

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• ISLAS BALEARES:

DECRETO LEY 4/2023, DE 18 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL DECRETO LEGISLATIVO 1/2014, DE 6 DE JUNIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.....4

NOVEDADES AUTONÓMICAS

• “LA FISCALIDAD DE LAS OPERACIONES DE NOVACIÓN OBJETIVA DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO EN EL ITPyAJD”8

Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

TEMAS FISCALES

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

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

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones30

-Procedimiento tributario35

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• TRIBUNAL SUPREMO -ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. SENTENCIA DE 12 DE JULIO DE 2023.....41

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

-Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....49

TRIBUTOS MUNICIPALES



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS.....4

• ISLAS BALEARES:

DECRETO LEY 4/2023, DE 18 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL DECRETO LEGISLATIVO 1/2014, DE 6 DE JUNIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.....4

NOVEDADES AUTONÓMICAS: ISLAS BALEARES

DECRETO LEY 4/2023, DE 18 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL DECRETO LEGISLATIVO 1/2014, DE 6 DE JUNIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO

Artículo primero

Modificación del artículo 10 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio

Se añade una nueva letra, la letra d), en el artículo 10 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, con la siguiente redacción:

d) El tipo de gravamen aplicable será del 2 %, siempre que se cumplan los requisitos de la letra c) anterior, incluido el valor máximo del inmueble de 270.151,20 euros, en los siguientes supuestos específicos:

- 1.º Cuando el adquirente sea menor de 36 años y además la vivienda constituya la primera vivienda adquirida por este.*
- 2.º Cuando el adquirente tenga derecho al mínimo por discapacidad de ascendientes o de descendientes en el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración haya finalizado.*
- 3.º Cuando el inmueble adquirido haya de constituir la vivienda habitual del padre, la madre o los padres que convivan con el hijo, la hija o los hijos sometidos a la patria potestad y que integren una familia numerosa o una familia monoparental, siempre que el precio de adquisición de la vivienda no sea superior a 350.000 euros. En este caso, el tipo de gravamen será del 2 % para los primeros 270.151,20 euros y del 8 % para el exceso. En el caso de familias monoparentales de categoría general, el precio de adquisición de la vivienda no podrá superar los 270.151,20 euros.*

Artículo segundo

Adición de un nuevo artículo 14 quater en el citado Texto Refundido

Se añade un nuevo artículo, el artículo 14 quater, en el citado Texto Refundido, con la siguiente redacción:

Artículo 14 quater

Bonificación autonómica para la adquisición de la primera vivienda habitual por jóvenes menores de 30 años y personas con discapacidad

1. En las transmisiones onerosas de inmuebles que vayan a constituir la primera vivienda habitual de jóvenes menores de 30 años, o de personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 %, se aplicará una bonificación del 100 % de la cuota tributaria, siempre que concurren los siguientes requisitos:

- a) El adquirente debe tener su residencia habitual en las Illes Balears durante al menos los tres años inmediatamente anteriores a la fecha de la adquisición.*
- b) La vivienda adquirida será la primera vivienda en propiedad del contribuyente en territorio español.*
- c) El adquirente no puede disponer de ningún otro derecho de propiedad o de uso o disfrute respecto de ninguna otra vivienda.*
- d) La vivienda adquirida tendrá que alcanzar el carácter de habitual de acuerdo con la definición y los requisitos establecidos*

en cada momento por la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Este carácter de habitual debe mantenerse durante un plazo de tres años, durante los cuales no se podrá transmitir la vivienda.

e) El precio de adquisición de la vivienda no podrá ser superior a 270.151,20 euros.

f) La base imponible total por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del contribuyente correspondiente al último plazo de declaración período impositivo cuyo haya finalizado no podrá ser superior a 52.800 euros en el caso de tributación individual o a 84.480 euros en el caso de tributación conjunta.

g) El contribuyente y ningún familiar respecto del cual el contribuyente sea legitimario al tiempo del devengo del impuesto no deberán tener la obligación de declarar el impuesto sobre el patrimonio correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración haya finalizado.

2. El incumplimiento de los requisitos establecidos en la letra d) del apartado anterior comportará la pérdida sobrevenida del beneficio fiscal, y el contribuyente deberá presentar una autoliquidación complementaria en el período de un mes a contar desde la fecha en que se produzca el incumplimiento e ingresar, junto con la cuota, los correspondientes intereses de demora.

3. Esta bonificación no eximirá de la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación del impuesto.

Artículo tercero

Modificación del artículo 36 del citado Texto Refundido

El artículo 36 del citado Texto Refundido queda modificado de la siguiente manera:

Artículo 36

Bonificación autonómica en las adquisiciones de sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II

1. En las adquisiciones por causa de muerte y, por asimilación, en los pactos sucesorios a que se refiere la Ley 8/2022, de 11 de noviembre, de sucesión voluntaria paccionada o contractual de las Illes Balears, en las que los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir formen parte de los grupos I o II del artículo 21 de este Texto refundido, se aplicará una bonificación del 100 % sobre la cuota íntegra corregida.

2. Para aplicar esta bonificación, en caso de que se adquieran bienes inmuebles, deberá consignarse en la correspondiente escritura pública el valor de los bienes inmuebles adquiridos, el cual no podrá superar en cada caso el valor real.

3. Esta bonificación no eximirá de la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación del impuesto.

Artículo cuarto

Adición de un artículo 36 bis en el citado Texto Refundido

Se añade un nuevo artículo, el artículo 36 bis, en el citado Texto Refundido, con la siguiente redacción:

Artículo 36 bis

Bonificación autonómica en las adquisiciones de sujetos pasivos incluidos en el grupo III

1. En las adquisiciones por causa de muerte y, por asimilación, en los pactos sucesorios a que se refiere la Ley 8/2022, de 11 de noviembre, de sucesión voluntaria paccionada o contractual de las Illes Balears, en las que los sujetos pasivos por obligación

personal de contribuir sean colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del causante incluidos en el grupo III del artículo 21 de este Texto Refundido y no concurren con descendientes o adoptados del causante, o concurren con descendientes o

adoptados del causante desheredados, se aplicará una bonificación del 50 % sobre la cuota íntegra corregida.

Para el resto de sujetos pasivos del grupo III se aplicará una bonificación del 25 % sobre la cuota íntegra corregida.

2. Para aplicar esta bonificación, en caso de que se adquieran bienes inmuebles, deberá consignarse en la correspondiente escritura pública el valor de los bienes inmuebles adquiridos, el cual no podrá superar en cada caso el valor real.

3. Esta bonificación no eximirá de la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación del impuesto.

Artículo quinto

Modificación del artículo 88 del citado Texto Refundido

El apartado 2 del artículo 88 del citado Texto Refundido queda modificado de la siguiente manera:

2. Cuando el sujeto pasivo pertenezca a los grupos I o II del artículo 21 de este Texto Refundido únicamente deberá presentarse la documentación indicada en la letra b) del apartado 1 anterior del presente artículo.

Reglamentariamente se podrán establecer otros supuestos en los que se podrá eximir a los sujetos pasivos de la presentación de esta documentación, o sustituirse por otra.

Artículo sexto

Modificación de la disposición adicional tercera del citado Texto Refundido

La disposición adicional tercera del citado Texto Refundido queda modificada de la siguiente manera:

Disposición adicional tercera

Referencias al valor real

Las referencias al valor real de los bienes inmuebles o de los derechos reales sobre inmuebles contenidas en los artículos 10, 17, 17 bis, 36, 36 bis y 48 de este texto refundido se entenderán efectuadas al valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario y, en particular, en la disposición transitoria novena y en la disposición final tercera del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo; o, cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, al valor de mercado, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y en el apartado 3 del artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Disposición derogatoria única

Normas que se derogan

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan, contradigan o resulten incompatibles con lo dispuesto en este decreto ley.

Disposición final única

Entrada en vigor

Este decreto ley entrará en vigor el mismo día en que se publique en el Boletín Oficial de las Illes Balears.

Palma, 18 de julio de 2023

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

TEMAS FISCALES.....8

- “LA FISCALIDAD DE LAS OPERACIONES DE NOVACIÓN OBJETIVA DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO EN EL ITPyAJD”8

Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

- I. INTRODUCCIÓN.
- II. OPERACIONES DE NOVACIÓN OBJETIVA.
ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES SUPUESTOS SUSCEPTIBLES DE PLANTEARSE A LA LUZ DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIAL.
- III. ALCANCE DE LA SENTENCIA DEL TS DE 13 DE MARZO DE 2019 Y DE SU APLICACIÓN POR LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA.

“LA FISCALIDAD DE LAS OPERACIONES DE NOVACIÓN OBJETIVA DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO EN EL ITPyAJD”.

Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

I. INTRODUCCIÓN.

Como es sabido en virtud del contrato de préstamo (o mutuo con pacto de satisfacer un interés) el prestatario queda obligado a devolver al prestamista otro tanto de la misma especie y calidad que lo recibido, así como al pago de los intereses pactados. Así lo establecen los arts. 1753 y 1755 del Código Civil (CC).

Tal y como se encarga de precisar el art. 1203 del citado Código esta obligación puede resultar modificada, ya sea alterándose su objeto o condiciones principales, sustituyéndose a la persona del deudor o produciéndose la subrogación de un tercero en los derechos de acreedor. Este conjunto de modificaciones recibe la denominación en el Código Civil de “novaciones”, hallándose reguladas en sus arts. 1203 a 1213. En efecto, se trata de unas novaciones modificativas “impropias”, introduciéndose a través de las mismas cambios subjetivos u objetivos en la obligación, si bien ésta continúa existiendo, a diferencia de lo que sucede en los supuestos de novación propia o extintiva, caracterizada por la extinción de la obligación y por la creación de otra nueva destinada a reemplazar la anterior.

A estas tres clases de modificaciones habría que sumar, además, la cesión o transmisión del derecho de crédito del prestamista a un tercero, a través del cual se opera igualmente una modificación subjetiva de la obligación por cambio de acreedor, no produciéndose sin embargo la extinción de la misma, y siéndole de

aplicación lo dispuesto en los arts. 1526 a 1536 del Código Civil, relativos a las “transmisiones de créditos y demás derechos incorporales.

Centrándonos en este primer punto en la modificación subjetiva del préstamo, esta podrá tener lugar por cambio del deudor o del acreedor y, a su vez, esta segunda podrá producirse, bien mediante la cesión o transmisión del derecho de crédito a un tercero o bien a través de la subrogación en el puesto del acreedor por parte de una tercera persona que satisface el importe de la deuda ajena.¹

Produciéndose la modificación del préstamo por cambio del deudor de la obligación derivada del mismo estaremos ante un supuesto de transmisión, de subrogación de la deuda y de cesión de asunción de la misma. Y es que esta modificación del préstamo por cambio de deudor podrá tener lugar de dos formas, a saber, por expromisión y por delegación. La primera de ellas se concreta en un acuerdo entre la persona del acreedor y del nuevo deudor que asume el importe de la deuda, produciéndose la liberación del antiguo, cuyo consentimiento no resulta, además, necesario, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 1205 de Código Civil. Por su parte la delegación se concreta a través de un acuerdo entre el deudor antiguo y el nuevo en virtud del cual éste último se hace cargo de la

¹ Si bien ambas figuras adquieren idéntica consideración en el campo civil, fiscalmente ofrecen diferencias sustanciales en lo relativo a las exenciones que les afectan.

deuda, requiriéndose no obstante del consentimiento del acreedor (arts. 1206 y 1205 del Código Civil).

Pues bien, a efectos fiscales la modificación del préstamo por cambio de deudor no constituirá hecho imponible alguno de la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), ya que el RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del citado Impuesto únicamente contempla como supuesto de sujeción la transmisión de derechos (art. 7.1.A). Y, tradicionalmente, se ha venido estimando que tampoco cabe aludir a la existencia de gravamen alguno por la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD) tratándose de un préstamo hipotecario. Piénsese que en este último caso falta el requisito de la inscribibilidad legalmente necesaria por cambio de deudor exigido por el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993. Así, por ejemplo, señaló el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid en su Sentencia de 25 de septiembre de 2008 que están exentas en la Modalidad gradual de AJD las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor lo sea alguna de las entidades a que se refiere el art. 1 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, y que la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, así como a la alteración del plazo del préstamo o a ambas.²

En cambio, dicha exención no resultaría aplicable en el caso de la constitución de una hipoteca en garantía de la devolución del principal de un préstamo así como de intereses y de cantidades previstas para costas y gastos, ya que se trataría entonces de una segunda hipoteca distinta e independiente, y no de una novación hipotecaria, como requiere la normativa reguladora de dicha exención.

II. OPERACIONES DE NOVACIÓN OBJETIVA. ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES SUPUESTOS SUSCEPTIBLES DE PLANTEARSE A LA LUZ DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIAL.

Ciertamente el análisis fiscal de la modificación del préstamo incluye también el de su modificación objetiva, operada a través de cambios en los elementos objetivos de la obligación.

La modificación objetiva de un préstamo constituye una novación modificativa impropia o no extintiva consistente en la variación de sus elementos objetivos (ya se trate de objeto, cuantía, tipo de interés, garantías, forma, lugar de

pago, etc.), sin que se produzca la extinción del mismo, y requiriéndose el acuerdo entre el acreedor y el deudor. En definitiva, dicha modificación objetiva de un préstamo no es sino la de aquellas obligaciones que genera para el deudor o, desde un punto de vista activo, las del derecho de crédito del acreedor.

Con carácter general dada una escritura pública de novación de un préstamo hipotecario por la que se modifica el plazo del préstamo, el tipo de interés y el sistema de amortización, dicha escritura quedará sujeta al IAJD si cumple todos los requisitos que establece el art. 31.2 del TRLITPAJD, a saber, ser primera copia de una escritura, ser inscribible en el Registro de la Propiedad, tener contenido valuable y no estar sujeta a las Modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni de Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Refiriéndose al cumplimiento de la exigencia relativa a que se trate de un acto inscribible y de contenido valuable la antigua Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) manifestó en su Informe de fecha 20 de julio de 2012 que *“Sí son inscribibles en el Registro de la Propiedad Inmobiliaria:*

- *La prórroga del plazo del préstamo.*
- *El establecimiento de un periodo de carencia.*
- *La modificación del tipo de interés del préstamo.*
- *La modificación del sistema de amortización.*
- *El cambio de divisa.*

(...)

La inscripción de tales pactos, no supone por sí sola, una modificación o alteración en la responsabilidad hipotecaria”.

Ha de quedar claro que la condición de que el contenido sea valuable no depende de que se modifique o no la garantía hipotecaria, sino de que la novación se pueda cuantificar. De este modo las escrituras que se limitan a introducir modificaciones tales como el establecimiento de un periodo de carencia, la prórroga del vencimiento de la disponibilidad del crédito, las alteraciones en el calendario de disposiciones y en algún supuesto de modificación del tipo de interés aplicable, sin modificación de la responsabilidad hipotecaria, en la medida que son cuantificables, son valubles y, por tanto, están sujetas a la cuota gradual de actos jurídicos. Significa ello por tanto que aunque no se modifique la garantía hipotecaria, si la novación del crédito es cuantificable, tiene contenido valuable y tributará en cualquier caso.³

² Véase en este mismo sentido la contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) a Consulta de 11 de enero de 2019.

³ Ahora bien, tal y como precisa la DGT en su contestación a Consulta de 23 de junio de 2016, la novación de un préstamo por modificación de la responsabilidad de las prestatarias, la cual pasa de ser solidaria a mancomunada, no reúne todos los requisitos exigidos en el art. 31.2 del Texto Refundido del ITPyAJD para tributar por la cuota variable del Documento Notarial, al no tratarse de un acto ni valuable ni inscribible en ninguno de los registros públicos a que se refiere el citado precepto.

La base imponible se corresponderá con la ampliación de dicha responsabilidad solamente en el caso que se trate de una ampliación de crédito sin modificar ningún otro elemento del mismo, con el consiguiente incremento de la responsabilidad hipotecaria del contrato original. En todos los restantes supuestos la base imponible estará constituida por el importe total garantizado, con independencia de que tal importe sea igual, mayor o menor que el que garantizaba el crédito hipotecario que se ha novado.

Aquellas modificaciones que se refieran al tipo de interés o a la alteración del plazo están amparadas por la aplicación de la exención regulada en el art. 9 de la Ley 2/1994 (de conformidad con el cual *"Estarán exentas en la modalidad gradual de Actos Jurídicos Documentados las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas"*) pero no en cambio el resto de las modificaciones permitidas por el art. 4.2 de la misma, como es el caso de la ampliación o reducción de capital o la modificación del método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras del préstamo. Y ello en tanto en cuanto la exención solo comprende las escrituras de novación modificativa de préstamos hipotecarios cuando esa modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas. Así, por ejemplo, dada una escritura que recoja una quita y una novación de un préstamo o crédito hipotecario consistente en la ampliación de los plazos de amortización y la reducción de los tipos de interés, dicha escritura estará sujeta y exenta de la tributación por el concepto de AJD del ITPyAJD en aplicación del art. 45.I.B) 19 del RDLeg. 1/1993 y del art. 9 de la Ley 2/1994.⁴

Pues bien, tratándose de una novación modificativa del préstamo a través de la cual se pacta una modificación del tipo de interés, del plazo del préstamo o de ambos, esto es, en los casos de escrituras públicas de modificación de préstamo hipotecario en la que se pacta una variación del tipo de interés (de fijo a variable) así como el cambio de cuota variable a cuota fija, no variando la responsabilidad hipotecaria, parece lógico pensar que se reúnen los requisitos exigidos por el art. 31.2 del TRLITPyAJD para

quedar sometido al gravamen gradual.⁵

A priori cabría pensar que la liquidación a girar habría de practicarse sobre una base imponible constituida por el total de la obligación garantizada después de la modificación, comprendiendo el principal más las sumas que queden aseguradas por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento, etc., tal y como establece el art. 30.1 del TRLITPyAJD. En otras palabras, la eventual liquidación se practicaría sobre el total de la nueva obligación garantizada y no sobre la diferencia resultante entre la garantía antigua y la nueva, a diferencia de lo que sucede en las operaciones de ampliación del préstamo, adquiriendo la condición de sujeto pasivo la persona que inste o solicite la modificación o aquella en cuyo interés se realice, y siendo el tipo impositivo el fijado al efecto en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993.⁶

Inicialmente el art. 9 de la Ley 2/1994 señaló al respecto que *"Estarán exentas en la modalidad gradual de actos jurídicos documentados las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley y la modificación se refiera a la mejora de las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente. Conjuntamente con esta mejora se podrá pactar la alteración del plazo"*.

De este modo, de cara a la aplicación de la exención debían concurrir los requisitos siguientes. En primer lugar, que la entidad acreedora fuese una entidad financiera de aquéllas a las que se refiere el art. 2 de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, del Mercado Hipotecario⁷. Y, en segundo término, que la modificación supusiese una mejora en las condiciones del tipo de interés, tanto ordinario como de demora, inicialmente pactada o vigente, pudiendo

⁵ Téngase presente a este respecto que, siendo el préstamo hipotecario, y al no existir hecho imponible por la Modalidad de TPO, el documento notarial a través del cual se formaliza la modificación queda sujeto a la cuota variable de la Modalidad de AJD, al reunir todos los requisitos exigidos en el art. 31.2 del TR a condición de que, como consecuencia de la modificación del préstamo, se modifique también la responsabilidad hipotecaria, ya que el préstamo y sus modificaciones no son objeto de inscripción en el Registro de la Propiedad, sino la hipoteca, tal y como corresponde a un Registro que, por definición, tiene por objeto la inscripción o anotación de los actos y contratos relativos al dominio y a los demás derechos reales sobre bienes inmuebles. Así lo establece el art. 1 de la Ley Hipotecaria.

⁶ Véanse a este respecto, entre otras, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 29 de julio de 1991, 22 de septiembre de 1992 y 10 de febrero de 1994.

⁷ Así, por ejemplo, dispone la DGT mediante contestación a Consulta de 5 de septiembre de 2014 que, dada una escritura pública en la se formalice la novación modificativa de un préstamo hipotecario consistente en la ampliación del plazo inicialmente pactado, formalizada de común acuerdo entre deudor y acreedor, y siempre que este sea una entidad financiera de las referidas en el art. 2 de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Mercado Hipotecario, dicha operación estará exenta de la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD.

