes del fallecimiento de la causante, percibía un salario constante, estaba dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social y no ejercía funciones de dirección. La sentencia subraya que la finalidad de la norma es favorecer la continuidad de la empresa familiar, y que una interpretación excesivamente formalista vulnera ese objetivo. El Tribunal fija doctrina en el sentido de que no debe rechazarse automáticamente el carácter laboral de un contrato por el hecho de que el trabajador sea comunero. El recurso de casación es estimado y se anula la liquidación tributaria, reconociendo el derecho a la reducción.

REQUISITOS PARA QUE UN COMUNERO PUEDA TENER LA CONDICIÓN DE EMPLEADO LABORAL.

Tribunal Supremo, 16 de julio de 2025.

La sentencia STS 3491/2025 resuelve un recurso de casación sobre la aplicación de la reducción del 95% en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por sucesión de empresa familiar en el marco de una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento de inmuebles. La Agencia Tributaria de Cataluña denegó la reducción alegando que la única empleada era una comunera, y que su contrato no podía considerarse laboral. El Tribunal Supremo reconoce que un comunero puede tener la condición de empleado con contrato laboral si concurren las notas de ajenidad, dependencia y retribución. No puede rechazarse automáticamente la naturaleza laboral por el mero hecho de ser comunero. En el caso concreto, la trabajadora estaba contratada desde antes del fallecimiento de la causante, percibía un salario constante, estaba dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social y no ejercía funciones de dirección. El fallo estima el recurso de casación, anula la sentencia del TSJ de Cataluña y confirma la resolución del TEAR que reconocía la reducción fiscal.

CONVIVENCIA EFECTIVA CON EL CAUSANTE A EFECTOS DE LA REDUCCIÓN DEL 95% EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, 11 de julio de 2025.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de julio de 2025 resuelve el recurso interpuesto por un contribuyente contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid que desestimó su reclamación relativa a la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El litigio se centra en la aplicación de la reducción del 95% sobre el valor de la vivienda habitual del causante, prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto, para parientes colaterales mayores de 65 años que hayan convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento. La administración tributaria denegó la reducción por considerar que no se acreditaba la convivencia, basándose en registros oficiales como el domicilio fiscal y el padrón. Sin embargo, el recurrente aportó abundante documentación médica, bancaria y testimonios que acreditaban su residencia efectiva en el domicilio del causante desde mucho antes del fallecimiento, incluyendo ingresos hospitalarios, revisiones médicas, compras habituales y declaraciones de vecinos. El tribunal considera que la residencia habitual es un concepto fáctico que puede acreditarse por medios distintos al domicilio fiscal, y que en este caso la prueba aportada demuestra una convivencia real y continuada. En consecuencia, estima el recurso, anula la liquidación impugnada y ordena la devolución del importe abonado, con intereses legales.

REDUCCIÓN DEL 95% POR ADQUISICIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES. REQUISITOS DE DIRECCIÓN Y REMUNERACIÓN. INTERPRETACIÓN DEL AÑO NATURAL ANTERIOR.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, 22 de julio de 2025.

La doctrina se centra en la interpretación del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 y su desarrollo autonómico en Cataluña, en relación con la reducción del 95% por adquisición de participaciones sociales en sucesiones. La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el heredero de un causante que había solicitado la aplicación de la reducción del 95% en el Impuesto sobre Sucesiones por la adquisición de participaciones de una mercantil. El litigio se centró en el cumplimiento del requisito previsto en el artículo 11.1.c) de la Ley 19/2010, que exige que el causante haya ejercido funciones de dirección en la entidad y que la remuneración percibida por tales funciones represente al menos el 50% de sus rendimientos totales.