⁴ Véase a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 30 de septiembre de 2016.

pactarse igualmente a través de la referida mejora la alteración del plazo de vencimiento, no perdiéndose por ello la aplicación del beneficio fiscal.

Al amparo de esta regulación consideró la DGT en su Resolución de 3 de abril de 1997 que, siempre y cuando la variación del tipo de interés determine una mejora en las condiciones del préstamo, la escritura pública quedará exenta del gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados.

Dada la dificultad que entraña determinar cuándo se produce una mejora de las condiciones del tipo de interés (téngase presente que se trata de un concepto de carácter subjetivo y que se halla condicionado por la propia evolución de los mercados financieros), con efectos desde el 1 de enero de 2001 y a través de la Disp. Adic. 1ª de la Ley 14/2000, de 28 de diciembre, se optó por modificar el citado art. 9 de la Ley 2/1994, suprimiéndose el empleo de la palabra “mejora”.

Con posterioridad este supuesto de exención resultó ampliado por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica, cuyo art. 17 se encargó de reformar lo dispuesto en el art. 9 de la Ley 2/1994, precisándose que igualmente se beneficia de la exención la escritura pública por la que se modifica el plazo del préstamo, a pesar de que no varíen las condiciones del tipo de interés. Concretamente tras la reforma operada el citado precepto pasó a disponer que se encuentran exentas en la Modalidad gradual de Actos Jurídicos Documentados las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactadas de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades financieras definidas a que se refiere el art. 1 de dicha Ley y la modificación se proyecte sobre las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas.

Dada esta regulación, cualquier otra condición que se pacte en la escritura de novación modificativa que no sea ninguna de las dos anteriores suscita la duda de si ello determina la pérdida del beneficio fiscal o si, por el contrario, el beneficio se mantiene para los supuestos previstos en este art. 9 de la Ley 2/1994, debiendo tributarse por los restantes.⁸

En principio la finalidad perseguida a través de esta Ley 2/1994 no fue otra que beneficiar a aquellas personas que concertaron sus préstamos con anterioridad a la bajada

de los tipos de interés, permitiéndoles así beneficiarse de las ventajas que supone el descenso mediante la realización de operaciones de subrogación con novación modificativa objetiva, modificación mixta y novación modificativa objetiva. Debido a ello se regula en el art. 2 de la citada Ley el derecho de la entidad acreedora a enervar la subrogación proponiendo y formalizando con el deudor, si así lo acepta éste, la novación modificativa del préstamo.⁹

Desde nuestro punto de vista lo que se persigue es favorecer el desarrollo de la novación modificativa. Por tanto habiéndose pactado, por ejemplo, una mejora del tipo de interés y la cancelación parcial, estaríamos en presencia de dos convenciones de carácter diverso, no debiendo perder la primera de ellas el beneficio fiscal derivado de la exención que establece el art. 9 de la Ley 2/1994.¹⁰

En todo caso cabe aludir a la existencia de diversas operaciones que no quedarían amparadas por la aplicación de la exención. Es el caso, en primer lugar, de las subrogaciones o novaciones que produzcan alteración de la responsabilidad hipotecaria por ampliación o cancelación total o parcial de la misma, las cuales habrían de tributar por la Modalidad de AJD, cuota variable, tomando como base la diferencia entre la responsabilidad hipotecaria inicial y aquélla que finalmente se establezca. Ahora bien conviene precisar que, con efectos desde el 1 de enero de 2001, la cancelación total o parcial de hipoteca goza de exención.

Tampoco se halla comprendida dentro de la exención la cancelación por el deudor de la deuda y, con ella, la hipoteca y concierto con otra entidad financiera de un nuevo préstamo hipotecario. Dentro de este segundo supuesto, a priori, habría de liquidarse tanto el acto de cancelación como la nueva constitución por la Modalidad de AJD sobre el total importe en cada caso, si bien igualmente en este supuesto, y con efectos desde el 1 de enero de 2001, la operación goza de exención.

9 Ello contribuye, además, a explicar la redacción del art. 4 de la Ley, de conformidad con el cual “(...) En la escritura de subrogación sólo se podrá pactar modificación de las condiciones del tipo de interés” Como bien han señalado GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J., *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Dijusa, Madrid, 2004, pág. 481, esta regulación “equivale en la práctica a no dar facilidades a la subrogación para que el deudor se decante por la simple novación modificativa del artículo 9, en la que las rigideces desaparecen, puesto que ahora viene a emplearse la expresión que la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés; pero no sólo, y, además, la alteración del plazo puede ser al alza o a la baja, mientras que en el art. 4 sólo se contempla la posibilidad de ampliación del plazo”

10 Dentro de este ejemplo planteado la segunda de las referidas convenciones quedaría, por su parte, sujeta y exenta de la Modalidad de AJD.

8 Pensemos, por ejemplo, en aquel supuesto en virtud del cual se pacta también una cancelación parcial del préstamo.

Y lo mismo sucede con las operaciones de cambio de objeto sustituyendo la finca dada en garantía por otra (operación que, en principio, habría de liquidarse como en el supuesto anterior) y con las de cambio de la moneda designada para la amortización del capital, pasando a divisas¹¹. Ahora bien conviene tener presente que, tratándose del cambio de objeto del préstamo (pasando, por ejemplo, de dinero a títulos) no se produce la extinción del préstamo, tal y como se encarga de precisar el art. 1203 del Código Civil. Por tanto en este último caso, si se produjese la modificación simultánea de la responsabilidad hipotecaria, se originaría una liquidación por la Modalidad de AJD en la forma anteriormente indicada. Por el contrario, si el cambio de objeto en el préstamo no llevase aparejado cambio alguno en la responsabilidad hipotecaria no habría de practicarse liquidación alguna por este concepto.

Un supuesto de novación modificativa de carácter objetivo sería, por ejemplo, el otorgamiento de una escritura pública que documente una operación de novación de un préstamo hipotecario consistente en la modificación del índice de referencia y del diferencial susceptible de adicionarse al mismo, sin modificar la moneda en la que debe satisfacerse la deuda. En efecto, la modificación del tipo de interés mediante el cambio del índice de referencia y del diferencial a adicionar al mismo habría de calificarse igualmente como una novación del préstamo, de manera que la primera copia de la escritura notarial que documente la citada operación quedará sujeta a la cuota gradual de la Modalidad de AJD del ITPyAJD.

¿Resultaría aplicable en el presente caso la exención prevista para el IAJD el art. 9 de la Ley 2/1994? Como ya sabemos el citado precepto exige la concurrencia de tres requisitos de cara a la aplicación de la exención. En primer lugar, que se trate de escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor. En segundo término, que el acreedor sea una de las entidades a las que se refiere el art. 1 de la Ley. Y, finalmente, que la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo o a ambas. Pues bien la DGT, en su contestación a Consulta de 24 de abril de 2008, declaró

la procedencia de su aplicación, precisando no obstante que no resultaría aplicable la misma en el supuesto de que la novación del préstamo hipotecario documentada en escritura pública incluyese la posibilidad de amortizar en otro tipo de moneda diferente al euro.¹²

Piénsese además que no constituye la misma operación cambiar el tipo de referencia pasando, por ejemplo, del “Euribor” al “Libor”, que cambiar la moneda o divisa de pago del préstamo. En efecto, la tributación de ambas operaciones a efectos del ITP resulta diferente. Tratándose de aquellas operaciones consistentes en el cambio del referencial del tipo de interés del préstamo hipotecario con cambio de la moneda de pago, pasando de euros a divisas, nos hallamos ante una novación del préstamo hipotecario. Y aquella escritura pública en la que se formalice dicha operación estaría sujeta a la cuota gradual de la Modalidad de AJD, Documento Notarial, por reunir los requisitos exigidos en el art. 31.2 del Texto Refundido. La base imponible de la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, de la referida novación vendría determinada por el valor en euros resultante de la aplicación de las reglas contenidas en el art. 40 del Reglamento del Impuesto sobre el valor en moneda o divisa extranjera al importe de la responsabilidad hipotecaria total fijada en divisas, que comprendería tanto el importe de la obligación o capital garantizado como las sumas aseguradas en concepto de intereses, indemnizaciones, penas por incumplimientos u otros conceptos e carácter análogo. Y, dado que en dicho supuesto la novación se refiere al cambio del objeto de la obligación, resultado modificada la divisa y no las condiciones del tipo de interés ni el plazo, no resultaría aplicable la exención de la cuota gradual de AJD prevista en el art. 9 de la Ley 2/1994 para aquellos supuestos en los que la novación modificativa se refiera a las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente, así como a la alteración del plazo o a ambas.

¿Cabría aludir a la existencia de novación objetiva del préstamo en aquellas operaciones mediante las cuales tiene lugar la ampliación del plazo de duración del préstamo y la sustitución de la garantía real? A nuestro juicio en el presente caso no existe novación o modificación del préstamo hipotecario anterior sino que, al cambiar el objeto que garantizaba la constitución del préstamo inicial, lo que realmente se producen son dos

¹¹ Véase, en relación con esta última operación, las contestaciones de la DGT a Consultas de 18 de julio de 2003 y de 30 de mayo de 2007; en esta última Resolución, relativa a la tributación en el ITPyAJD de una escritura pública de préstamo hipotecario en la que se sustituía el euro como moneda de pago inicialmente pactada por cualquier otra divisa, declaró la DGT que la citada modificación de la escritura pública de préstamo hipotecario determina que no resulte aplicable la exención del art. 9 de la Ley 2/1994 a la escritura notarial.

¹² Concretamente la citada Resolución de la DGT analizaba la cuestión relativa a la tributación, a efectos del IAJD, de aquellas operaciones consistentes en el cambio del referencial del tipo de interés del préstamo hipotecario con cambio de la moneda de pago, pasando de euros a divisas, y del cambio del referencial del tipo de interés del préstamo hipotecario sin cambio alguno de la moneda de pago.

actos distintos: la cancelación del préstamo¹³ y la hipoteca anterior, de una parte, y la constitución de un nuevo préstamo hipotecario, de otra.

Adicionalmente, siendo calificadas dichas operaciones como dos actos diferentes ligados únicamente por el hecho de que el acreedor continúa siendo el mismo, creemos que no cabría hablar de la existencia de doble imposición, ya que lo que se está sometiendo a gravamen son dos operaciones distintas, originándose dos hechos imponibles diferenciados como son la cancelación de una hipoteca anterior y la constitución de la nueva, ambos sujetos a la Modalidad de AJD.

La cancelación de una hipoteca recogida en escritura pública constituye un acto sujeto pero exento de la cuota gradual, mientras que la constitución de un nuevo préstamo hipotecario garantizado por un inmueble distinto del que anteriormente sirviese de garantía da lugar a un nuevo acto, cuya escritura notarial está sujeta y no exenta del citado gravamen. Y, al tratarse de la constitución de un nuevo préstamo hipotecario, la base imponible de la operación vendría determinada por el total garantizado, sin que la existencia previa de otro préstamo garantizado (que nada tiene que ver con el nuevo que se constituye sobre otro inmueble distinto) altere esta cuantificación.¹⁴

Desde nuestro punto de vista si lo que tiene lugar es, por ejemplo, la modificación de una hipoteca anteriormente constituida, concentrando la responsabilidad hipotecaria que pesaba sobre trece fincas en solo dos de ellas y liberando de responsabilidad a las restantes estaremos ante una novación objetiva en el derecho real de hipoteca. Y ello en tanto en cuanto si la hipoteca es un derecho real que sujeta directa e inmediatamente los bienes sobre los que se impone al cumplimiento de la obligación para cuya seguridad fue constituida y la hipoteca es indivisible, subsistiendo íntegra (mientras no se cancele) sobre la totalidad de bienes hipotecados, resulta incuestionable que se origina una modificación la responsabilidad hipotecaria, liberando varias de las fincas inicialmente gravadas de dicha responsabilidad y alterándose el objeto del derecho real de hipoteca para pasar a quedar sujetas tan solo dos de las fincas, en garantía del abono de las cantidades adeudadas. En este sentido se pronuncia la

¹³ A este respecto se ha de tener presente lo señalado por la DGT en su contestación a Consulta de 14 de diciembre de 2020 en el sentido de que la cancelación de un préstamo hipotecario no está sujeta a ITPyAJD. Lo que sí estará sujeta a dicho impuesto, si bien por la Modalidad de AJD, será la cancelación de la hipoteca, resultando no obstante dicha operación exenta en virtud del art. 45.1 B) 15 del RDLeg. 1/1993.

¹⁴ Véase, a este respecto, lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 10 de julio de 2006.

Sentencia del TSJ. de Andalucía de 7 de abril de 2015, de conformidad con la cual estamos en presencia de una novación objetiva del negocio hipotecario, inscribible en el Registro de la Propiedad y que debe tributar por actos jurídicos documentados, no resultando subsumible el supuesto de hecho concurrente en el presente caso (la concentración de la responsabilidad hipotecaria que gravaba varias fincas en solo dos de ellas) con la exención a que hace mención el art. 45.1.B) del TR del ITPyAJD.

En todo caso, y de acuerdo con lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 5 de septiembre de 2014, la escritura pública a través de la cual se formalice la novación modificativa de un préstamo hipotecario consistente en la ampliación del plazo inicialmente pactado, formalizada de común acuerdo entre deudor y acreedor y siempre que este sea una entidad financiera de las referidas en el art. 2.º de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Mercado Hipotecario, está exenta de la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, del ITPyAJD.

Por lo que respecta a la tributación de una escritura de adaptación de un préstamo hipotecario pasando éste de ser libre a cualificado precisó la DGT en su contestación a Consulta de 26 de septiembre de 2008 que dicha escritura queda sujeta al IAJD, al cumplirse todos los requisitos que establece el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, a saber: primera copia de una escritura; inscribible en el Registro de la Propiedad; de contenido valuable; y no sujeta a la Modalidad de TPO ni a la de Operaciones Societarias (OS) o al ISD. Añade además la DGT en la citada Resolución que en el supuesto de que la modificación se debiese al cambio del tipo de interés o del plazo de amortización, resultaría aplicable la exención. Ahora bien si el cambio se debiese únicamente al del método de amortización, el criterio a adoptar sería el opuesto. Y, tratándose de una vivienda calificada como vivienda de protección oficial, la adaptación del préstamo estaría exenta.

¿Y cabría la posibilidad de aplicar en el presente caso la exención prevista al efecto en el art. 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, de acuerdo con su redacción otorgada por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica? Tal y como afirma la DGT en la citada Resolución, si la modificación de las cuotas de amortización se debiese al cambio del tipo de interés o del plazo de amortización (o bien a ambos), resultaría aplicable la exención regulada en el citado art. 9 de la Ley a la escritura notarial que documentase la referida

operación. En cambio, si únicamente se debiese al cambio del método o sistema de amortización, no resultaría aplicable la exención.

Refiriéndose a la tributación a la que ha de quedar sujeta una escritura en la que se contiene la novación modificativa de préstamo hipotecario, en "multidivisa" (y en japonés)¹⁵, y al hilo igualmente de la cuestión relativa a la aplicación de la exención establecida en el art. 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios, en la redacción otorgada al mismo por el art. 10.2 de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, a la novación modificativa que se va a realizar o a alguna otra modificación sustancial del préstamo, además de la inicialmente prevista, afirma la DGT en su Resolución de 2 de diciembre de 2008 que la adaptación de un préstamo hipotecario para cuya amortización se modifica la divisa en que debe ser realizada ha de calificarse como novación del préstamo y, por ello, la primera copia de la escritura notarial que documente dicha operación cumple los cuatro requisitos exigidos al efecto, por lo que estará sujeta a la cuota gradual de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin que pueda admitirse que el hecho de modificar la divisa no constituye un acto valuable económicamente, pues a este respecto debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 30 del Texto Refundido del Impuesto, a cuyo tenor: "Se entenderá que el acto es de objeto no valuable cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse la cuantía de la base. Si ésta no pudiese fijarse al celebrarse el acto, se exigirá el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, sin perjuicio de que la liquidación se complete cuando la cuantía quede determinada".

En este sentido, la escritura pública que documente la novación de un préstamo hipotecario, modificando la divisa, sí tiene por objeto cantidad o cosa valuable. Y, siendo la hipoteca el acto que motiva la inscripción registral, el acto de contenido valuable estará constituido por el importe en divisas de las cantidades garantizadas por el derecho real de hipoteca, en los términos previstos en el art. 30 del Texto Refundido y de acuerdo con lo que se establece en el art. 40 del Reglamento del Impuesto sobre valores fijados en moneda extranjera.

¹⁵ Concretamente la presente Consulta fue formulada por un sujeto que tenía formalizado un préstamo hipotecario en euros con una duración de 39 años, habiendo negociado con la entidad bancaria acreedora una novación modificativa del préstamo en virtud de la cual acordó una hipoteca de las denominadas "multidivisa" caracterizada por el hecho de que la divisa elegida era el yen japonés, lo que supondría la adopción de un tipo de interés menor que el vigente y un período de duración inferior al actual.

Como ya sabemos de los preceptos citados el párrafo primero del apartado 1 de art. 30 del Texto Refundido establece que "En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses". A su vez, el art. 40 del Reglamento del ITPyAJD dispone lo siguiente: "1. Si el valor de los bienes o derechos viniere fijado en moneda o divisa distintas de las españolas, se tomará como valor declarado el que resulte de aplicar el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco de España, que esté vigente en el momento del devengo, salvo que el efectivamente satisfecho fuese superior en cuyo caso se tomará este último.

2. Si el valor apareciere fijado indistintamente en moneda nacional o en moneda o divisa extranjera, se tomará el mayor valor resultante entre uno y otro, aplicación hecha de la regla a que se refiere el apartado anterior.

3. Si el valor viniere establecido en moneda o divisa extranjera, cuyo tipo de cambio vendedor no estuviese fijado por el Banco de España, se estará a su valor de mercado".

Y, por lo que respecta a la posible exención de la cuota gradual, el art. 9 de la Ley 2/1994 establece, como venimos reiterando, la exención de la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados en el caso de que la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente, o a la alteración del plazo del préstamo o a ambas. En cambio no se extiende al supuesto de que la modificación se refiera al cambio del objeto de la obligación resultando modificada la divisa, por lo que no resultaría aplicable la exención regulada en dicho artículo a la escritura notarial que documente la citada operación. De igual forma, tampoco sería aplicable la exención a ninguna "otra modificación sustancial" del préstamo distinta de las previstas en la literalidad del citado art. 9, de conformidad con lo dispuesto en el art. 14 de la LGT que, según hemos visto, prohíbe la analogía en

los siguientes términos: *“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”*¹⁶

En suma, a juicio de la DGT la adaptación de un préstamo hipotecario efectuada modificando la divisa en la que se realiza la amortización constituye una novación del préstamo, debiendo quedar la primera copia de la

escritura notarial que documente dicha operación sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados del ITPyAJD.

Analicemos a continuación la tributación de aquellas escrituras de modificación de préstamos hipotecarios por las que se establece una nueva forma de amortización. Con carácter general, también en el presente caso nos hallamos ante un acto sujeto a la cuota gradual de la Modalidad de AJD del ITPyAJD, en tanto en cuanto reúne los requisitos establecidos en el art. 31.2 del TR.

16 La tributación en el IAJD de estas operaciones consistentes en la modificación del tipo de interés mediante el cambio del índice de referencia y del diferencial a adicionar al mismo, no modificándose la moneda en la que ha de amortizarse el préstamo, fue asimismo objeto de análisis por la DGT en su Resolución de 24 de abril de 2008, anteriormente citada. Señaló concretamente el citado Centro Directivo que la modificación del tipo de interés mediante el cambio del índice de referencia y del diferencial a adicionar al mismo ha de calificarse igualmente como una novación del préstamo, de manera que la primera copia de la escritura notarial que documente la citada operación quedará sujeta a la cuota gradual de la Modalidad de AJD del ITPyAJD. ¿Y hemos de considerar tal operación incluida en el supuesto de modificación del tipo de interés al que se refiere el art. 9 de la Ley 2/1994, hallándose en consecuencia exenta de la cuota gradual de la Modalidad de AJD? Como ya sabemos el citado precepto exige la concurrencia de tres requisitos de cara a la aplicación de la exención. En primer lugar, que se trate de escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor. En segundo término, que el acreedor sea una de las entidades a las que se refiere el art. 1 de la Ley. Finalmente, resulta exigible que la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo o a ambas. Pues bien, dado que en el presente caso la modificación analizada se refería exclusivamente a las condiciones del tipo de interés, modificándose además el índice de referencia y el diferencial adicional al mismo, no existiendo la posibilidad de amortizar en otro tipo de moneda diferente al euro, concluyó la DGT que en el supuesto planteado se cumplían los tres requisitos anteriormente citados, de manera que la escritura pública quedaría exenta del gravamen por la Modalidad gradual de AJD. Declara así la DGT la procedencia de la aplicación de la exención, si bien precisa que no resultaría aplicable dicha exención en el supuesto de que la novación del préstamo hipotecario documentada en escritura pública incluyese la posibilidad de amortizar en otro tipo de moneda diferente al euro. Con carácter general las ampliaciones de plazo de los préstamos hipotecarios gozan de un régimen fiscal de carácter doble. De una parte, se hallan no sujetos por la cuota fija de AJD, tal y como establece la Disp. Adic. 2ª del Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica. Y, de otra, gozan de exención por la cuota gradual del mismo Impuesto, tal y como establece el art. 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios. Ahora bien, aquellas escrituras públicas que documentan la ampliación del plazo de los préstamos con garantía hipotecaria concedidos para la adquisición, construcción y rehabilitación de la vivienda habitual no están incluidas en el supuesto de excepción de la obligación de presentación en las Oficinas Liquidadoras a la que se refiere el art. 54.2.c) del TRLITPyAJD, que exonera del cumplimiento de tal obligación a las copias de las escrituras públicas y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable, ya que dichas escrituras públicas sí tienen tal objeto. Y las escrituras públicas que documentan la ampliación de los préstamos con garantía hipotecaria tienen por objeto cantidad o cosa valuable. Adicionalmente, el acto de contenido valuable que motiva la inscripción registral es la hipoteca, exigiéndose el Impuesto sobre la base de las cantidades garantizadas por el derecho real de hipoteca y quedando constituida la base imponible por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Téngase presente además que en la ampliación del plazo del préstamo hipotecario el contenido valuable que constituye la base imponible de la cuota gradual de AJD Documento Notarial lo es el correspondiente a la modificación de la suma total garantizada, que no ha tributado previamente.

¿Y cuál sería en el presente caso la extensión de la cuota gradual? De conformidad con lo señalado por la DGT en su Resolución de 27 de marzo de 2008, y teniendo presente que, como venimos poniendo de manifiesto a lo largo de la presente obra, están exentas de la cuota gradual de la Modalidad de AJD las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactadas de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre y cuando el acreedor sea una de las entidades a las que se refiere el art. 1 de la Ley y las modificaciones aludan a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo o a ambas¹⁷, debiéndose la modificación de las cuotas de amortización al cambio del tipo de interés o del plazo de amortización cabe concluir que resultará aplicable la exención regulada en el art. 9 a la escritura notarial que documente la citada operación. En cambio, en el supuesto de que dicha modificación se debiese únicamente al cambio del método o sistema de amortización, no resultaría de aplicación dicha exención.

Mediante contestación a Consulta de 23 de julio de 2009 analizó la DGT la tributación de una operación consistente en la novación de la cuenta de un crédito hipotecario. Concretamente se trataba en el presente caso de una operación consistente en la novación de la cuenta de un crédito hipotecario en virtud de la cual se reducía el límite del crédito, ampliándose el plazo de vencimiento del crédito, modificándose el diferencial del tipo de interés variable del crédito e incluyéndose un afianzamiento solidario del crédito.

Tal y como venimos reiterando, establece el art. 4 del RDLeg. 1/1993 que *“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,*

17 Recuérdese que así lo establece el art. 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de los préstamos hipotecarios, en su redacción otorgada por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica.

se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa." De este modo, en la escritura que se pretendía realizar en el concreto supuesto planteado se producían dos convenciones, a saber: la novación del crédito hipotecario y la inclusión de una fianza solidaria.

En relación con la primera de ellas, la novación del crédito hipotecario, el ya analizado art. 9 de la Ley 2/1994, en su redacción actual otorgada por el art. 10.2 de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, dispone que *"Estarán exentas en la modalidad gradual de "Actos Jurídicos Documentados" las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1.º de esta Ley y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo o a ambas"*.

Pues bien, de acuerdo con dichos preceptos la operación debe calificarse como novación del crédito, y por ello la primera copia de la escritura notarial que documente dicha operación cumple los cuatro requisitos exigidos al efecto, por lo que estará sujeta a la cuota gradual de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD, sin que resulte aplicable la exención regulada en dicho artículo a la escritura notarial que documente la citada operación, de conformidad con lo dispuesto en el art. 14 de la Ley 58/2003, que establece que *"No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales"*, refiriéndose el citado precepto al supuesto de un préstamos hipotecarios, por lo que no se puede extender a las cuentas de crédito hipotecario.

Por lo que respecta a la segunda operación consistente en la inclusión de fianza solidaria, determina el art. 15.1 del TRLITPyAJD, al que también hemos tenido ocasión de referirnos con anterioridad, que *"La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo"*. No obstante el precepto anterior queda matizado en el art. 25 del RITPyAJD, que precisa en su apartado 1 que la tributación exclusiva por el concepto de préstamo se producirá *"(...) Cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la garantía"*. En base a ello, y de acuerdo con lo establecido en los

citados preceptos, concluye la DGT que la fianza sobre la que se consulta, que se constituirá en el mismo momento de la novación del crédito hipotecario, no está sujeta a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

A la tributación en el IAJD de las operaciones de mejora del tipo de interés y de cambio del periodo de revisión de un préstamo hipotecario se refirió la DGT en su contestación a Consulta de 16 de junio de 2009. Afirma el citado Centro Directivo en dicha Resolución que, tratándose de una escritura pública en la que se formaliza la modificación del periodo de revisión del tipo de interés de un préstamo hipotecario, el otorgamiento de dicha escritura estará sujeta a gravamen por la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD, teniendo derecho a la exención regulada en el art. 9 de la Ley 2/1994, siempre que concurren los demás requisitos legales exigidos. Por otra parte, tratándose de aquellas operaciones caracterizadas por el otorgamiento de una escritura pública en la que se formalice conjuntamente la modificación del tipo de interés de un préstamo hipotecario y la del periodo de revisión del referido tipo de interés, dicha operación estará sujeta a la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, del ITPyAJD, teniendo derecho a la aplicación de la exención regulada en el citado art. 9 de la Ley 2/1994, siempre que concurren los demás requisitos legales exigidos.¹⁸

¹⁸ Acerca del régimen tributario al que quedan sujetas estas operaciones de novación de la cuenta de crédito hipotecario véase igualmente la contestación de la DGT a Consulta de 10 de septiembre de 2009. A través de esta última Resolución se analizaba un supuesto en el que la entidad consultante tenía contratada una cuenta de crédito con garantía hipotecaria con una entidad financiera. Esta sociedad iba a firmar con la misma entidad bancaria, mediante escritura pública, una novación de la cuenta de crédito hipotecario en la que reducían el crédito, ampliaban plazo de vencimiento del crédito, modificaban el diferencial del tipo de interés variable del crédito e incluían un afianzamiento solidario, sin modificar la garantía hipotecaria, planteándose la cuestión relativa a si dicha novación estaba o no sujeta al Impuesto así como los criterios que deben seguirse para la determinación de la base imponible del mismo. Tal y como precisa la DGT la modificación de los elementos esenciales de un crédito, aunque la garantía hipotecaria no se modifique, constituye una auténtica novación del mismo, cumpliendo con todos los requisitos establecidos en el art. 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, esto es: tratarse de la primera copia de una escritura notarial; ser inscribible en el Registro de la Propiedad; tener contenido valuable; y no estar sujeta a las Modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni de Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por lo que respecta a la determinación de la base imponible, y de conformidad con lo dispuesto por el art. 30.1 del TR, al tratarse de una novación del crédito, la base imponible será el importe total garantizado. Ciertamente, tratándose de la ampliación de un crédito hipotecario, la base imponible habría de fijarse en función del incremento de responsabilidad hipotecaria. Sin embargo no era éste el supuesto planteado en la citada Resolución, ya que aquí se trataba de una verdadera novación del crédito y no de una ampliación del mismo. De este modo, y de conformidad con lo establecido en los arts. 45.I.C) del RDLeg. 1/1993 y 9 de la Ley 2/1994 (este último en su redacción actual otorgada por el art. 10.2 de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero), no resultará aplicable la exención que establece el artículo 45.I.C) a la escritura notarial que documente la citada operación, ya que el citado precepto se refiere al supuesto de préstamos hipotecarios sin que se pueda extender a las cuentas de crédito hipotecario.

A la tributación de estas operaciones consistentes en la novación de préstamo hipotecario mediante la modificación del plazo del préstamo, del interés y de la forma de amortización se refirió igualmente la DGT en su contestación a Consulta de 31 de marzo de 2010, señalando el citado Centro Directivo que aquella escritura pública a través de la cual se formalice la novación modificativa de un préstamo hipotecario concertado con una entidad financiera está sujeta a la cuota gradual de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD. Y en el supuesto de que la novación modificativa del préstamo hipotecario se refiriese a las condiciones del tipo de interés, a la alteración del plazo o a ambas, y el préstamo hipotecario estuviese concertado con una de las entidades financieras a que se refiere el art. 1 de la Ley 2/1994, la escritura pública en que se formalizase la operación estaría exenta de la referida cuota gradual. Ahora bien, si la escritura pública incluyese la novación de algún otro aspecto del préstamo hipotecario que también cumpliera los requisitos del art. 31.2 del TRLITPyAJD, en especial, que tenga contenido valuable, sí que estaría sujeta a la cuota gradual sin exención por esa operación.

Igualmente en su Resolución de 23 de febrero de 2011 se encarga de precisar la DGT que, dada una escritura pública en la que se formalice la modificación de las condiciones del tipo de interés de un préstamo hipotecario o el plazo garantizado, sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD, tendrá derecho a la exención regulada en el art. 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, siempre que concurren los demás requisitos legales exigidos. Añade además el citado Centro Directivo que la modificación de la cantidad fijada para costas no queda amparada por la exención establecida en el art. 9 de la Ley 2/1994, debiendo tributar por la cuota variable del documento notarial de conformidad con lo dispuesto en los arts. 29, 30.1 y 31.2 del Texto Refundido del ITPyAJD.

Por lo que respecta a la tributación de aquellas operaciones en las que tiene lugar el otorgamiento de una fianza constituida en garantía de un préstamo hipotecario señaló el TSJ. de Aragón en su Sentencia de 21 de mayo de 2009 que, tratándose de un supuesto en el que el recurrente consideraba que existía simultaneidad entre la fianza constituida en garantía de un préstamo hipotecario, hallándose en consecuencia exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), cabía estimar que dicha fianza se constituyó en un momento posterior al préstamo, ya que tenía por objeto garantizar obligaciones contraídas por un prestatario distinto e,

incluso, respecto de obligaciones diferentes a las del primer prestatario hipotecario (la entidad mercantil vendedora de unos inmuebles). Concretamente existía un préstamo hipotecario constituido entre una entidad financiera y las distintas entidades vendedoras de los inmuebles, sin previsión alguna de constitución de ulterior fianza en aquél, en cuyo préstamo se subrogaban los compradores de los inmuebles y, para garantizar sus obligaciones nacidas de dicha subrogación, se constituían los afianzamientos posteriores, a pesar de que se documentaban en la misma escritura de compraventa. Así las cosas concluyó el Tribunal que la operación de afianzamiento, independiente de la garantía real hipotecaria, constituía una obligación accesoria de otra principal, a saber, el préstamo del que había de responder el deudor ya que cuando el afianzamiento, como aquí sucedía, lo que garantiza en definitiva es la propia solvencia del deudor, dicha garantía a efectos tributarios no queda subsumida en el negocio o contrato principal (el préstamo) ostentando plena autonomía o independencia fiscal.

¿Cómo ha de tributar aquella operación en virtud de la cual tiene lugar el otorgamiento de dos escrituras públicas de novación modificativa del préstamo, a saber, una de ellas con ampliación del período de carencia y otra con empeoramiento de condiciones? De conformidad con lo manifestado por la DGT a través de su contestación a Consulta de 2 de septiembre de 2009, el establecimiento o la ampliación de un plazo de carencia en un préstamo hipotecario tiene la consideración de alteración del plazo del préstamo a efectos de lo previsto en el art. 9 de la Ley 2/1994. Y aquellas escrituras públicas en las que se formalice la constitución o ampliación del periodo de carencia de un préstamo hipotecario pueden tener derecho a la aplicación de los beneficios fiscales regulados en el citado art. 9 de la referida Ley 2/1994, siempre que concurren los demás requisitos legales exigidos.¹⁹

Por lo que respecta al otorgamiento de la escritura en la que se pacta un empeoramiento de las condiciones, en relación con esta cuestión apuntó la DGT en la citada Resolución que, dado que en el escrito de consulta no se especificaba a qué tipo de condiciones se hacía referencia, habrá que diferenciar las siguientes situaciones. En primer lugar, si la modificación se refiere a las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente, resultará aplicable la exención prevista en el art. 9 de la Ley 2/1994 a la escritura notarial que documente la citada operación. Y si la citada modificación se refiriese a otros

¹⁹ Véase en este mismo sentido la contestación de la DGT a Consulta de 5 de diciembre de 2018.

aspectos distintos del tipo de interés o del plazo, no resultará de aplicación la exención prevista, por la que la citada escritura quedaría sujeta a la cuota variable del Documento Notarial regulada en el art. 31.2 del Texto Refundido, en función de que concurren o no los demás requisitos del citado precepto, ser inscribible, valuable, etc. En resumen, estima la DGT que el establecimiento o ampliación de un plazo de carencia en un préstamo hipotecario adquiere la consideración de alteración del plazo del préstamo a efectos de lo dispuesto en el art. 9 de la Ley 2/1994.

Para finalizar, aquellas escrituras a través de las cuales se formalice la subrogación de un préstamo hipotecario con una modificación de las condiciones del plazo consistente en la renuncia del prestatario a la facultad de solicitar el aplazamiento de las cuotas, ¿podrían tener derecho a la aplicación de los beneficios fiscales regulados en los arts. 7 y 9 de la Ley 2/1994 o, por el contrario, cabría estimar que la referida renuncia implica la pérdida de los beneficios fiscales? De conformidad con lo declarado a este respecto por la DGT en su contestación a Consulta de 20 de diciembre de 2009, aquella escritura pública a través de la cual se formalice la subrogación de un préstamo hipotecario en las condiciones y con los requisitos establecidos en los arts. 1 y 2 de la citada Ley 2/1994, así como una novación modificativa consistente en la renuncia a la solicitud de determinados aplazamientos de pago, en tanto en cuanto constituye una modificación referente a la alteración del plazo del préstamo, se encuentra exenta de la cuota gradual de la Modalidad de AJD, Documentos Notariales, del ITPyAJD, conforme a lo dispuesto en los arts. 7 y 9 de la referida Ley 2/1994.²⁰

III. ALCANCE DE LA SENTENCIA DEL TS DE 13 DE MARZO DE 2019 Y DE SU APLICACIÓN POR LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA.

¿Se ha de estimar que concurre respecto de las cláusulas relativas a "otras comisiones y gastos posteriores" y "gastos a cargo del prestatario" el requisito de la inscribibilidad, debiendo quedar sujetas al IAJD? Mediante Sentencia de 2 de febrero de 2017 analizó el TSJ. de La Rioja un

supuesto en el que en la escritura de novación no constaba que la garantía hipotecaria se extendiese a estos gastos y comisiones. Ahora bien, del examen de la escritura de novación se desprende que los gastos del seguro de riesgo de incendios de las fincas hipotecadas, que son a cargo del prestatario, tenían una íntima relación con la conservación de lo hipotecado y su falta de pago podía motivar que la entidad acreedora considerara vencida la deuda en su integridad y exigiese el reembolso de las cantidades adeudadas ejerciendo las acciones que le corresponden, nacida de la escritura o de cualquier otra índole, de manera que tenía trascendencia real este apartado de la cláusula.

Como es sabido el art. 12 de la Ley Hipotecaria, en su redacción dada por la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, establece en su párrafo segundo una forma en la que las cláusulas financieras tienen acceso al Registro de la Propiedad siempre que las cláusulas con trascendencia real hubieran sido calificadas favorablemente. En este sentido ya en su día la STS de 13 de septiembre de 2013 señaló 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.

A juicio del TSJ. de La Rioja en el presente caso concurría el requisito de la inscribibilidad respecto de las cláusulas en cuestión (otras comisiones y gastos posteriores y gastos a cargo del prestatario), dado que 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 IAJD.

Con posterioridad, a través de Auto de 9 de abril de 2018 el Tribunal Supremo (TS) admitió recurso de casación para la formación de jurisprudencia destinado a determinar, en primer lugar, y en interpretación del art. 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, si las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios en las que se modifican, no sólo las condiciones referentes al tipo de interés y/o al plazo del préstamo, sino adicionalmente otro tipo de cláusulas financieras, están sujetas y exentas del ITPyAJD en su Modalidad de AJD. Y, en segundo término, se pretendía determinar, en caso de que las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios en las que se modifican, no sólo las condiciones referentes al tipo de interés y/o al plazo del préstamo, sino adicionalmente otro tipo de cláusulas financieras estén sujetas y no exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su Modalidad de

²⁰ Concretamente en el supuesto planteado por los consultantes se pretendía, no ya sólo efectuar una subrogación del préstamo hipotecario, que estaría exenta de la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, del ITPyAJD, conforme a lo dispuesto en el art. 7 de la Ley 2/1994, sino también una novación modificativa, la cual afectaría al plazo del préstamo, pues se pretendía renunciar a la facultad de solicitar determinados aplazamientos, circunstancia que sin duda cabía entender incluida en uno de los tipos de novación modificativa que puede beneficiarse de la exención regulada en el art. 9 de la referida Ley 2/1994, en concreto, en el referente a "la alteración del plazo del préstamo".

AJD, quién es el sujeto pasivo y si la base imponible en estos casos viene determinada por el importe total de la responsabilidad hipotecaria garantizada o tan sólo por el contenido económico de las cláusulas financieras cuya modificación se acuerda.²¹

Finalmente la STS de 13 de marzo de 2019 se encargó de fijar doctrina sobre esta cuestión relativa a la aplicación del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en escrituras públicas que documentan novación modificativa de un préstamo hipotecario y en las que, además de cláusulas que afecten al tipo de interés o al plazo, se incluyen otras cláusulas financieras, sin que afecte a la responsabilidad hipotecaria²². De conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal la base imponible del IAJD no se calcula sobre el importe de la deuda que aún queda por pagar, sino sobre el efecto económico que tiene la cláusula que el hipotecado quiere modificar. En consecuencia la base imponible no vendrá determinada por toda la responsabilidad hipotecaria viva, sino por el efecto económico que implica dicha modificación. De este modo si se modifican

cláusulas que cumplen con los requisitos establecidos para estar sujetas a la cuota gradual la escritura que las contenga estará sujeta a la cuota gradual de Documentos Notariales, estando exentas las correspondientes a plazos y tipos. Y, tal y como se ha indicado, en cuanto a la base imponible solo se cuantificará por el contenido económico de las cláusulas financieras cuya modificación se acuerda.

Tal y como precisa el TS en el citado pronunciamiento, si bien con carácter general deberá examinarse caso por caso si, en atención a las cláusulas incorporadas, se reúnen los requisitos legales exigidos (y, en especial, la inscribibilidad y que el contenido sea valuable) en aquellos casos en los que las nuevas cláusulas estén sometidas a gravamen la base imponible se aplicará sobre el contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición.