El recurrente alegó que, si se computaban los rendimientos negativos de una actividad de rotulación y serigrafía ejercida personalmente por el causante, el porcentaje de remuneración por dirección superaría el 50%. Sin embargo, la Sala rechaza esta interpretación, señalando que el artículo 11.2 excluye expresamente del cómputo los rendimientos de actividades económicas reguladas en el artículo 7, entre ellas la mencionada actividad de rotulación. Asimismo, se rechaza la interpretación del recurrente sobre el periodo temporal de referencia, que pretendía considerar el año inmediatamente anterior al fallecimiento (marzo 2016–febrero 2017), frente al criterio de la Administración que toma como referencia el año natural 2016. La Sala confirma que debe entenderse como “año natural” el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, conforme al sentido literal del término y a la normativa autonómica. En consecuencia, se confirma la liquidación practicada por la Agencia Tributaria de Cataluña y se impone al recurrente el pago de costas.

SIMULACIÓN DE COMPRAVENTA DE PARTICIPACIONES SOCIALES CALIFICADA COMO DONACIÓN ENCUBIERTA.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, 6 de junio de 2025.

La doctrina confirma la validez de la sanción impuesta por ocultación dolosa del hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña desestima el recurso interpuesto por el obligado tributario contra la resolución del TEARC que confirmaba la sanción impuesta por la Agencia Tributaria de Cataluña por infracción grave del artículo 191.3 de la LGT. El caso versa sobre la transmisión de 608.700 participaciones sociales de una mercantil, inicialmente formalizada como compraventa por un precio de 608.700 euros, posteriormente rectificada mediante escritura de subsanación a un precio simbólico de 1.000 euros.

La Inspección consideró que la operación encubría una donación, al tratarse de una transmisión gratuita entre padres e hijo, sin causa onerosa acreditada, y que el obligado tributario omitió la autoliquidación del impuesto correspondiente. La Sala confirma que la conducta del recurrente revela una voluntad deliberada de ocultar el hecho imponible, mediante la simulación de una compraventa y la modificación posterior del precio, lo que constituye una infracción dolosa. Se rechaza la alegación de falta de motivación de la sanción, al considerar que la resolución administrativa expone con claridad los hechos, la tipificación de la infracción y la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad. La sentencia ratifica la sanción impuesta, equivalente al 75% de la cuota dejada de ingresar (30.490,88 euros), y condena al recurrente al pago de costas.

REDUCCIÓN DEL 95% POR DONACIÓN DE NEGOCIO PROFESIONAL.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, 6 de junio de 2025.

La doctrina confirma que la reducción del 95% no procede si los rendimientos del negocio donado no alcanzan el 50% del total declarado en el IRPF. La sentencia resuelve el recurso interpuesto por el Departament de la Presidència de la Generalitat de Catalunya contra la resolución del TEARC que había estimado la reclamación de una contribuyente beneficiaria de una donación de negocio de farmacia. La Agencia Tributaria de Cataluña había denegado la aplicación de la reducción del 95% prevista en el artículo 38 de la Ley 19/2010, por considerar que no se cumplía el requisito del artículo 39.1.c), relativo al predominio de los rendimientos derivados de la actividad donada.

La Sala confirma que, según la autoliquidación del IRPF del donante correspondiente al ejercicio 2015, los rendimientos imputables a la actividad de farmacia ascendieron a 10.905,12 euros, mientras que el total de rendimientos fue de 51.687,30 euros, lo que representa apenas un 21%. Se excluyen las ganancias patrimoniales del cómputo, pero se incluyen las pensiones como rendimientos del trabajo, conforme a la doctrina administrativa. La Sala rechaza la interpretación extensiva del requisito y considera que no cabe integrar otros ejercicios ni excluir rendimientos legalmente computables. En consecuencia, se estima el recurso de la Generalitat, se anula la resolución del TEARC y se confirma la liquidación practicada por la Agencia Tributaria de Cataluña. No se imponen costas.

REDUCCIÓN DEL 95% EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES POR ADQUISICIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, 28 de mayo de 2025.