En todo caso de cara a resolver la cuestión relativa a si las novaciones modificativas de préstamos están o no exentas del AJD se ha de poner el acento en la conexión entre hecho imponible con base imponible, de manera que cuando una escritura pública incorpore simplemente modificaciones sobre las cláusulas financieras deberá analizarse si estas deben ser inscritas y si tienen por objeto cantidad o cosa valuable. Y, en este sentido, el hecho de que exista una exención para los casos de modificación de cláusulas financieras relativas al tipo de interés y/o a la alteración del plazo "parece sugerir", a juicio del Tribunal, la sujeción de las escrituras de novación de préstamos hipotecarios que modifiquen cláusulas financieras, a pesar de que la garantía hipotecaria permanezca inalterada.

Habrá que atender a las citadas cláusulas financieras en particular para constatar si, cumpliéndose los requisitos legalmente exigidos, están las mismas sujetas o no al gravamen de AJD, extendiéndose la exención del art. 9 de la Ley 2/1994 en exclusividad a las cláusulas relativas al interés del préstamo a la alteración del plazo del préstamo o a ambas y determinándose la base imponible en atención al contenido material del hecho imponible, que en caso de la simple novación modificativa de préstamo hipotecario incorporada a escritura pública se concreta en el contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición.²³

A tal efecto el Tribunal procedió a fijar dos criterios interpretativos. En primer lugar, resuelve la cuestión de determinar si las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios en las que se modifican, no solo las condiciones referentes al tipo de interés o al plazo del préstamo sino adicionalmente otro tipo de cláusulas

21 En el concreto supuesto planteado la Sentencia impugnada ante el Alto Tribunal había concluido que "La cláusula cuarta bis, sobre otras comisiones y gastos posteriores, y sexta sobre gastos a cargo del prestatario, son sin duda cláusulas financieras (...) examinada la escritura de novación, como se dice en la resolución del TEAR, no consta que la garantía hipotecaria se extienda a estos gastos y comisiones, pues ninguna cláusula se ha establecido en la escritura de novación sobre este extremo. Sin embargo, los gastos del seguro de riesgo de incendios de las fincas hipotecadas, que son a cargo del prestatario, tienen una íntima relación con la conservación de lo hipotecado y su falta de pago puede motivar que la entidad acreedora considere vencida la deuda en su integridad y exija el reembolso de las cantidades adeudadas y ejerza las acciones que le corresponden, nacida de la escritura o de cualquier otra índole (...) Tiene trascendencia real este apartado de la cláusula (...) El artículo 12 de la Ley Hipotecaria, en la redacción dada por la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, en su párrafo segundo, establece una forma en la que las cláusulas financieras tienen acceso al Registro de la Propiedad (transcripción, siempre que las cláusulas con trascendencia real hubieran sido calificadas favorablemente) (...) El Tribunal Supremo, en sentencia de fecha 13 de septiembre de 2013 (rec. 460072012) ha señalado: 'Así lo hemos declarado en la reciente 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'".

22 Se ha de tener presente a este respecto que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo tenía admitido a trámite, en su Auto de 9 de abril de 2018, recurso de casación al objeto de fijar doctrina legal sobre la determinación, en interpretación del art. 9 Ley 2/1994, sobre si las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios en las que se modifican no sólo las condiciones referentes al tipo de interés y/o al plazo del préstamo, sino adicionalmente otro tipo de cláusulas financieras (como, por ejemplo, las condiciones financieras referentes a comisiones, gastos a cargo del prestatario y vencimiento) están sujetas y exentas del ITPyAJD, en su Modalidad de Actos Jurídicos Documentados. Asimismo, y respecto de aquellas escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios en las que se modifican, no sólo las condiciones referentes al tipo de interés y/o al plazo del préstamo sino adicionalmente otro tipo de cláusulas financieras que estén sujetas y no exentas del ITPyAJD, Modalidad Actos Jurídicos Documentados, se hacía necesario precisar quién es el sujeto pasivo y si la base imponible en estos casos ha de quedar determinada por el importe total de la responsabilidad hipotecaria garantizada o sólo por el contenido económico de las cláusulas financieras cuya modificación se acuerda.

financieras, están sujetas y exentas del ITPyAJD en su Modalidad de AJD, concluyendo a tal efecto que cuando la escritura pública incorpora simplemente modificaciones sobre las cláusulas financieras habrá de atenderse a estas para constatar si, cumpliéndose los requisitos legalmente exigidos, está la misma sujeta o no al gravamen de AJD.

Por lo que respecta al segundo criterio interpretativo, se refiere a si en las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios en las que se modifican, no solo las condiciones referentes al tipo de interés o al plazo del préstamo sino también otro tipo de cláusulas financieras no exentas del Impuesto, la base imponible viene determinada por el importe total de la responsabilidad hipotecaria garantizada o sólo por el contenido económico de las cláusulas financieras cuya modificación se acuerda. Y, tal y como se ha indicado, establece el Tribunal que la base imponible del Impuesto deberá determinarse en atención al contenido material del hecho imponible que, en caso de la simple novación modificativa de préstamo hipotecario incorporada a escritura pública, se concreta en el contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición.

La adopción de un criterio contrario no se ajustaría al concepto propio del Impuesto, que exige atender al concreto valor del acto o contrato inscribible, de manera que sólo a través de éste resulta posible determinar el contenido del negocio jurídico valuable incorporado al documento, a través del cual se identifica la capacidad económica que se pretende gravar. Así las cosas, siendo el acto en cuestión la modificación objetiva de un préstamo hipotecario, habrá que atender al concreto contenido material de tal modificación, de tal manera que el valor que se documente en la escritura de novación no será la totalidad de la convención que se modifica (el importe total de la responsabilidad hipotecaria garantizada),

23 Tal y como señala el Alto Tribunal "(...) El art. 9 de la Ley 2/1994, en tanto establece una exención, parte de que las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, están sujetas a la modalidad de AJD, concretando la exención respecto a mejora de las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente, añadiendo que además con esta mejora se podrá pactar la alteración del plazo, añadiendo, lo que parece muy razonable, dado la prohibición de la analogía en materia de exenciones del artículo 14 LGT/2003, que, 'lo que parece sugerir este artículo es que las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios están sujetas a la modalidad de AJD, sean cuales sean los pactos o condiciones recogidos, o al menos, art. 4.2 de la citada Ley, cuando recoja las siguientes condiciones: ... i) la ampliación o reducción de capital; ii) la alteración del plazo; iii) las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente; iv) el método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras del préstamo; v) la prestación o modificación de las garantías personales. Sin embargo, las escrituras de novación de préstamos hipotecarios pueden acoger otros pactos o condiciones, por lo que, en definitiva, la sujeción al gravamen vendrá determinada por que se cumplan todos los requisitos legalmente previstos, por lo que si falta alguno no tributará por AJD'.

sino únicamente el contenido económico de aquellas condiciones que se ven modificadas.²⁴

Así pues, y en tanto en cuanto, en palabras del Tribunal, se ha proceder a "conectar hecho imponible con base imponible", existirá hecho imponible aun cuando no se modifique la garantía hipotecaria, dado que la escritura quedará sujeta a IAJD siempre y cuando cada una de las cláusulas novadas cumpla el requisito de inscribibilidad y valuabilidad. Por su parte la base imponible resultará de la valoración de dicho hecho imponible, sin poder considerar como base el importe total garantizado, al no tratarse de una magnitud "conectada" con el hecho imponible del gravamen.

Para el TS en el concreto supuesto planteado se habían puesto de manifiesto dos defectos de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja impugnada. El primero de ellos se refería a que el TEAR había resuelto la cuestión justificando la inscribibilidad de la escritura pero dando la razón a la contribuyente al considerar que las condiciones recogidas en la escritura no tenían por objeto cantidad o cosa valuable, evidenciando además la mera modificación de cláusulas o comisiones de un préstamo hipotecario la misma capacidad económica que su formalización inicial. En base a ello la Sentencia del TSJ. de La Rioja obvió completamente este requisito

24 En palabras del Tribunal "(...) La expresión valor declarado (...) carece de contenido material, lo que exige que deba de dotarse de contenido en cada caso concreto atendiendo, como no puede ser de otra forma, al contenido material de cada hecho imponible susceptible del citado gravamen, en tanto que sólo a través del mismo se va a poder determinar el contenido del negocio jurídico valuable incorporado al documento, a través del cual va a identificarse la capacidad económica que se pretende gravar por el legislador. El camino adecuado, por tanto, debe ser, pues, conectar hecho imponible con base imponible. En una simple novación modificativa, en la que no se extingue la relación jurídica preexistente y no se constituye una nueva, art. 1203 y ss del CC, sino que se limita a modificar la misma, como sucede, según consolidada jurisprudencia de la Sala Primera de este Tribunal, en los supuestos de la alteración del plazo, la rebaja en los tipos de interés o la reforma de las formas de pago, entre otros, el valor que se documenta no es la totalidad de la convención que se modifica, sino aquellas condiciones que se ven modificadas sobre las que estrictamente se extiende la escritura pública. Los apartados 2 y 3 del art. 4 de la Ley 2/1994, se refieren a modificación de las condiciones financieras del préstamo -sin perjuicio de que la escritura contenga otras condiciones-, esto es, afectan a la obligación, sin que alcancen a la modificación de la hipoteca, de suerte que esta permanece intacta, ni se altera su rango, ni se altera la responsabilidad hipotecaria, no supondrán, en ningún caso, una alteración o pérdida del rango de la hipoteca inscrita excepto cuando impliquen un incremento de la cifra de responsabilidad hipotecaria o la ampliación del plazo del préstamo por este incremento o ampliación (...) En definitiva, cuando la escritura pública incorpora simplemente modificaciones sobre las cláusulas financieras, habrá de atenderse a estas para constatar si cumpliéndose los requisitos legalmente exigidos, esencialmente el de inscribibilidad y tener por objeto cantidad o cosa valuable, está la misma sujeta o no al gravamen de AJD, extendiéndose la exención del art. 9 de la Ley 2/1994, en exclusividad a las cláusulas relativas al interés del préstamo, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas; determinándose la base imponible en atención al contenido material del hecho imponible, que en caso de la simple novación modificativa de préstamo hipotecario incorporada a escritura pública se concreta en el contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición'.

y centró todo el debate en el carácter inscribible de la escritura. Pues bien, en opinión del Alto Tribunal resulta contradictoria la referida postura del TEAR que justificaba la inscribibilidad de la escritura y que, al mismo tiempo, da la razón al contribuyente al considerar que las condiciones recogidas en la escritura no tenían por objeto cantidad o cosa valuable, lo que supone centrar todo el debate en el carácter inscribible de la escritura. Por otra parte la citada Sentencia del TSJ. de La Rioja dejó sin resolver indebidamente el resto de cuestiones que se habían hecho valer por la contribuyente en la reclamación económica administrativa dirigida contra la liquidación y que reitera en su oposición a la demanda.

Por su parte la Abogacía del Estado defendía en sus alegaciones que los términos del art. 9 de la Ley 2/ 1994 no deben ampliarse más allá de su texto literal que sólo prevé la exención para las modificaciones en tipo de interés y plazo del préstamo.

En el concreto supuesto litigioso la escritura pública de modificación del préstamo hipotecario modificaba el período de carencia, el tipo de interés al promotor, la cláusula tipo de interés variable, las comisiones, el TAE, la cláusula de los gastos a cargo del prestatario, la resolución anticipada del contrato, la previsión posterior de constitución de garantías y los intereses de demora. Y, respecto a la cláusula por comisiones, gastos posteriores y gastos a cargo del prestatario (que sin lugar a dudas constituyen cláusulas financieras) no constaba que la garantía hipotecaria se extendiese a estos gastos y comisiones, de manera que asistía la razón al contribuyente cuando afirmó que la escritura no alteraba la responsabilidad hipotecaria preexistente y que las condiciones financieras que habían sido novadas y cuya novación determinó la práctica de la liquidación no cumplían ni el requisito de la inscribibilidad ni el de tener contenido económicamente valuable.

Pues bien, cuando la escritura pública incorpora simplemente modificaciones sobre las cláusulas financieras habrá de atenderse a éstas para constatar si, cumpliéndose los requisitos legalmente exigidos (esencialmente el de inscribibilidad y tener por objeto cantidad o cosa valuable) está la misma sujeta o no al gravamen de AJD, extendiéndose la exención del art. 9 de la Ley 2/1994 en exclusividad a las cláusulas relativas al interés del préstamo, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas. La escritura pública que documenta novación modificativa de un préstamo hipotecario en

la que se incluye junto con cláusulas que afectan al tipo de interés y plazo, otras cláusulas financieras, sin que se afecte a la responsabilidad hipotecaria, ha de atenderse a dichas cláusulas a efectos de constatar el cumplimiento de los requisitos de sujeción, especialmente la inscribibilidad y el contenido valuable.

A efectos del gravamen del documento notarial que contiene determinadas cláusulas financieras relacionadas con el préstamo hipotecario, y estando clara la exención de aquellas relacionadas con el interés del préstamo, con la alteración del plazo del préstamo o con ambas, tal y como dispone el art. 9 Ley 2/2014, la tributación por el gravamen del actos jurídicos documentados del resto de cláusulas financieras del préstamo contenidas en el documento en cuestión, que nova el anterior, dependerá del contenido económico (valuable) de las citadas cláusulas, que van a delimitar la capacidad económica susceptible de imposición, lo cual pone de manifiesto que en estos casos habrá de estarse al contenido económico concreto de esa cláusulas (no al importe total de la responsabilidad hipotecaria garantizada) en tanto en cuanto sean demostrativas de una capacidad económica susceptible de imposición, principio que debe guiar cualquier tributo, de acuerdo con el art. 31.1 CE.

Y, por lo que respecta a la cuestión principal objeto de análisis relativa a si la base imponible viene determinada por el importe total de la responsabilidad hipotecaria garantizada o sólo por el contenido económico de las cláusulas financieras cuya modificación se acuerda concluye el Alto Tribunal que la base imponible se debe determinar en atención al contenido material del hecho imponible lo que, en caso de la simple novación modificativa de préstamo hipotecario incorporada a escritura pública, se concreta en el contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición. Así pues dicha base imponible sólo alcanzará al importe modificado relativo a las modificaciones correspondientes a las cláusulas que no se correspondan con los cambios de interés o de plazo.

En caso de existir tributación la base imponible del IAJD deberá determinarse, no por el importe total de la responsabilidad hipotecaria garantizada, sino atendiendo exclusivamente al contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición. Establecía así por vez primera el Alto Tribunal que en las novaciones

de préstamos hipotecarios no deberá tributarse por IAJD tomando en consideración, con carácter general, la totalidad de la responsabilidad hipotecaria existente, por la que además ya se tributó en el momento de la constitución del préstamo hipotecario.²⁵

Ahora bien, a pesar de que el TS rechazó que pueda producirse una nueva tributación por la totalidad de la responsabilidad hipotecaria en estos casos no aclaró cómo habría de calcularse dicha base imponible, siendo a tal efecto necesario clarificar el alcance de la expresión "contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición"²⁶.

En el concreto supuesto de autos planteado las cláusulas modificativas a las que se refería la escritura de novación del préstamo hipotecario original tenían la consideración de cláusulas financieras que, de acuerdo con el art. 12 LH que, dada su trascendencia real, tienen acceso al Registro de la Propiedad, no suscitándose duda alguna en el presente caso respecto a la inscribibilidad de la escritura que contenía dichas cláusulas financieras. La Sentencia de instancia justificó la trascendencia real de la cláusula concreta debatida. No obstante, en la medida en que la mención realizada a las restantes cláusulas a las que aludía el fallo de instancia no respondía a la realidad al no existir

las mismas en la escritura modificativa, no resultó posible analizar el segundo requisito exigido para la aparición del gravamen documental, a saber, su contenido económico evaluable en relación directa con los efectos jurídicos de la novación modificativa, del que se prescindió totalmente por la Comunidad Autónoma gestora del tributo, lo que llevó a la Sala a la declaración de nulidad de la liquidación girada y a la estimación por tanto del recurso de la entidad particular recurrente contra el fallo de instancia favorable a la Comunidad Autónoma.

Queda claro en consecuencia que, no sometiendo a gravamen la modalidad impositiva de AJD el contenido de las actas, escrituras y testimonios notariales sino los propios documentos notariales (exigiéndose que tengan por objeto un acto evaluable), la novación de las cláusulas financieras tiene contenido económico, por lo que está sujeta a AJD. Y la base imponible del citado gravamen vendrá determinada por el contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición, no debiendo ascender al total de la responsabilidad hipotecaria, sino únicamente al contenido económico de la cláusula sobre vencimiento anticipado.

Pues bien, en cumplimiento de la citada doctrina jurisprudencial afirmó en fechas pasadas la DGT mediante contestación a Consulta de 16 de agosto de 2021 que la base imponible de la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados que se devengue en las novaciones modificativas de préstamos hipotecarios por la ampliación del plazo de duración del préstamo se ha de establecer por las modificaciones en las cláusulas financieras. Abandonó así el citado Centro Directivo su anterior criterio en virtud del cual en la novación modificativa de préstamos o créditos hipotecarios sujeta y no exenta de AJD la base imponible se corresponde con el importe de la cantidad total garantizada por la hipoteca en el momento inicial de constitución de la misma. Tal y como ha zanjado el TS el importe de la base imponible debe tener en cuenta únicamente el importe del contenido económico de la cláusula o cláusulas financieras objeto de modificación lo que, en el concreto supuesto analizado por la DGT, se concretaba en los intereses añadidos y en los costes adicionales que conlleva la ampliación del plazo, por los que habría de tributarse exclusivamente.

De acuerdo con lo anterior señala textualmente la DGT en la citada Resolución que *"Sujeta la ampliación del plazo a la cuota variable de la modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, ha sido el Supremo quien ha establecido que la base imponible se deba determinar en atención al*

25 Un juicio crítico con dicha línea interpretativa puede encontrarse en PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J., "Bases imposables en el ITP y AJD: novaciones de préstamos, daciones en pago y extinciones de condominio", Carta Tributaria Opinión, núm. 51, 2019 (consultado en www.laleydigital.com), para quien en el presente caso "se trata de novaciones de préstamos hipotecarios y extinciones de condominio de casos sujetos a la cuota gradual de documentos notariales, que como se establece en la delimitación legal de su hecho imponible es un tributo documental y no grava la transmisión en sí, sino su formalización, por lo que su base imponible —que no se olvide, es la cuantificación del hecho imponible— debe gravar el total importe del contenido del documento, es decir, la cuantía total de las cláusulas que modifiquen el contrato de préstamo o el total valor del bien sobre el que se extingue el condominio". Advierte además el citado autor al respecto que, si bien en el caso de novaciones modificativas, cuando no se produce un nuevo préstamo, podría defenderse que solo se grave el aumento de la garantía al que dan lugar las nuevas cláusulas o la modificación de alguna de las preexistentes, en el caso de aquellas otras que sí dan lugar a una novación en sentido estricto, al tratarse de un nuevo préstamo, debe gravarse todo este nuevo préstamo; en palabras del citado autor "si se nova realmente el préstamo, se pasa a un nuevo contrato y como tal deberá gravarse el total garantizado por la hipoteca, si solo se modificara el préstamo anterior, sí cabría entender que la base solo alcance el aumento de la garantía hipotecaria que se produzca".

26 Y ello en tanto en cuanto el TS afirma en su Sentencia que "Cuando la escritura pública incorpora simplemente modificaciones sobre las cláusulas financieras, [...] la base imponible [se determinará] en atención al contenido material del hecho imponible, que en caso de la simple novación modificativa de préstamo hipotecario incorporada a escritura pública se concreta en el contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición". Véase igualmente a este respecto la STS de 23 de julio de 2020, en la que se reitera que la base imponible del IAJD debe quedar integrada por el valor económico de las cláusulas financieras incluidas y no por la responsabilidad hipotecaria total, esto es, por la responsabilidad hipotecaria del préstamo hipotecario modificado, acto que se inscribe en el Registro de la Propiedad y que, además, constituye la verdadera manifestación económica que el documento pone de manifiesto.

contenido material del hecho imponible, que en caso de la simple novación modificativa de préstamo hipotecario incorporada a escritura pública se concreta en el contenido económico de las cláusulas financieras valiables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición. Dicho de otro modo, la base imponible de la novación modificativa del préstamo garantizado con hipoteca sujeta y no exenta a la modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD se determina por 'el contenido económico de las cláusulas financieras valiables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición', que en el caso planteado parece que estaría compuesta por los intereses añadidos y los costes adicionales que conlleva la ampliación del plazo'.

Por otra parte, al amparo de la doctrina jurisprudencial elaborada por el Alto Tribunal, a pesar de que la garantía hipotecaria sobre la finca no se altere, si se produce una modificación subjetiva de los responsables que tiene acceso al Registro, a pesar de que la misma pueda tener su causa en la extinción del condominio liberándose respectivamente de la responsabilidad del préstamo hipotecario los afectados por la extinción y concretándose su responsabilidad exclusivamente en las fincas de las que, tras la extinción, resultan adjudicatarios, los beneficiados por dicha liberación han de quedar sujetos al pago del IAJD. Se descarta así la posibilidad de que pueda llegar a

existir un supuesto de doble imposición al hacer tributar nuevamente una escritura por una misma responsabilidad hipotecaria.

Cabe no obstante plantearse qué criterios habrían de seguirse en dicho supuesto de cara a la determinación de la base imponible así como si, al amparo de la reforma legal operada en su día por el RD Ley 17/2018, de 8 de noviembre, no habría de ser en dicha operación el prestamista (la entidad financiera) el sujeto pasivo del gravamen.

Finalmente se encargaría de precisar el TS en su Sentencia de 26 de febrero de 2020, al hilo de la concurrencia del requisito establecido en el art. 9 de la Ley 2/1994 relativo a que la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas, que resulta exigible la aplicación de la exención para las cláusulas modificativas del tipo de interés y/o plazo y el estudio de las condiciones de inscribibilidad y de cosa valiable para las restantes cláusulas novatorias.

Ello ha conducido a que, por parte de los órganos administrativos, se haya procedido a la revisión de cada una de las cláusulas a los efectos de verificar el cumplimiento de los requisitos expuestos y, en caso de sometimiento a gravamen, a cuantificar la base imponible atendiendo al contenido económico de la cláusula en concreto sujeta a tributación.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA25

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.....25

- Concesión administrativa: la minoración sobrevenida del importe del canon concesional..... 25
- Expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido: prescripción. 25
- Bonificación fiscal autonómica: tipo reducido para adquisición de inmueble con finalidad de reventa. 26
- Transmisión de cuotas en la comunidad de bienes. 27
- Tipo reducido del 4% para compra de local comercial condicionado al incremento de plantilla. 27
- Concesión administrativa: la prestación del servicio a los destinatarios finales..... 28
- Tipo de gravamen específico para la adquisición de vivienda habitual por menores de 36 años. 28
- Disolución parcial de comunidad de bienes..... 29
- Extinción del condominio y división horizontal: liquidación única..... 29

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 30

- Error de salto: tomando como referencia la base liquidable o atendiendo a la base imponible. 30
- Domicilio fiscal de la comunidad de bienes. 30
- Cálculo del ajuar doméstico. 31
- Transmisión única para supuesto de fallecimiento sin previa aceptación de herencia. 31
- Donación empresa familiar: funciones de dirección. 32
- Existencia de unión de hecho..... 32
- Valoración de participaciones sociales. 33
- Adición de bienes: forma parte del caudal el valor equivalente en el caso de venta de inmuebles donados. 34
- Revocación de una donación. 34

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO 35

- Inicio del procedimiento tributario: solicitud de informes a otra administración. 35
- Comprobación de valor: errores en su propia valoración del contribuyente. 35
- Valoración de bienes mediante dictamen de peritos: exigencia de visita de del perito al inmueble. 36
- Comprobación de valor: testigos de mercado..... 36
- Cómputo de prescripción. 37
- Comprobación de valor: motivación 38
- Separación competencial entre funcionarios..... 38
- Comprobación de valores: tasación hipotecaria. 39

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

CONCESIÓN ADMINISTRATIVA: LA MINORACIÓN SOBREVENIDA DEL IMPORTE DEL CANON CONCESIONAL.

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2023.

El objeto de este recurso de casación consiste en dar respuesta a las dos cuestiones que formula el auto de admisión que consisten en determinar si existe ingreso indebido en aquellos supuestos en los que, habiéndose cumplimentado inicialmente la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas cuya base imponible se ha calculado a partir de un importe estimado del canon concesional por no poder fijarse, en el momento del devengo y conforme las cláusulas del contrato concesional, el importe definitivo, se produce posteriormente una modificación o concreción definitiva del importe que implica una minoración del canon concesional respecto del estimado. Y, en caso de responder afirmativamente a la anterior cuestión, aclarar si es procedente solicitar en estos casos la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos, al margen de los supuestos específicos previstos en el artículo 57 del TRLITPyAJD.

La respuesta a la cuestión debe ser que la modificación de las condiciones de una concesión administrativa y, en especial, la minoración sobrevenida del importe del canon concesional producida por acuerdo de ambas partes con posterioridad al momento del devengo del impuesto, es un hecho nuevo que no permite considerar que ha existido un ingreso indebido, por lo que la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas efectuada en el momento del devengo sobre el valor inicial del canon concesional no puede originar derecho a una devolución de ingresos indebidos.

EXPEDIENTE DE DOMINIO PARA LA REANUDACIÓN DEL TRACTO SUCESIVO INTERRUMPIDO: PRESCRIPCIÓN.

Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2023.

Las cuestiones consisten en: primero, determinar si, a los efectos del artículo 7.1.c) TRLITPyAJD, el título que se trata de suplir o reemplazar en el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido es el de la previa adquisición del inmueble por el contribuyente, que sí está liquidado, o el de toda la cadena de transmisiones producida desde el titular registral del inmueble hasta el transmitente de dicho inmueble al contribuyente, transmisiones éstas por las que no consta que se tributara en su momento y que ahora afloran como consecuencia del expediente de dominio. Y segundo, aclarar si, en un supuesto como el de autos, los expedientes de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido están sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Para la Sala, el expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo presentado a autoliquidación por el don R. integra el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, conforme al art. 7.2.C) LITPyAJD. El documento privado de compraventa, otorgado por el transmitente don B. en el año 1997, surte efectos jurídicos frente a terceros desde la fecha de fallecimiento de dicho otorgante, en el año 1999, conforme al art. 1227 del Código civil. Sin embargo, la prescripción que pudiera entenderse cumplida respecto al título que se sufre con el expediente de dominio, no integra el supuesto de no sujeción que establece el art. 7.2.C) LTIPAJD, que tan solo se produce por la previa satisfacción del impuesto que correspondiera a aquella transmisión y por los mismos bienes, y no por la prescripción que hubiera podido alcanzar a aquella obligación tributaria, diferente del hecho imponible sometido aquí a gravamen, que es el auto aprobatorio del expediente de dominio. Y en cuanto a la pretensión de prescripción respecto a este hecho imponible, el auto aprobatorio del expediente de dominio, baste recordar que la prescripción "...se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación [...]"; como previene expresamente el art. 7.2.C) LITPyAJD, de manera que, iniciado el plazo de prescripción de cuatro años (art. 66.a LGT) en la fecha del auto de aprobación del expediente de dominio, 15 de diciembre de 2016, en que se produjo el devengo del hecho imponible, la prescripción no se había consumado aún el 16 de febrero de 2017 en que se presentó la autoliquidación, y se interrumpió el plazo de prescripción (art. 68.1.c LGT).

La estimación del recurso contencioso-administrativo determina la anulación de la resolución económico-administrativa impugnada, y la confirmación de la liquidación tributaria, girada por la dependencia liquidadora a cargo de don R., por el concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

.....
BONIFICACIÓN FISCAL AUTONÓMICA: TIPO REDUCIDO PARA ADQUISICIÓN DE INMUEBLE CON FINALIDAD DE REVENTA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de mayo de 2023.

El objeto del procedimiento consiste en determinar la relevancia y consecuencia del incumplimiento del requisito establecido en el art. 30.1 in fine del Decreto Legislativo 1/2010, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. El artículo 30 dispone "1. Se aplicará el tipo impositivo reducido del 2 por 100 a la transmisión de la totalidad o de parte de una o más viviendas y sus anexos a una empresa a la que sean de aplicación las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad del sector Inmobiliario, siempre que cumpla los siguientes requisitos: .../... c) Que la transmisión se formalice en documento público en el que se haga constar que la adquisición del inmueble se efectúa con la finalidad de venderlo..."

La bonificación fiscal controvertida se introdujo en nuestro sistema tributario autonómico por Ley 10/2009, de 23 de diciembre, con la finalidad de "revitalizar el sector [inmobiliario] y fomentar la transmisión de viviendas". El requisito del apartado c), esto es, la constancia en la escritura de la declaración del comprador de su intención de vender la vivienda que adquiere, tiene un alcance meramente formal y redundante en relación con el resto de las condiciones que impone el precepto. Los requisitos materiales sustantivos afectan a la condición del beneficiario (entidad sometida a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias) y el destino del inmueble a la reventa.

En el presente caso, además, el requisito fue cumplido en lo que se refiere a la declaración de la adquirente, como prueba el acta de subsanación de 6 de julio de 2015. En ella, el Notario autorizante de la escritura de compraventa da fe de que la compradora de las viviendas emitió la declaración que exige la ley, pero no fue recogida en el documento notarial por error involuntario del propio fedatario público. Así pues, ni siquiera sería totalmente reprochable a la contribuyente el incumplimiento de tal formalidad. Además, no es aceptable que el art. 30 del Decreto legislativo confiera un derecho de opción al obligado permitiéndole elegir entre dos posibilidades de tributación: por el tipo general o por el reducido.

La ley no contempla una alternativa de tributación sujeta a la libre elección del interesado, sino la aplicación de una bonificación bajo determinadas condiciones objetivas y subjetivas. Tampoco puede sostenerse, con fundamento en el art. 14 LGT, una interpretación de la disposición tributaria que perjudique a la contribuyente. Dicho artículo se limita a prohibir la analogía y es cierto que la jurisprudencia viene oponiéndose a una interpretación extensiva de los beneficios fiscales, pero de ello no puede deducirse que debe prevalecer la interpretación de las normas tributarias que resulte desfavorable para los interesados".

TRANSMISIÓN DE CUOTAS EN LA COMUNIDAD DE BIENES.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de mayo de 2023.

Invoca la parte recurrente, como motivo de impugnación que, fruto del asesoramiento recibido por parte del personal de la Consejería de Hacienda de Madrid, se procedió a liquidar una operación por la modalidad de transmisiones patrimoniales (lo que supone un desembolso de más del triple de la cuota tributaria real) siendo la administración concedora de que dicha operación no puede tributar por esa modalidad ya que de forma expresa, determina el Art 61.2 del R.D 828/1995, de 29 de Mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados que, la disolución de comunidades de bienes, siempre que no hayan realizado actividades empresariales, y en tanto en cuanto las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán por actos jurídicos documentados.

La Sala determina 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 CC, 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 TRITPAJD.

No se ha producido la "adjudicación a uno" que es la previsión contenida en el artículo 1062.1 del Código Civil y a la que se remite el artículo 7.2 B del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, sino una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, en lo que respecta a la parcela NUM002 , sin que dicha comunidad desaparezca, no siendo esta la situación prevista en el artículo 7.2 B), teniendo encaje el apartado uno del artículo 7 que considera transmisiones patrimoniales, sujetas al Impuesto, las que lo son de toda clase de "bienes y derechos" que integren el patrimonio. Procede, por todo ello, la desestimación de recurso.

TIPO REDUCIDO DEL 4% PARA COMPRA DE LOCAL COMERCIAL CONDICIONADO AL INCREMENTO DE PLANTILLA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 18 de mayo de 2023.

La actora compró un local comercial para instalar en él su centro de trabajo y al autoliquidar el impuesto se aplicó el tipo reducido del 4% en aplicación de lo establecido en el artículo 25.5 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre-, se reduce la cuestión controvertida a determinar si se cumplen por la demandante los requisitos exigidos en dicho precepto, y más en concreto el de su apartado d), en el que se requiere que "la empresa o negocio profesional incremente su plantilla global de trabajadores en el ejercicio en que se adquiera el inmueble respecto al año anterior, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral y mantenga esta plantilla al menos tres".

Para la Sala, el artículo aplicable exige que el incremento de plantilla se produzca en el ejercicio en que se adquiera el inmueble, resulta indudable que en el caso aquel incremento debió producirse en el año 2017, que es cuando se otorgó la escritura de compraventa, sin que pueda diferirse al año siguiente aunque fuera en marzo de 2018 cuando, tras según se dice la realización de obras y adaptación del inmueble, pasara éste a ser el centro de trabajo. La norma es clara cuando remite al ejercicio de adquisición del inmueble y por consiguiente el incremento de plantilla por ella exigido ha de serlo respecto del año anterior, es decir, respecto de 2016. Hay que añadir que el precepto de aplicación es igualmente rotundo cuando dispone que el incremento de la plantilla global ha de tener lugar en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, previsión esta que ha de ponerse en conexión con el claro contenido de los informes de la Tesorería General de

la Seguridad Social, informes de los que resulta que según la normativa laboral la plantilla media de trabajadores que permanecieron en situación de alta en algún momento durante el ejercicio 2016 fue de 0,02, mientras que la plantilla en esa situación en el año 2017 fue de 0,00. Tales números evidencian que no se produjo el incremento de plantilla imprescindible para poder disfrutar del beneficio fiscal

CONCESIÓN ADMINISTRATIVA: LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO A LOS DESTINATARIOS FINALES.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 29 mayo 2023.

El TEAR estima la reclamación al considerar contraria a Derecho la liquidación de ITP derivada de la adjudicación por la Secretaría Xeral de la Consellería de Traballo e Benestar del contrato de gestión de servicio público gallego de apoyo a la movilidad personal para personas con discapacidad y/o dependientes, a la entidad "A.T., SL", ya que en su virtud la Administración Pública realiza la prestación del servicio a los destinatarios finales (manteniendo sus facultades), aunque materialmente la asuma el empresario que actúa en nombre y por cuenta de aquella, percibiendo una determinada contraprestación con repercusión del IVA. En suma, entiende que no se realiza el hecho imponible liquidado y, por ende, no conforma un supuesto asimilable a una concesión administrativa - artículo 7.1.B RDL 01/1993-; no existe un desplazamiento patrimonial a favor de la adjudicataria como consecuencia de la atribución de facultades de gestión de un servicio público, que sería lo propio de una concesión. La letrada de la Xunta alega que estamos ante un supuesto del artículo 13.2 RDL 01/1993: "Se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares", toda vez que lo relevante -a efectos tributarios- es que, como consecuencia del contrato, la empresa preste un servicio público que tenga como destinatario final al ciudadano y no el sistema de retribución.

Para la Sala, procede considerar que la suscripción del contrato que nos ocupa supone una transferencia patrimonial a favor de A.T., S.L., y anular el acuerdo del TEAR, si bien ello no conlleva que revivan los acuerdos inicialmente impugnados, pues el TEAR no se pronunció sobre la determinación de la base imponible y, en particular, sobre el valor de los activos fijos afectos que planteaba la adjudicataria, como pretensión subsidiaria, en la reclamación económico administrativa. Y dado que en aplicación de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo plasmada en la sentencia de 14.12.2022, rca 1648/2022, este Tribunal no puede pronunciarse sobre tales aspectos, procede ordenar la retroacción de actuaciones para que el TEAR resuelva todas las cuestiones imprejudgadas. Se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Xunta de Galicia contra el acuerdo dictado TEAR.

TIPO DE GRAVAMEN ESPECÍFICO PARA LA ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL POR MENORES DE 36 AÑOS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 23 mayo 2023.

La parte demandante sustenta su posición en la inaplicación del artículo 14. Cinco del Texto Refundido aprobado por el DL 1/2011, de 28 de julio, por el que aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, relativo a un tipo de gravamen específico en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas para la adquisición de vivienda habitual por menores de treinta y seis años. Apoyando su posición en que, si bien la vivienda adquirida no ha constituido su residencia habitual durante un plazo continuado de 3 años, ello no es óbice de la aplicación del tipo de gravamen del 4% en lugar del tipo general del 10%, toda vez que fue motivado por circunstancias ajenas a su voluntad. Más concretamente, se esgrime que la vivienda se trataba de un tercero sin ascensor y tenía una superficie de 50,15 m² útiles distribuidos en un único dormitorio, un baño, salón y cocina y que antes del vencimiento de los 3 años tuvieron dos hijos, lo que les motivó a cambiarse de residencia para atender a las necesidades de sus hijos en mejores condiciones y con la única finalidad de mejorar la calidad de vida familiar. 2.2.

La Administración demandada esgrime que el incumplimiento del período de permanencia exigido obedece a razones de carácter estrictamente personal de la parte demandante y no previstas en la norma reguladora como supuesto de excepción al cumplimiento de los requisitos exigidos.

La Sala considera que en el presente supuesto ha quedado acreditada una causa justificada que exige necesariamente el cambio del domicilio. Por tanto, se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña B. y don O. la resolución del TEAR.

DISOLUCIÓN PARCIAL DE COMUNIDAD DE BIENES.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 15 de mayo de 2023.

La cuestión objeto de este recurso consiste en determinar si el acto llevado a cabo por medio de la escritura pública otorgada el 21 de julio de 2014 por la que se produce la extinción del condominio que ostentaban D. Ernesto, Dña. Eufrasia, Dña. Leocadia, D. Valentín y D. Enrique, que era dueño, el primero, en unión de su esposa de la mitad indivisa de las cinco fincas que se describían y los restantes lo eran con carácter privativo por cuartas partes y, a cuyo efecto, se adjudica a D. Ernesto y su esposa Dña. Otilia el pleno dominio de las fincas cuatro y cinco, en tanto que a los hermanos Valentín Enrique el pleno dominio y proindiviso de las restantes fincas, constituye un supuesto de disolución de condominio sujeto a acto jurídico documentado y no a transmisiones patrimoniales.

La situación que se produce, a raíz de la escritura pública de extinción de condominio que nos ocupa, no determina la extinción de la comunidad de bienes respecto de las fincas objeto de este expediente, sino que la recurrente y sus hermanos ven incrementadas su participación inicial en las fincas que se le adjudican, en tanto que las restantes fincas son atribuidas a otro en unión de su esposa. De esta manera, no concurren, por tanto, los requisitos para que se aprecie un exceso de adjudicación no sujeto al impuesto, como tampoco una disolución total de la comunidad de bienes, que pudiera determinar que entrara en juego el artículo 61.2 del Reglamento.

No se trata, como dijimos en la Sentencia dictada en el recurso 501/20, del supuesto contemplado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020, en que se produce la adjudicación de unos inmuebles indivisibles a un coheredero y abonando a los restantes su valor compensatorio, sino que, al distribuir los bienes, unos se adjudican unos bienes en pago de su cuota de participación, permaneciendo los que atribuyen a la recurrente en situación de indivisión, aunque aumentando su cuota.

Para la Sala, no concurren los requisitos para que se aprecie un exceso de adjudicación no sujeto al impuesto y sobre todo una disolución total de la comunidad de bienes, que pudiera determinar que entrara en juego el artículo 61.2 del Reglamento, sino una parcial.

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO Y DIVISIÓN HORIZONTAL: LIQUIDACIÓN ÚNICA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 3 de mayo de 2023.

En los supuestos en los que en un mismo acto se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicaciones a los comuneros, no procede que se liquide por AJD tanto la extinción del condominio como la división horizontal al tratarse esta última de una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común, de forma que sólo cabe una liquidación única por la modalidad de AJD por ambos conceptos. Dicho criterio ha sido reiterado por STS de fecha 9/10/2018 y en este mismo sentido se ha pronunciado esta Sala de lo contencioso administrativo del TSJC en las sentencias de fecha 27/4/2015 y 28/2/2018 y, de manera más reciente, esta misma Sección en la sentencia de fecha 18/7/2022.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

ERROR DE SALTO: TOMANDO COMO REFERENCIA LA BASE LIQUIDABLE O ATENDIENDO A LA BASE IMPONIBLE.