La sentencia desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la heredera universal de su padre, quien había solicitado la aplicación de la reducción del 95% en la base imponible del impuesto sobre sucesiones por la adquisición de participaciones sociales de una entidad. La recurrente alegaba que las retribuciones percibidas por sus funciones de dirección en la empresa representaban su principal fuente de ingresos, ascendiendo a 46.666,62 euros sobre un total de 77.011,58 euros declarados en el IRPF. Sin embargo, la Inspección Tributaria consideró que no se acreditó suficientemente que dichas retribuciones fueran efectivas antes del fallecimiento del causante, ni que superaran el 50% de sus rendimientos totales, conforme exige el artículo 2.1.d) segundo de la Ley catalana 21/2001.

El Tribunal concluye que, pese a los documentos aportados, no se acredita fehacientemente el pago efectivo de las retribuciones antes del fallecimiento, ni su proporción respecto al total de ingresos. La sentencia destaca que “no puede constituir una prueba diabólica el hecho de que la actora deba acreditar fehacientemente las cantidades concretas percibidas”, pero que, en ausencia de nóminas, transferencias bancarias claras y contrato de trabajo, debe prevalecer la versión de la Administración. En consecuencia, se confirma la liquidación practicada por la Agencia Tributaria de Cataluña, que excluye la aplicación de la reducción del 95%, y se desestima el recurso sin imposición de costas.

FALTA DE MOTIVACIÓN EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE DONACIONES.

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, 17 de julio de 2025.

La sentencia estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la donataria contra la resolución del TEARA que confirmaba dos liquidaciones por el impuesto sobre sucesiones y donaciones. El litigio se centró en la aplicación incorrecta del coeficiente multiplicador para determinar el valor de los inmuebles donados, y en la ausencia de motivación en la fijación de la base imponible. La recurrente acreditó que la escritura de donación se otorgó tras la entrada en vigor de una nueva norma autonómica que reducía el coeficiente aplicable de 2,73 a 2,40, y que la autoliquidación se ajustó a dicha norma. La Agencia Tributaria de Andalucía, sin justificar el cálculo del valor real, aplicó un importe que no se correspondía con ninguno de los valores legales ni declarados. La Sala concluye que la liquidación carece de motivación suficiente y reconoce el derecho de la recurrente a la devolución de 2.199,61 euros, más intereses legales, imponiendo costas a las Administraciones codemandadas.

IMPROCEDENCIA DE TRIBUTACIÓN POR EL IMPUESTO DE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS POR LA EXTINCIÓN DE PROPIEDAD HORIZONTAL CUANDO NO HAY DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES.

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, 26 de junio de 2025.

La Sala desestima el recurso interpuesto por una mercantil contra la resolución del TEAC que confirmaba la liquidación por el impuesto de actos jurídicos documentados (AJD) derivada de una escritura pública de reorganización jurídica de un centro comercial. La recurrente alegaba que la extinción de la propiedad horizontal contenida en dicha escritura no debía tributar por AJD, al tratarse de un acto instrumental para la constitución de una nueva propiedad horizontal, sin contenido económico autónomo.

La Sala analiza la doctrina del Tribunal Supremo sobre la tributación de operaciones simultáneas en una misma escritura, como la división horizontal y la extinción del condominio, concluyendo que no procede doble tributación cuando ambas operaciones se integran en unidad de acto. Sin embargo, en el caso concreto, la extinción de la propiedad horizontal no se realizó para disolver una comunidad de bienes, sino como parte de una reorganización jurídica del centro comercial, que incluía la agregación de una finca gasolinera, la constitución de una nueva propiedad horizontal y la creación de servidumbres necesarias para la explotación mercantil. Por tanto, no se trató de una extinción de condominio, sino de una novación modificativa, lo que justifica la tributación por AJD.



TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....41

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA41

- . Improcedencia de revisar autoliquidaciones del IIVTNU solicitadas tras la STC 182/2021.41
- . Solicitudes de rectificación del IIVTNU posteriores al 26/10/2021.41
- . Revisión de autoliquidaciones del IIVTNU cuando no se acreditan motivos distintos a la STC 182/2021.41
- . Liquidaciones firmes y doctrina constitucional sobre nulidad de preceptos legales.42

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

IMPROCEDENCIA DE REVISAR AUTOLIQUIDACIONES DEL IIVTNU SOLICITADAS TRAS LA STC 182/2021.