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2023.

El objeto de este recurso consiste en discernir, interpretando el artículo 56.3 de la LGT, cuál debe ser el parámetro para determinar la existencia del denominado error de salto, bien tomando como referencia la base liquidable o, por el contrario, atendiendo a la base imponible del impuesto, sin que a tal debate afecte la progresividad o no del tributo, o la existencia de reducciones o beneficios fiscales que hagan diferir la base imponible de la liquidable.

La Sala, considera que no es pertinente la fijación de concreta doctrina jurisprudencial, pues la pregunta que nos formula el auto de admisión, consistente en discernir, interpretando el artículo 56.3 de la LGT, cuál debe ser el parámetro para determinar la existencia del denominado error de salto, bien tomando como referencia la base liquidable o, por el contrario, atendiendo a la base imponible del impuesto, sin que a tal debate afecte la progresividad o no del tributo, o la existencia de reducciones o beneficios fiscales que hagan diferir la base imponible de la liquidable, presupone conceptualmente la necesaria aplicación del llamado error de salto, para así determinar qué parámetros o magnitudes habrían de entrar en juego. Pues bien, atendida dicha premisa, tal hipótesis, ya se tome como referencia la base imponible como la base liquidable, en cifras que constan y no han sido objeto de polémica -salvo por la interpretación sostenida en casación-, determinaría en todo caso la inaplicabilidad del art. 56.3 LGT, por falta de concurrencia del presupuesto de hecho que debe darse para que entre en juego dicho mecanismo técnico-jurídico: no ha habido aquí un aumento de cuota que supere la cuantía de la base, sea la imponible, sea la liquidable, pues la hipótesis que suscitan los recurrentes parte del error conceptual de restar al primero de los conceptos, el de base imponible, la suma de 175.000 euros, que conceptúan equivocadamente como una especie de mínimo exento insusceptible de gravamen.

DOMICILIO FISCAL DE LA COMUNIDAD DE BIENES.

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2023.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la resolución dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra es o no conforme a Derecho, en el bien entendido que -a través de dicha resolución- se resuelve el conflicto planteado por la Administración del Estado contra la Comunidad Foral de Navarra cuya finalidad era obtener un pronunciamiento sobre el domicilio fiscal de la comunidad de bienes integrada por doña J. y doña N.

Para el Tribunal, la competencia de la Junta se ciñe, en atención a los puntos de conexión, a determinar la competencia de una u otra Administración en conflicto, que a la luz de los términos en los que se desenvuelve la regulación vista, se plasma en la determinación, art. 51 del Convenio en relación al artº 8, de si un determinado contribuyente está domiciliado o no en Navarra, que en el contexto normativo en el que se desarrolla tiene como reverso, sin resquicio de duda, de que en caso de no estar domiciliado en Navarra es porque su domicilio fiscal lo es el territorio común. Por todo lo anterior, una declaración como la contenida en el acuerdo de la Junta Arbitral en el sentido de que el domicilio fiscal de doña ... no se encontraba en Navarra resulta coherente con la regulación aplicable y de todo punto congruente con la pretensión actuada, por más que la solicitud se desenvuelva en señalar que el domicilio en territorio común lo sea en una determinada ciudad de dicho territorio, y ello sin necesidad de más adiciones a la parte dispositiva del acuerdo, porque conforme a la normativa aplicable y las competencias atribuidas a la Junta Arbitral, negar el domicilio de la citada en Navarra, en el territorio foral, por imperativo legal tiene como consecuencia que lo tenga en territorio común, y ese es el mandato en el que se desenvuelve la función de la Junta de resolver un conflicto entre ambas administraciones dilucidando si un determinado contribuyente tiene su domicilio en territorio común o en el de la Comunidad foral".

Si bien es cierto que, tal y como aducen las recurrentes, el artículo 8.1.c) del Convenio " no exige, para fijar el domicilio fiscal de una comunidad de bienes, que tales bienes se encuentren ubicados en un territorio concreto", lo que conlleva que sea posible, como se afirma, que el domicilio fiscal se encuentre en un territorio distinto de aquel en que radican los bienes, no es menos cierto que el lugar en que están situados los bienes puede ser un elemento relevante para determinar el domicilio fiscal de unos bienes cuya titularidad, conforme al art. 392 del Código Civil, corresponde en "pro indiviso" a varias personas, y que el art. 8.1.c) del Convenio establece como criterio subsidiario para fijar el domicilio fiscal - "[...] territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado"-.

El lugar de aceptación de la herencia que da origen a la situación de comunidad carece de la relevancia pretendida a efectos de establecer el domicilio fiscal de la comunidad de bienes.

En definitiva, procede la desestimación de los recursos contencioso-administrativos entablados por la Comunidad Foral de Navarra y por la Comunidad de Bienes integrada por doña J. y doña N.

CÁLCULO DEL AJUAR DOMÉSTICO.

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 2023.

La cuestión suscitada es el cálculo del ajuar doméstico realizado por la Administración para la exacción del Impuesto de Sucesiones.

Para la Sala, el causante ha dispuesto de la mayor parte de sus bienes mediante legados, quedando a los herederos poco más del 15% del caudal relicto según los cálculos de la demanda. Esos legados recaen sobre inmuebles, tres de ellos fincas rústicas sin construcciones habitables, salvo una para el guarda; otro tiene por objeto el usufructo de una vivienda a una hermana del causante, quien la ocupaba hacía años, lo que permite invocar legítimamente que se ha entregado a los legatarios el posible ajuar existente, el que servía a esos inmuebles. El inventario de bienes incluye saldos en cuentas corrientes, valores mobiliarios y activos financieros, incluso censos, y el causante tenía su domicilio en la vivienda de un hermano. Con estos datos hay que dar la razón a la parte actora. En primer lugar, porque gran parte de los bienes no deben servir para el cálculo del ajuar, por lo que el realizado por la Administración ya no vale; y en el segundo, porque indican que el causante carecía de mobiliario y enseres propios, incluso de vivienda propia, que es donde el ajuar debe encontrarse.

TRANSMISIÓN ÚNICA PARA SUPUESTO DE FALLECIMIENTO SIN PREVIA ACEPTACIÓN DE HERENCIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de mayo de 2023.

La controversia central del recurso en torno a la existencia de doble transmisión, o transmisión única para supuesto de fallecimiento sin previa aceptación de herencia.

El denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.

Este es el criterio de esta Sala, recogido en las sentencias de 20 de diciembre de 2018, recurso 734/2017, y de 19 de marzo de 2019, recurso 909/2017.

Procede así la estimación del recurso de esta alegación o controversia central, debiendo estimar el recurso favor de la interesada, contra la liquidación girada.

DONACIÓN EMPRESA FAMILIAR: FUNCIONES DE DIRECCIÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de mayo de 2023.

Se otorgó escritura de donación de acciones, en la que D. P.O. donaba a su hijo, el hoy recurrente, la nuda propiedad de 400 acciones de la Compañía "V.P. S.A.", lo que representaba el 10% del capital social. En dicha escritura se recogía que el donatario solicitaba la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Donaciones del 95% del valor de adquisición, a cuyo efecto los comparecientes hacían constar que se trataba de una transmisión inter-vivos de acciones de una entidad del donante a favor de descendientes, teniendo el donante más de 65 años y en la que no ejercía funciones de dirección ni percibía remuneración por el ejercicio de dichas funciones, proponiéndose por el donatario mantener la adquisición durante los 10 años siguientes a la donación, así como a no realizar actos de disposición u operaciones societarias que pudieran dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición. El actor presentó la autoliquidación correspondiente al impuesto practicándose una reducción del 95% en la base imponible por la adquisición de las acciones de la entidad V.P. SA, emitiendo la Administración tributaria un informe en el que concluía que, de la documentación aportada y de las bases de datos consultadas, resultaba que no se cumplían todos los requisitos exigidos por la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que no procedía aplicar la reducción del 95% sobre el valor de las citadas acciones.

En el presente supuesto, entendemos, si bien el donante continuó en la Compañía como Presidente del Consejo de Administración y, como se desprende de la documental mencionada, continuó percibiendo retribuciones, algo inferiores a las percibidas cuando era Administrador Único de la misma, las funciones ejecutivas atribuidas a los Consejeros Delegados, que aparecen en los contratos mencionados, agotan las funciones de dirección de la empresa, sin que el hecho de que el donante perciba remuneración y ostente el cargo de Presidente del Consejo de Administración implique una efectiva intervención en las decisiones de la misma, como exige el citado artículo 5 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, interpretación ésta que resulta reforzada por el hecho de que en las cuentas de las que es titular V.P. en el Banco S no figura autorizado el donante, que también fue excluido de la cuenta corriente de la que es titular V.P. en el Banco P. Ello unido a que el artículo 20.6 de Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que " no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.", ha de llevar a estimar acreditada la concurrencia del requisito del apartado b) del artículo 20.6 de Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con la consiguiente estimación del recurso.

EXISTENCIA DE UNIÓN DE HECHO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de mayo de 2023.

Se asimilarán a cónyuges los miembros de uniones de hecho que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 11/2001, de 19 de diciembre, de uniones de hecho de la Comunidad de Madrid.

La existencia de unión de hecho en este caso queda necesariamente fuera de todo debate, por cuanto fue efectivamente inscrita en el Registro de uniones de hecho de la Comunidad de Madrid. Así, por lo que respecta a los presupuestos materiales para reconocimiento de la existencia de unión de hecho (convivencia, duración, relación de afectividad..) el planteamiento de la recurrente tiene mayor fuerza o peso que el resuelto por el TC, por cuanto ha sido reconocida por la propia Comunidad de Madrid y no por distinta Administración. Decae así la exigencia de inscripción con la finalidad de evitar fraude, o de seguridad jurídica, cuando los miembros de la unidad de hecho se someten al escrutinio de la Administración, que reconoce y declara la realidad de aquella unión de hecho.

Pues bien, con los anteriores mimbres, en el presente caso se estima que la solicitud de inscripción previa al devengo, y la posterior inscripción de la unión de hecho en el Registro acordada, debe entenderse como efectivo reconocimiento de que los miembros de la unión de hecho cumplían a fecha de solicitud los requisitos establecidos en la ley 11/2001, que es lo que el citado artículo exige en cuanto al cumplimiento por el solicitante de aquellos requisitos que dependen de su voluntad, que son los de carácter esencial y justifican la denegación o concesión del beneficio fiscal, y no el dato más accesorio y circunstancial, ajeno a la voluntad de la recurrente, de la fecha de efectiva inscripción en el Registro, que en la consideración de requisito esencial, impropia del carácter declarativo de la inscripción, puede llevar a resultados radicalmente distintos para supuestos esencialmente iguales, conduciendo a calificar de "extraño" a quien se reconoce, y consta, está en las antípodas de aquella condición.

.....

VALORACIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 29 de mayo de 2023.

.....

La cuestión debatida consiste en saber si de la masa hereditaria formaban parte las 400 participaciones sociales de la entidad "V.I.", de las que eran titulares el fallecido y su esposa, así como el derecho de crédito del causante frente a la sociedad en la cuantía de 4.140.000 €, tesis que mantiene la ATRIGA y el TEAR, o las 4.540 participaciones sociales que se incluyeron en la autoliquidación del impuesto como participaciones sociales de carácter ganancial, y a las que se aplicó la reducción del 99 % en la base imponible del impuesto. Las 4.540 participaciones sociales es el resultado de sumar a las 400 participaciones sociales que pertenecían al fallecido y a su esposa antes del día 23 de mayo de 2013, las 4.140 participaciones que se asignaron al fallecido el día 23 de mayo de 2013 (7 días antes de su fallecimiento), fecha en la que se elevó a escritura pública el acuerdo social adoptado en la Junta extraordinaria de la sociedad en el se acordó ampliar el capital social en 4.140.000 € por compensación del crédito que tenía D. Amador contra la sociedad por dicho importe. La razón por la que la ATRIGA rechazó que las 4140 participaciones sociales resultantes de la ampliación de capital por compensación del crédito del causante formasen parte de la masa hereditaria, ha sido porque en el momento del fallecimiento de D. Amador la ampliación de capital no estaba inscrita en el Registro Mercantil, sino que esta inscripción tuvo lugar el día 13 de septiembre de 2013, y teniendo en cuenta, a juicio de la ATRIGA, que la inscripción de la ampliación tiene carácter constitutivo, no puede ser considerada a efectos del Impuesto sobre Sucesiones.

El cálculo que hace el perito a fecha el 31 de diciembre de 2012 del total activo sin créditos fiscales, y del total de deudas sin préstamos participativos, con una diferencia de -2.040.037,4 € es el resultado de efectuar un cálculo en el supuesto de disolución o liquidación de la sociedad, no era la situación en la que se encontraba a la fecha del devengo del impuesto por aplicación de la Disposición Adicional Única del Real Decreto-ley 10/2008. Esto significa que el patrimonio neto de la sociedad era de 2.155.043,3 € a 31 de diciembre de 2012. Es verdad que este resultado solo se puede tener en cuenta a efectos de determinación de las pérdidas en los casos de reducción de capital y de causa de disolución (artículo 363.1 LSC), que es lo que evitó que la sociedad entrara en causa legal de disolución. Pero lo que no parece razonable es la afirmación de que el crédito a la fecha de devengo del impuesto tenía un valor real nulo cuando han sido los propios socios los que en la Junta extraordinaria celebrada tan solo unos días antes del fallecimiento del causante, valoraron las acciones por un valor nominal de 1000 € cada una de ellas, convirtiendo el derecho de crédito contra la sociedad en las 4.140 acciones con las que se amplió el capital social. Con esta operación se estaba aumentando el capital social por compensación de un crédito que tenía un valor contabilizado en la sociedad de 4.140.000 €, valor nominal, y que, por exigencias del artículo 301 LCS, era líquido, vencido y exigible, lo que hacía innecesario que la Administración acudiese a alguno de los medios de comprobación de valor previstos en el artículo 57.1 LGT. Por todo ello, el recurso interpuesto por el contribuyente ha de ser desestimado.

ADICIÓN DE BIENES: FORMA PARTE DEL CAUDAL EL VALOR EQUIVALENTE EN EL CASO DE VENTA DE INMUEBLES DONADOS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 26 de mayo de 2023.

La cuestión litigiosa versa sustancialmente sobre la aplicación de la presunción prevista en el art. 11.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que establece: " 1. En las adquisiciones «mortis causa», a efectos de la determinación de la participación individual de cada causahabiente, se presumirá que forman parte del caudal hereditario: a) Los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente...".

El impuesto de sucesiones descansa sobre una manifestación de capacidad económica consistente en unos inmuebles, de manera que es posible la venta a tercero, lo que exonera de hacerlos constar en la declaración del tributo, pero no releva de la carga de hacer reflejar la contrapartida económica en la masa hereditaria o explicación razonable, pues no estamos ante una donación formal sino ante una compraventa, que es negocio bilateral y oneroso. En el presente caso, el recurrente pretende beneficiarse de la presunción con la mera acreditación de la transmisión patrimonial, pero ésta acarrea el requisito tácito de la declaración de la contraprestación o precio pagado, extremo sobre el que la parte demandante calla absolutamente, lo que no solo es contrario a la buena fe, sino que encierra un abuso de derecho, por lo que no puede beneficiarse de la exención pretendida. Por tanto, no existiendo prueba alguna que desvirtúe la presunción legal mediante justificación suficiente de que, en el caudal, figuran incluidos, con valor equivalente, el dinero u otros bienes subrogados en el lugar de los inmuebles, la administración ha efectuado correctamente la adición de aquellos a la masa hereditaria. Por lo expuesto, se desestima el recurso.

REVOCACIÓN DE UNA DONACIÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 9 de mayo de 2023.

En virtud de escritura notarial otorgada el 20 de abril de 2015 se donaron los bienes que en este pleito interesan, donación válida y que se perfeccionó ese mismo día al constar en el documento público la aceptación del donatario -también que por el solo hecho de su otorgamiento "se posesionó de los bienes que adquiriría"-, por lo que se produjo el hecho imponible del impuesto, la adquisición de bienes y derechos por donación, y se devengó el mismo (artículos 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre y 47 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre), así como también que se produjo una nueva donación en sentido contrario, esto es, del anterior donatario a la inicial donante, al "dejarse sin efecto alguno" el 6 de mayo de 2015 la donación del pleno dominio de las fincas que habían sido inventariadas bajo los números 2, 3, 4 y 5, nueva donación que constituye un nuevo hecho imponible sujeto a tributación por el impuesto que aquí importa, conclusión que por lo demás y como apunta la resolución impugnada es acorde al criterio expresado por esa Sala en su sentencia de 25 de febrero de 2010, dictada en el procedimiento ordinario número 284/2005, sentencia que recoge un supuesto parecido al de autos. Procede así en consecuencia desestimar este motivo del recurso interpuesto.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

INICIO DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO: SOLICITUD DE INFORMES A OTRA ADMINISTRACIÓN.

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de mayo de 2023.

La cuestión suscitada es la consideración que ha de darse a las actuaciones administrativas dirigidas a la determinación del valor de los bienes o derechos, en particular, si suponen el inicio del procedimiento tributario o si, por el contrario, comportan actuaciones previas necesarias para contar con los datos suficientes para iniciarlo mediante la notificación conjunta de la propuesta de liquidación y valoración, en un supuesto en el que se produjo una solicitud en ese sentido, de una Administración a otra.

Dado que diversos bienes inmuebles de la herencia se encontraban ubicados en Cantabria, desde los Servicios Tributarios del Principado de Asturias se remitió solicitud, con fecha 20 de abril de 2016, a la Agencia Cántabra de Administración Tributaria para que realizara una valoración de estos, que fue recibida el día 27 del mismo mes y año. El día 26 de marzo de 2018, el Servicio de Valoraciones de la referida Agencia Cántabra envió los correspondientes informes de valoración al Ente Público asturiano, con base a los que se dictó propuesta de liquidación, notificada el 29 de agosto de 2018.

Mientras que la Administración tributaria asturiana sostiene que no es posible apreciar caducidad al no haber transcurrido 6 meses desde la recepción de los informes de valoración de los bienes hasta el momento de la liquidación, el contribuyente, por el contrario, computa el procedimiento tributario -a los efectos de su caducidad-, desde el momento en que se solicitó a la Comunidad Autónoma de Cantabria aquellos informes de valoración, lo que fue avalado por la sentencia recurrida en casación.

Para la Sala, una actuación administrativa con trascendencia "ad extra" como es la solicitud de comprobación de valores cursada a otra Administración, excede del propio ámbito interno de la Administración actuante, y tiene el carácter de acto iniciador del procedimiento, en este caso de comprobación limitada. En consecuencia, la argumentación de la sentencia recurrida es correcta pues iniciado el procedimiento en la fecha en que se solicitó la actuación de comprobación de valor a la Administración tributaria de Cantabria, el 20 de abril de 2016, se produjo la caducidad del procedimiento por el transcurso del plazo de seis meses (art. 104.1 LGT) cuando se notificó la liquidación, el día 29 de agosto de 2018, por lo que el recurso de casación ha de ser desestimado.

COMPROBACIÓN DE VALOR: ERRORES EN SU PROPIA VALORACIÓN DEL CONTRIBUYENTE.

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de mayo de 2023.

El debate gira en torno a la respuesta ofrecida por la Administración, en orden a la comprobación de valores, cuando iniciadas unas actuaciones de inspección, el contribuyente aduce errores en su propia valoración respecto de bienes objeto de tributación, así como con relación a determinados porcentajes de titularidad sobre ellos.

Iniciadas actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en 2013, en el curso de dichas actuaciones los recurrentes formularon alegaciones el 10 de febrero de 2015, aduciendo que se había declarado el 100% del valor de los inmuebles del causante en lugar del valor de participación que este tenía en aquéllos, indicando, además, que se había producido un error en la valoración del inmueble, adjuntando una tasación de un perito independiente. La Administración tributaria señaló que los valores declarados de los bienes inmuebles lo fueron conscientemente y en base a un análisis previamente realizado sin que sean creíbles, tanto por su envergadura como por el contexto en los que los mismos se habrían producido el cúmulo de errores ahora alegados. Por consiguiente, conforme a lo previsto en los arts. 182 de la LIS y

66.2 del RIS, dichos valores se dan como declarados y reales sin que quepa, por tanto, la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria.

Para el Tribunal, en este caso es obvio que del conjunto de las actuaciones se evidencia que no hubo error, sino el intento del declarante de desvirtuar su propia declaración del valor de un bien cuando se inició el procedimiento de inspección por una razón ajena al valor del bien, concretamente por la aplicación del beneficio fiscal de la reducción del 95% por transmisión de empresa (art. 20.2.c de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones). En definitiva, se ha motivado debidamente la inexistencia de error, en base a la utilización de ese mismo valor que se dice erróneo en otros impuestos, sin que conste que haya solicitado su rectificación, y en la verificación de la coherencia del valor declarado con el valor catastral, más próximo al declarado que aquel por el que se pretendía rectificar. En consecuencia, no ha lugar al recurso de casación, al resolver la sentencia de instancia de conformidad con la doctrina jurisprudencial establecida en otras sentencias núm. 442/2019, de 1 de abril, y 650/2020, de 3 de junio.

VALORACIÓN DE BIENES MEDIANTE DICTAMEN DE PERITOS: EXIGENCIA DE VISITA DE DEL PERITO AL INMUEBLE.

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2023.

Para la Sala:

1) Es insuficiente y genérica la motivación efectuada por la Administración autonómica, pues no se han expresado, en beneficio del derecho del administrado a conocer de modo suficientemente comprensivo, las razones dirigidas a corregir el valor declarado y sustituirlo por otro que no sea fruto de la pura discrecionalidad.

2) No se ha efectuado visita al inmueble ni explicado de modo claro y terminante por qué no se hizo. La regla sobre la exigencia de comprobación personal y directa no está concebida para comodidad de los funcionarios o de la Administración.

En consecuencia, la Sala reafirma y ratifica plenamente la jurisprudencia sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial y, en particular, sobre la necesidad de que se identifiquen con exactitud los testigos o muestras empleadas en la valoración y la aportación certificada al expediente administrativo de los documentos en los que los valores y circunstancias de los mismos tenidas en consideración, constan o se reflejan.

En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes u otros datos, parámetros o testigos, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan.

COMPROBACIÓN DE VALOR: TESTIGOS DE MERCADO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de mayo de 2023.

No satisface las exigencia de motivación las valoraciones de los informes que se limitan a la mera afirmación apodíctica de ser los testigos empleados son los más homogéneos, o de no ser relevantes las diferencias dentro de los rangos que se establecen para su selección, lo que tampoco se razona y en cualquier caso parece contrario con frecuencia a las máximas de experiencia, especialmente, cuando los criterios de selección cambian y se modulan en cada caso, sin constar con qué criterios se acota en cada caso, y finalmente, de hecho, la muestra resultante resulta con frecuencia muy heterogénea tanto en los criterios de selección (medidas, antigüedad, fecha de operación) como en el resultado de valoración euro m2.

Así, por ejemplo, sin ánimo exhaustivo, sino ejemplificador de lo expuesto, en el caso de autos:

- Se toman testigos del año anterior y posterior al de devengo.
- Los testigos se toma en un radio muy amplio de 2 km.
- El testigo de valor más elevado se refiere a operación para la que había pasado 1 año y medio del devengo.
- Los testigos seleccionados arrojan además en parte valores muy próximos, o coincidentes con los declarados.

En definitiva, no habiendo justificado la recurrente la selección de los testigos, no resulta debidamente justificado el resultado alcanzado, que solo se presenta como uno de los muchos posibles que podría haber resultado en aplicación del mismo método y presupuestos.

CÓMPUTO DE PRESCRIPCIÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de mayo de 2023.

Con carácter previo resulta necesaria la cita de los siguientes antecedentes del caso.

1) El causante de la presente sucesión falleció el 11 de Agosto de 2008, presentando la recurrente declaración del impuesto el 10 de Febrero de 2009 para la práctica de liquidación por la demandada, iniciando así un primer procedimiento con aquella declaración, en la que se emite propuesta el 6 de Mayo de 2010, y se dicta liquidación el 15 de Septiembre de 2010.

2) Esta primera liquidación sería anulada por resolución del TEAR de 23 de Febrero de 2012 acordando la retroacción de actuaciones por falta de motivación de la comprobación de valor, dictando nueva liquidación, segunda, el 30 de Enero de 2013.

3) Esta Segunda liquidación fue anulada por nueva resolución del TEAC de 12 de Septiembre de 2013, apreciando nuevamente vicio formal, de falta de audiencia.

4) La resolución del TEAC tiene entrada en registro el 23 de Abril de 2014, dictando propuesta el 14 de Julio de 2014 y nueva liquidación, tercera el 7 de Noviembre de 2014 que es notificada, el 20 de Noviembre de 2014.

5) La tercera liquidación sería anulada por resolución del TEAR de 15 de Junio de 2017, que estima parcialmente la reclamación, se dicta entonces la cuarta liquidación, confirmada por la Resolución del TEAC objeto de los presentes autos.

Estima la recurrente que la resolución impugnada es contraria a derecho y debe ser anulada por prescripción del derecho a liquidar por exceso de plazo en la tramitación del procedimiento y sucesivas retroacciones con la consiguiente pérdida de efectos interruptivos de prescripción. Se oponen las demandadas al recurso sosteniendo la legalidad de la resolución impugnada.

Planteada la controversia en los términos expuestos en el fundamento anterior el recurso debe prosperar. El devengo del impuesto se produce el 11 de Agosto de 2008, el inicio de cómputo de prescripción se inicia seis meses después. Iniciado el procedimiento por declaración del obligado tributario el 10 de Febrero de 2009, sin previa declaración y archivo para incoación de un nuevo procedimiento, se dicta liquidación el 15 de Septiembre de 2010, transcurridos seis meses, y por tanto ya producida la caducidad, por lo que no podemos reconocer ningún efecto interruptivo a lo actuado hasta entonces.

La resolución del TEAR de 23 de Febrero de 2012 acordaba la retroacción de actuaciones, a la que nuevamente, no se dio cumplimiento en plazo, pues con entrada en registro el 27 de Junio de 2012, no se dictó nueva liquidación hasta el 30 de Enero de 2013, excediendo nuevamente el plazo de resolución, operando nuevamente la caducidad, privando a lo actuado de efecto interruptivo de prescripción.

Las reclamaciones interpuestas contra aquel procedimiento caducado, no interrumpieron la prescripción, razón por la que retrotraídas nuevamente las actuaciones, a fecha de nueva propuesta, el 14 de Julio de 2014 ya había prescrito el derecho a liquidar, singularmente, cuando nuevamente, desde la fecha de entrada de la resolución, hasta la liquidación y su notificación, nuevamente se excedió el plazo de seis meses para resolver.

COMPROBACIÓN DE VALOR: MOTIVACIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de mayo de 2023.

La elección de las operaciones testigo constituye un elemento decisivo para una correcta valoración, y este proceso de elección debe exteriorizarse en el dictamen para que pueda examinarse tanto por los órganos que han de revisar el acto tributario como por el propio interesado. No basta, por tanto, con que el perito afirme que ha seleccionado las operaciones testigo más representativas o más parecidas al inmueble que se pretende valorar de las que figuran en la base de datos de la Administración tributaria. Sin dudar del propósito de objetividad y rigor técnico del funcionario informante, lo cierto es que para apreciar si tal selección es correcta deben conocerse, si no absolutamente todas las operaciones, sí al menos un número suficiente de ellas que permita constatar que, efectivamente, han sido escogidas las más adecuadas. Se trata, en definitiva, de que conste explícitamente el proceso lógico seguido por el técnico en la elección de los comparables para que el contribuyente pueda impugnarlo con conocimiento de causa.

Este defecto es apreciable en los dictámenes examinados. En ellos se dice, con idéntica redacción, que la Dirección General de Tributos dispone de información sobre todas las transacciones inmobiliarias que se realizan, las cuales son sometidas a un proceso de depuración y de distribución por zonas, de modo que en la urbanización donde se hallan los inmuebles valorados "se dispone de suficiente información sobre operaciones que permite identificar los parámetros adecuados para posterior homogeneización de comparables". Y prosiguen los informes: Posteriormente, del total de operaciones de mercado constatables, se han seleccionado aquellas que son más parecidas al inmueble que se pretende valorar, con el fin de obtener una muestra que deberá ser suficientemente representativa. Para ello, las operaciones se refieren a inmuebles con una similar o comparable ubicación, tipología, uso, superficie, antigüedad, estado de conservación y calidad constructiva con las del inmueble a valorar. Finalmente, se han tenido en cuenta las transacciones que en razón de la cercanía, fecha y producto inmobiliario son comparables con la que es objeto de la presente valoración individualizada, de acuerdo con los criterios de homogeneidad de la muestra que se han considerado en este informe de valoración para este bien y que se definen más adelante.

La reproducción de esta fórmula no es suficiente para considerar motivado un informe, pues la Sala no posee ningún medio para constatar que la muestra escogida es la más adecuada. Por otro lado, el informe de valoración de la finca es una copia del informe anterior, a salvo de algunos cambios irrelevantes. Si el Tribunal Económico-Administrativo ordenó a la Inspección tributaria que repusiera lo actuado para practicar otros informes ya motivados, la orden no se cumple reproduciendo el informe anulado.

SEPARACIÓN COMPETENCIAL ENTRE FUNCIONARIOS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 17 de mayo de 2023.

En cuanto a la alegación formulada por la recurrente, es decir, la relativa a que no se ha respetado el principio de separación competencial entre los funcionarios que han de realizar las funciones de comprobación y propuesta de liquidación y los que han de liquidar, debe señalarse que consta en el expediente administrativo que el acuerdo de notificación de trámite de audiencia y propuesta de liquidación de 10 de julio de 2017 se encuentra firmado por don A.D., Jefe Adjunto de la Dependencia de Gestión Tributaria, mientras que la liquidación de fecha 27 de septiembre de 2017 se encuentra firmada por la misma persona, si bien por Delegación de la Jefa de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria.

Por tanto, no puede considerarse que sea la misma persona la que dicta la propuesta de liquidación y la que dicta la liquidación, lo que determina que no concurra el presupuesto que alega la recurrente, lo que conduce a la desestimación de dicha pretensión.

COMPROBACIÓN DE VALORES: TASACIÓN HIPOTECARIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 10 de mayo de 2023.

No se presume el acierto del informe de tasación hipotecaria sino que sencillamente es un dato objetivo, avalado por técnico e incluso tácitamente asumido por el contribuyente que se alza válidamente en motivación de la valoración acogida por la Administración, de manera que la recurrente ha desaprovechado tanto la vía administrativa como ahora la jurisdiccional para aportar un informe técnico o remitirse de forma circunstanciada a alguno obrante en el expediente a su favor, o a solicitar una pericia judicial, por lo que la liquidación recurrida por el contribuyente ha de considerarse motivada, y ajustada a derecho.

TRIBUNAL SUPREMO41

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. SENTENCIA DE 12 DE JULIO DE 2023 41

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....49

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA..... 49

- Responsabilidad solidaria por deudas tributarias. 49
- Anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas. 49
- Solicitud de devolución de ingresos indebidos: revocación. 50
- Situaciones consolidadas. Alcance de la doctrina constitucional. 51

TRIBUNAL SUPREMO

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. SENTENCIA DE 12 DE JULIO DE 2023

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

Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpressivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021". REITERA DOCTRINA STS 5181/2023, de 10 jul.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. *Sobre el debate.*

Siguiendo los dictados del auto de admisión conviene reproducir lo dicho en el mismo a fin de centrar el debate surgido entre las partes:

"...1º.- El día 25 de septiembre de 2020 se formalizó escritura pública de aceptación y adjudicación de herencia ante notario por virtud de la cual don Salvador, adquirió a título gratuito -legado- la finca inscrita en el Registro de la Propiedad de Cabra con número registral NUM007, otorgándole un valor de 89.084,00 euros.

2º.- El día 21 de octubre de 2021 se notifica liquidación tributaria con número NUM000, girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, al considerar la oficina liquidadora la realización del hecho imponible del citado impuesto.

3º.- El 26 de octubre de 2021 el Tribunal Constitucional dictó la sentencia 182/2021, de declarando la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL "[...] en los términos previstos en el fundamento jurídico 6".

Dicha sentencia se publicó en el BOE de 25 de noviembre de 2021.

4º.- El 8 y 10 de noviembre de 2021 don Salvador interpuso recurso de reposición contra la resolución de Alcaldía que aprobaba la citada liquidación.

5º.- El día 28 de enero de 2022, conforme a los artículos 93.1 y 29.2 letra f) de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se comunica al reclamante requerimiento del siguiente tenor:

"(...) Visto recurso de reposición interpuesto contra liquidación tributaria con número NUM008 asociada a expediente con número GEX NUM003, interpuesto con fecha 10 de noviembre 2021, por el que solicita la anulación de aquella, y siempre y cuando se pretenda lo anterior basado en la no sujeción al IIVTNU de la transmisión de referencia por considerar que existe una pérdida de valor del suelo del bien objeto de dicha transacción; una vez comprobada la documentación aportada por el interesado, y la contenida en el expediente administrativo correspondiente, a los efectos de gozar de los elementos de juicio imprescindibles para una adecuada resolución del recurso planteado por el interesado se observa la necesidad de plantear el presente requerimiento de documentación dada su eficacia en la aplicación del tributo y, en consecuencia, su indudable trascendencia tributaria, y es por ello, por lo que... Se te requiere para que remita a esta Administración Tributaria la siguiente documentación, según proceda:

-Para el caso de adquisición del bien con referencia catastral NUM002 lo hayo sido a título lucrativo -herencia o donación- la declaración por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presentada por el interesado a resultas del fallecimiento del causante. En el caso de que la Administración Tributaria autonómica le haya girado liquidación complementaria en fruto de revisión de valores deberá remitir igualmente esta última .

-Igualmente debe aportar copia de la escritura pública protocolización ante notario que documenta la adquisición del bien con referencia catastral NUM002 que adquirió a título oneroso con fecha 3 de septiembre de 198..."

6º.- El 13 de enero de 2022 el Instituto de Cooperación con la Hacienda Local que actuaba como ente delegado de la recaudación de este impuesto conforme al Convenio de Cooperación entre la Excm. Diputación Provincial de Córdoba y el Ilmo. Ayuntamiento de Cabra dictó providencia de apremio de la citada deuda.

7º.- El 4 de febrero de 2022, don Salvador atendió el citado requerimiento aportando, además, providencia de apremio de la citada deuda dictada 13 de enero de 2022 por el Instituto de Cooperación con la Hacienda Local que actuaba como ente delegado de la recaudación de este impuesto conforme al Convenio de Cooperación entre la Excm. Diputación Provincial de Córdoba y el Ilmo. Ayuntamiento de Cabra.

8º.- El 14 de febrero de 2022 el Ayuntamiento de Cabra desestimó el recurso de reposición planteado por don Salvador contra la liquidación tributaria con número NUM000.

9º.- Don Salvador interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 50/2022 ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Córdoba.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Primero, que tras hacerse eco de la STC 182/2021, dictada el 26 de octubre de 2021, afirma que:

"Se trata, por tanto, de una declaración de inconstitucionalidad total, no parcial.

La pregunta es si al amparo de la misma puede y debe revisarse la obligación tributaria a que se refiere este litigio.

La lectura del Ayuntamiento, según el pasaje transcrito, es que no cabe tal revisión, porque a la fecha de dicha STC, la liquidación de que se trata no había sido impugnada (aunque era impugnabile).

Para este juzgador, con todo respeto, se trata de un pronunciamiento muy discutible y problemático, del TC, al establecer los límites de la inconstitucionalidad declarada y definir para ello, *sui generis*, lo que considera situaciones no consolidadas de cara a no verse afectadas por tal declaración de inconstitucionalidad.

De suerte así, concordando el conjunto de la previsión, que serían consolidadas, para no poder ser revisadas con fundamento en la STC, aquellas situaciones decididas definitivamente por sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme (sobre recurso admvo. o reclamación económico-administrativa, sin ser luego, tal resolución, impugnada ante la jurisdicción c-a), y las de las liquidaciones y autoliquidaciones consentidas y firmes (por no haber sido, en su momento, recurridas o solicitada la rectificación -de unas y otras-, estando ya caducado el respectivo plazo para poder hacerlo).

Con esa inteligencia, para el caso de la liquidación de autos, que no era consentida ni firme sino impugnabile (el recurso de reposición contra ella se presentó dentro de plazo, pocos días después de la STC de 26-10-2021), procede, sin más, en virtud de la inconstitucionalidad señalada, estimar el contencioso promovido y anular (dejando sin efecto, dada su disconformidad a Derecho) los actos recurridos".

El fundamento sexto de la STC 182/2021, es del siguiente tenor:

"[...]6. Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:

a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible

que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 ("BOE" núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.

b) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha".

La sentencia lleva fecha de 26 de octubre de 2021, siendo publicada en el BOE en 25 de noviembre de 2021.

El art. 164 de la CE dispone:

"1. Las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el boletín oficial del Estado con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos".

SEGUNDO. Posición de las partes.

Para el Ayuntamiento de Cabra el tenor de la sentencia del Tribunal Constitucional es de absoluta claridad, se excluyen de su alcance las liquidaciones que no hayan sido recurridas a 26 de octubre de 2021. Conforme a lo recogido en la expresada sentencia las liquidaciones provisionales o definitivas notificadas en el mes anterior a dictarse la STC 182/21, e impugnadas en vía administrativa después de dicha fecha, poseen la consideración de situaciones consolidadas, y, por tanto, deben ser excluidas de ser revisadas con fundamento de la citada sentencia a través de la interposición de correspondiente recurso de reposición. Respecto de que la referencia sea la fecha de la sentencia y no la de su publicación, ha sido un dato que el propio Tribunal Constitucional, por lo que aún dicha disfuncionalidad ha de estarse a lo dicho de forma se ha pronunciado de forma tan clara y contundente.

La parte recurrida discrepa de las consideraciones realizadas por la recurrente. Al efecto distingue entre las liquidaciones provisionales y definitivas; las primeras pueden ser rectificadas por la administración a través de la agencia competente o inspección de tributos, como las autoliquidaciones que presenta el contribuyente, que son provisionales hasta que sean admitidas por la administración tributaria pertinente; las definitivas, son aquellas que no cabe rectificación y por tanto contra la misma se podrán interponer los recursos pertinentes. El Tribunal Constitucional, por tanto, habla de "cuatro categorías: liquidaciones con sentencia firme, liquidaciones con resolución administrativa firme (caso de poner recurso administrativo y no ir después al recurso judicial), liquidaciones provisionales que han devenido firmes porque no se han impugnado y liquidaciones definitivas, que también devienen firmes porque no se han impugnado. Es decir el tenor literal "que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia..."; se refiere a que, como no han sido impugnadas, han devenido firmes". Entendiendo la parte que el término impugnada se refiere a impugnable, que es la manera de decir que hablamos de liquidaciones cuyo plazo para impugnar no ha caducado como acertadamente argumenta la sentencia recurrida.

Añade la recurrida la contradicción que supone los términos de la sentencia con los arts. 9.3 y 164.1 CE y 38 LOTC, que sería superada con la interpretación que el Tribunal de Primera Instancia ha hecho en la Sentencia recurrida.

Considera la parte recurrida que se vulnera el art. 24 de la CE, del derecho a una tutela judicial efectiva, por cuanto liquidaciones que no están firmes y que son susceptibles de recurso contencioso administrativo se les tenga que aplicar una normativa que ha sido anulada por el Tribunal Constitucional.

Por lo demás, señala que la administración procedió a liquidar el impuesto y lo notificó el día 21 de octubre de 2021, y a continuación le requirió de pago mediante providencia de apremio de fecha 11 de enero de 2022, notificada el 26 de enero

de 2022, continuando con los trámites de recaudación del tributo con posterioridad a, no ya la fecha de la sentencia, sino de su publicación en el BOE. El Ayuntamiento realizó actuaciones de apremio basadas en una normativa que adolecía de nulidad radical, y lo hizo en un momento temporal en el que dicha norma ya estaba anulada.