Tribunal Supremo, 21 de julio de 2025.

La sentencia STS 3724/2025 resuelve un recurso de casación interpuesto por un Ayuntamiento contra una sentencia, que había estimado el recurso de interpuesto por una mercantil sobre la rectificación de una autoliquidación del IIVTNU. El Tribunal Supremo reitera su doctrina jurisprudencial conforme a la STC 182/2021, estableciendo que las autoliquidaciones cuya rectificación se solicite después del 26 de octubre de 2021 (fecha de dictado de la STC) no pueden ser revisadas con fundamento exclusivo en dicha sentencia. La Sala considera que la solicitud de rectificación presentada el 2 de noviembre de 2021 constituye una situación consolidada no susceptible de revisión. En consecuencia, estima el recurso de casación, casa y anula la sentencia recurrida, y desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil.

SOLICITUDES DE RECTIFICACIÓN DEL IIVTNU POSTERIORES AL 26/10/2021.

Tribunal Supremo, 22 de julio de 2025.

La STS 3901/2025 analiza un recurso de casación de un Ayuntamiento contra una sentencia, que había estimado el recurso de un contribuyente respecto a la rectificación de tres autoliquidaciones del IIVTNU. El Tribunal Supremo reitera su jurisprudencia sobre la STC 182/2021, indicando que las autoliquidaciones cuya rectificación se solicita después del 26 de octubre de 2021 no pueden ser revisadas con base exclusiva en dicha sentencia. La Sala subraya que no se acreditó decremento de valor ni confiscatoriedad, por lo que no procede la revisión. Se estima el recurso de casación, se anula la sentencia de instancia y se desestima el recurso contencioso-administrativo del contribuyente.

REVISIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES DEL IIVTNU CUANDO NO SE ACREDITAN MOTIVOS DISTINTOS A LA STC 182/2021.

Tribunal Supremo, 18 de julio de 2025.

La STS 3618/2025 resuelve un recurso de casación de un Ayuntamiento contra una sentencia del Juzgado, que había estimado el recurso de una contribuyente sobre la rectificación de dos autoliquidaciones del IIVTNU. El Tribunal Supremo reitera que las solicitudes de rectificación presentadas después del 26 de octubre de 2021 no pueden fundamentarse exclusivamente en la STC 182/2021. La Sala destaca que la contribuyente no acreditó decremento de valor ni confiscato-

riedad, por lo que las autoliquidaciones constituyen situaciones consolidadas. Se estima el recurso de casación, se anula la sentencia de instancia y se desestima el recurso contencioso-administrativo.

LIQUIDACIONES FIRMES Y DOCTRINA CONSTITUCIONAL SOBRE NULIDAD DE PRECEPTOS LEGALES.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, 30 de mayo de 2025.

La sentencia estima el recurso de apelación interpuesto por una mercantil, revocando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid que había desestimado su reclamación contra la denegación presunta de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). El Tribunal Superior de Justicia de Madrid concluye que las liquidaciones impugnadas, aunque inicialmente consideradas firmes, no pueden reputarse como tales al no haberse acreditado la notificación con indicación de los recursos procedentes, ni la corrección de errores en las autoliquidaciones. Además, se constata que el valor catastral utilizado en las liquidaciones fue declarado nulo por el TEAC, lo que refuerza la nulidad de las mismas. La Sala aplica la doctrina de la STC 182/2021 y la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 1752/2020), considerando que no se trata de una situación consolidada, por lo que procede la revisión de las liquidaciones. En consecuencia, se estima tanto el recurso contencioso-administrativo como el de apelación, anulando la resolución administrativa impugnada y ordenando la devolución de lo abonado por el impuesto.