TERCERO. *Parecer de la Sala.*

Sobre que ha de entenderse por la expresión, utilizada por el Tribunal Constitucional para excluir la aplicación de su doctrina, "situaciones consolidadas", el Tribunal Supremo se ha venido pronunciándose desde la sentencia de 26 de julio de 2022, rec. cas. 7928/2020, en los siguientes términos:

"Para establecer el alcance de los efectos de la STC 182/2021 hay que partir, ya se ha anticipado, del art. 39 de la LOTC, en relación con el art. 161.1.a) CE. El art. 161.1.a) de la CE establece que "[...] la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada [...]". Por su parte el art. 39 de la LOTC dispone que "[...] Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia [...]", efecto de nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico cuyo alcance, respecto a situaciones en las que hubiera sido aplicada la norma declarada inconstitucional ha venido siendo modulado en numerosas ocasiones por el propio Tribunal Constitucional, siendo diverso el criterio que ha seguido, como resulta del examen de las que se han citado anteriormente. En un examen más detallado de algunas de las más significativas a nuestros efectos, cabría citar la STC 45/1989, de 20 de febrero, y más recientemente las STC 54/2002, de 27 de febrero (FJ 9), la STC 189/2005, de 7 de julio (FJ 9), la STC 60/2015, de 18 de marzo (FJ 6), la STC 61/2018, de 7 de junio (FJ 11) y la STC 126/2019, de 31 de octubre (FJ 5 a), ésta última también a propósito de una cuestión de inconstitucionalidad sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en el que se limitan los efectos en los siguientes términos " [...] [p]or exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme [...]".

El primer límite al alcance de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/2021 es el de las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, al disponer que "[...] Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad [...]". Esta norma ha sido interpretada, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, como un mínimo, que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica (STC 126/2019, de 31 de octubre). En la STC 60/2015, de 18 de marzo, se afirma la excepcionalidad de la limitación de los efectos de la sentencia de declaración de inconstitucionalidad para las situaciones pro futuro, que define como los "[...] nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme [...]" y en análogos términos la STC 126/2019, de 31 de octubre "[...]" (FJ 6ª). Conviene advertir que este marco interpretativo no resulta alterado -no desde luego a los efectos que ahora nos ocupan- por la previsión del art. 32.6, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, cuando establece que "[...] [l]a sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" o en el "Diario Oficial de la Unión Europea", según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa [...]". Se trata de una norma destinada a configurar el régimen de la responsabilidad patrimonial derivado de la declaración de inconstitucionalidad, que no es la pretensión que enjuicamos, donde lo que está en cuestión es en que medida es aplicable a la propia actuación administrativa impugnada el efecto de declaración de inconstitucionalidad.

Por consiguiente, volviendo a la delimitación de efectos que ha realizado la STC 182/2021, de 26 de octubre, y cómo ha de ser aplicada en el caso litigioso, lo relevante es que esta sentencia equipara, a efecto de intangibilidad, por una parte (i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, así como (ii) las resoluciones administrativas firmes y, finalmente, (iii) las "situaciones consolidadas" según

las denomina la STC 182/2021, en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (iii, a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (iii, b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

No examinamos aquí, porque no conciernen a las circunstancias del caso, otras cuestiones interpretativas que pueda suscitar lo declarado en el FJ 6º de la STC 182/2021, ya sea la referencia a la fecha de la sentencia en lugar de la de publicación, o el alcance respecto a liquidaciones en plazo para ser impugnadas o autoliquidaciones de las que pudiera solicitarse su rectificación ex art. 120.3 LGT, a la fecha de la STC 182/2021.

(...)

Así las cosas, debemos declarar, como doctrina de interés casacional que, en un caso como el examinado, en que la liquidación tributaria ha sido impugnada tempestivamente, no cabe calificar de una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL. Es por ello que la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de su normas legales de cobertura".

Como se recoge en la propia sentencia que se ha transcrito, lo dicho en ella no resuelve el problema que se nos suscita en el presente recurso. El intento de distinguir por la parte recurrida entre liquidaciones provisionales y definitivas, y el sentido de impugnadas por impugnables, que pretende darle, carece de base jurídica alguna, más es un intento de abrir líneas de salida a una situación que a la luz de los términos en que se pronuncia el Tribunal Constitucional, y en contraste con lo dispuesto por la Constitución y las leyes, aparece bastante delimitada, aún cuando se susciten dudas sobre las conclusiones a las que arriba la STC 182/21.

Sobre la aparente contradicción de los términos en los que se pronuncia el Tribunal Constitucional en la citada sentencia y lo dispuesto en el art. 164 de la CE, nos hemos pronunciado en nuestra reciente sentencia de 4 de julio de 2023, rec. cas. 5181/2022, en la dijimos lo siguiente:

"Por tanto, dados los términos en que se expresa la STC 182/2021, de 26 de octubre, es indudable que la voluntad del Tribunal Constitucional es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación. Es cierto que el art. 164.1 CE, al igual que el art. 38 de la LOTC establecen que el valor de cosa juzgada y los efectos generales de las sentencias del Tribunal Constitucional que declaren la inconstitucionalidad de una ley se producen desde la fecha de su publicación en el BOE. Sin embargo, hay que precisar que la potestad de delimitar las situaciones intangibles no tiene fundamento en esta norma, sino que es una interpretación que extrae el propio Tribunal Constitucional de la ausencia de regulación explícita en la LOTC respecto a la potestad de delimitación temporal de los efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de leyes. Así, en la STC 45/1989, de 20 de febrero se explica que la ausencia de correspondencia en todo caso entre declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma declarada inconstitucional, en particular a propósito de los efectos temporales de la declaración no supone indefectiblemente la vinculación de sus respectivo efectos, puesto que "[...] Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento [...]" (FD 11).

Por otra parte, no se trata de una facultad extraña a otros Tribunales Constituciones de nuestro entorno jurídico, y como máximo exponente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con fundamento, éste último, en el art. 264 del Trata de Funcionamiento de la Unión Europea que establece

"[...]Si el recurso fuere fundado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarará nulo y sin valor ni efecto alguno el acto impugnado.

Sin embargo, el Tribunal indicará, si lo estima necesario, aquellos efectos del acto declarado nulo que deban ser considerados como definitivos [...]"

La doctrina del Tribunal Constitucional, como se dijo en nuestra STS de 26 de julio de 2022, cit., ha establecido con carácter variable el alcance de las situaciones de intangibilidad. La decisión al respecto se basa en la ponderación entre los distintos principios constitucionales en conflicto, y la necesidad de preservar determinados efectos temporales de la norma declarada inconstitucional como medio para preservar los que se consideran mas necesitados de protección. En algunas ocasiones ha llegado incluso a establecer que una norma debía seguir siendo provisionalmente aplicable después de haber sido declarada inconstitucional, a fin de evitar un vacío normativo que dejara desprotegidos y propiciara la lesión de intereses constitucionalmente relevantes (SSTC 195/1998, 208/1999 y 13/2015).

Aunque la STC 182/2021 no hace mención explícita a los principios e intereses protegidos al decidir que sea la fecha de dictado de la sentencia el hito temporal determinante de la intangibilidad de situaciones que califica de consolidadas,

no cabe desconocer que, como se ha afirmado por el propio TC, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, el art. 40.1 LOTC establece un límite mínimo que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica (STC 126/2019, de 31 de octubre). El hito procedimental del dictado de sentencia es anterior al de publicación de la sentencia en el BOE, pero ciertamente es el momento en que se forma la decisión del Tribunal, con independencia de que la sentencia tan solo puede ser publicada en unión de los votos particulares formulados a la misma, que en este caso son dos, conforme al art. 90.2 LOTC. El momento de la publicación en el BOE debe producirse en todo caso dentro de los "[...] 30 días siguientes a la fecha del fallo [...]" (art. 86.2 LOTC). La fecha de adopción del fallo, que en la STC 182/2021 se corresponde además con la del dictado de la sentencia, es un hito temporal esencial en la exteriorización de la decisión del Tribunal Constitucional que, aunque eventualmente pueda no ser conocido hasta que la sentencia sea publicada en el BOE, sí cabe que sea objeto de publicación previa a través de otros medios distintos a la publicación en el BOE, según previene el art. 86.tres de la LOTC, cuando dice que "[...] [s]in perjuicio en (sic) lo dispuesto en el apartado anterior, el Tribunal podrá disponer que las sentencias y demás resoluciones dictadas sean objeto de publicación a través de otros medios [...]". Esta publicación adicional se acordó por el Tribunal Constitucional en el caso de la STC 182/2021, de 26 de octubre, mediante la información difundida por nota de prensa oficial del Tribunal Constitucional, (nota informativa 99/2021, de 26 de octubre de 2021, mismo día de su dictado) que incluyó la parte dispositiva de la sentencia, esto es, el fallo, con la referencia a la limitación de efectos respecto a situaciones firmes antes de la aprobación de la sentencia "[...] en los términos previstos en el fundamento jurídico 6º [...]". En definitiva, no es en absoluto ajeno a la LOTC, antes bien, se prevé expresamente en la misma la posibilidad de publicación del fallo previamente a la preceptiva publicación por el BOE, por razones que el legislador ya preveía en 1979, al publicarse la LOTC, y que sin duda son de mayor intensidad en la sociedad actual. Anticipar en la forma prevista legalmente la información del fallo es una facultad del Tribunal Constitucional que, igualmente puede ponderar los efectos de todo orden que hacerlo así, o, por el contrario, no hacerlo, ocasionaría.

Por tanto la delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades (en este sentido STC 45/1989, de 20 de febrero, citada, entre otras), y respecto a la que "[...] [t]odos los poderes públicos están obligados al cumplimiento de lo que el Tribunal Constitucional resuelva [...]" tal y como dispone el art. 87.1 LOTC, y además, específicamente, los Jueces y Tribunales "[...] interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos [...]" según dispone el art. 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, Orgánica del Poder Judicial, por lo que quedan vinculados a la calificación de situaciones consolidadas, con las consecuencias que de ello derivan, en los términos que establece la STC 182/2021 que equipara, a estos efectos, (i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, así como (ii) las resoluciones administrativas firmes y, finalmente, (iii) las "situaciones consolidadas" según las denomina la STC 182/2021, en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (iii, a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (iii, b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

QUINTO.- Fijación de la doctrina jurisprudencial

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

Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpresivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021".

Dicho lo cual, ha de convenirse que no es, desde luego, una situación inédita la creada por la sentencia del Tribunal Constitucional. Ciertamente es que con carácter general la limitación que contemplamos no se efectuaba en origen por el Tribunal Constitucional que reconoció que la inconstitucionalidad de la ley conllevaba su nulidad, por lo que procedía restablecer la situación jurídica anterior con la reparación o indemnización pertinente por los daños causados por la norma declarada inconstitucional. Pero como se ha puesto de manifiesto, a raíz de la STC 45/1989, se vino a modular este primer criterio y se abrió camino el establecimiento de efectos prospectivos de sus pronunciamientos, con alcance variable.

El establecimiento de efectos prospectivos acarrea numerosos problemas, y las posibles soluciones se complican, puesto que en definitiva se parte de una norma que es nula por ser contraria a la Constitución, esto es, normas que nunca debieron existir y nunca debieron de producir efectos, creándose la insólita situación de seguir produciendo efectos normas inexistentes, creando agravios constitucionalmente difícil de explicar y acoger, desde la perspectiva del derecho a la igualdad y a la tutela judicial efectiva. Con todo, en dichos pronunciamientos late un denominador común, evitar el riesgo cierto de crear situaciones gravísimas para el interés común y la Hacienda Pública, con quebranto del principio de seguridad jurídica, teniendo presente un dato, que la doctrina europea ha utilizado en estas ocasiones, cual es el de la impredeción de la futura declaración de inconstitucionalidad -o de ser la norma nacional contraria al Derecho europeo-; sucede, sin embargo, que este no es el caso, los problemas de inconstitucionalidad de la norma ya fueron detectados desde antiguo, dando lugar a sendos autos planteando cuestión de inconstitucionalidad y hasta tres sentencias del Tribunal Constitucional cuestionando total o parcialmente su constitucionalidad, con advertencias continuas del propio Tribunal Supremo sobre la inseguridad constitucional creada, con exhortación explícita al legislador para que regulase una situación a todas luces irregular, que no ha sido cumplida hasta después de la última sentencia 182/2021; ante tal estado de cosas, una sentencia prospectiva como la que nos ocupa, con los múltiples problemas jurídicos que plantean, en detrimento de la certeza y seguridad jurídica que debe guiar las relaciones entre el contribuyente y la Hacienda Pública, a nuestro modo de ver, sólo puede tener como apoyo intereses públicos de mayor protección, aún cuando no se recojan expresamente en la citada sentencia cuáles han sido los tenidos en cuenta para sacrificar otros principios que se antojan también básicos y fundamentales. Ha de señalarse que tanto el art. 164 de la CE, como también el 38 de la LOTC, establecen que las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad se publicarán en el BOE y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación, una sentencia, como la que nos ocupa, que no permite recurrir a aquellos contribuyentes que no hayan impugnado liquidaciones o solicitado la rectificación de autoliquidaciones antes del 26 de octubre de 2021, cuando la publicación de la sentencia en el BOE no lo fue sino hasta el 25 de noviembre de 2021, con quebranto de las facultades reconocidas legalmente a los ciudadanos para impugnar las liquidaciones o autoliquidaciones que no son firmes, art. 14 de la LHL, sufriendo todo el sistema de revisión, consideramos exigía una justificación constitucional que, a la vista está, se omite, sin dar noticias de porqué determinados derechos y principios constitucionales deben ceder en pro de la defensa de la Hacienda Pública, aún cuando ello encierre también derechos e intereses públicos dignos de protección.

Sea como sea, lo cierto es que el tenor literal del fundamento jurídico sexto deja poco margen para otra interpretación que no sea la que surge de su tenor literal, esto es, se considera situación consolidada la liquidación no impugnada a fecha de haberse dictado la citada sentencia; pues lo relevante a efectos de este enjuiciamiento es que, admitida la potestad del Tribunal Constitucional de delimitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, y dados los términos en que se expresa la STC 182/2021, de 26 de octubre, es indudable que la voluntad del Tribunal Constitucional es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación. Como se ha indicado, siguiendo el criterio manifestado en nuestra sentencia de 4 de julio de 2023, aunque el art. 164.1 CE, así como el art. 38 de la LOTC, establecen que el valor de cosa juzgada y los efectos generales de las sentencias del Tribunal Constitucional se producen desde la fecha de su publicación en el BOE, la potestad de delimitar las situaciones intangibles no encuentra su fundamento en esta norma, sino que es una creación del propio Tribunal Constitucional que se basa en la ponderación de los distintos principios constitucionales en conflicto que requieran el mantenimiento de determinados efectos temporales de la norma declarada inconstitucional.

Como se ha dicho sí será posible impugnar con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, tal y como acontece en el presente asunto en el que el contribuyente impugnó la liquidación en reposición, impugnación que planteaba la tesis de la minusvalía, que fue rechazada por la Administración y que ha resultado pacífica en sede jurisdiccional. El ayuntamiento descarta que sea de aplicación al caso la doctrina constitucional vista, pues considera que existe una situación consolidada en los términos fijados en el fundamento sexto de la referida sentencia, pero entra a resolver sobre la posible minusvalía rechazando su concurrencia.

En definitiva, no se puede impugnar la liquidación que no es aún firme, a pesar de no haber transcurrido los plazos legales al efecto.

Tampoco puede impugnarse, en base a la declaración de situación consolidada, sin haber transcurrido los plazos, aún en momento anterior, 26 de octubre de 2021, a que la sentencia del Tribunal Constitucional produzca efectos, que sólo lo produce, art. 164 de la Constitución, a partir de la publicación en el BOE

El sujeto pasivo no puede impugnar la liquidación en base a la inconstitucionalidad de los preceptos, conforme al alcance que ahora sí le otorga la STC 182/21, pero si por otros motivos de inconstitucionalidad, como la concurrencia de un supuesto de minusvalía, o por cualquier causa por la que el ordenamiento jurídico prevea su nulidad o anulabilidad. Cuestión esta sobre la que la parte recurrida no insiste, por lo que ha de acogerse la tesis del Ayuntamiento, plasmada en la resolución recurrida, de que no se produjo minusvalía a efectos de aplicar la tesis de la no confiscatoriedad.

CUARTO. *Sobre las costas.*

Conforme establece el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

- 1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en la sentencia de 10 de julio de 2023, rec. cas. 5181/2022.
- 2.º) Ha lugar al recurso de casación núm. núm. 4701/2022, interpuesto por el ILMO. AYUNTAMIENTO DE CABRA (Córdoba), representado y dirigido por el Letrado de sus servicios jurídicos don Juan de Dios Aranda Salido, contra sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Córdoba, de fecha 3 de mayo de 2022, sentencia que se casa y anula.
- 3.º) Desestimar el recurso contencioso administrativo núm. 50/2022, interpuesto por Salvador, contra la resolución de 14 de febrero de 2022 del Ayuntamiento de Cabra, que desestimó el recurso de reposición contra la liquidación tributaria con número NUM000, girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. (IIVTNU), resolución que debe confirmarse.
- 4.º) Sin imposición de las costas ni en el recurso de casación, ni en la instancia.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA POR DEUDAS TRIBUTARIAS.

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2023.

La cuestión consiste en determinar si, la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021, obliga en todo caso a la anulación de los procedimientos de derivación de responsabilidad al suponer su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la recaudación del impuesto.

La Sala declara, como doctrina de interés casacional que, en un caso como el examinado, en que la existencia y exigibilidad de la liquidación tributaria cuyo impago constituye la base de la declaración de responsabilidad subsidiaria, y que ha sido impugnada tempestivamente, como uno de los presupuestos para la responsabilidad tributaria subsidiaria, no puede ser calificado como una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL. Es por ello que, a los efectos de la declaración de responsabilidad subsidiaria, ex art. 43.1.c LGT que impugna el recurrente, la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuya deuda tributaria es objeto de la derivación de responsabilidad, es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de las normas legales de cobertura para efectuar la liquidación, y no puede servir de fundamento y presupuesto para la declaración de responsabilidad subsidiaria

ANULACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES QUE NO SEAN FIRMES Y CONSENTIDAS.

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2023.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas, y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las impugnaciones de liquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpressiva de capacidad económica.

La impugnación de la liquidación, en este caso, sí planteó tempestiva y oportunamente la inexistencia de hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, por cuestionar precisamente tanto los elementos en que se basó la determinación de la base imponible, como la propia inexistencia de riqueza gravable, aun en los términos en que la Administración determinó la base imponible. Así, se argumentó que la fijación de la misma, en los términos que pretendía, no acreditaba la realización del hecho imponible ni existencia de capacidad económica susceptible de ser gravada. Es llano que la alegación de la Administración tributaria local sobre la inexistencia de planteamiento de estas cuestiones en la instancia carece de todo fundamento, y dados los términos del debate procesal, se disponen de elementos suficientes para resolver sobre las pretensiones de las partes, en el marco normativo dado por la declaración de nulidad por inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL.

Así las cosas, la Sala, como doctrina de interés casacional que, en un caso como el examinado, en que la liquidación tributaria ha sido impugnada tempestivamente, no cabe calificar de una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL. Es por ello que la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura.

SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS: REVOCACIÓN.

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2023.

El objeto de este recurso consiste en examinar la conformidad a Derecho de la sentencia impugnada, que estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don S. contra la resolución del Ayuntamiento por la que se desestimó el recurso de reposición formulado contra la liquidación por el concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, practicada al recurrente como consecuencia de la compraventa de un inmueble, con devolución de ingresos indebidos y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en determinar, interpretando conjuntamente los artículos 219 de la Ley General Tributaria y 38 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación -y accediendo a ésta-, presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, o si por el contrario debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, por ser atribución exclusiva de aquella la incoación de oficio y decisión del procedimiento de revocación.

La STC de 11 de mayo de 2017, si algo ha caracterizado a la materia y a su regulación es la gran inseguridad jurídica creada, provocando un semillero de conflictos con desiguales respuestas tanto entre los propios contribuyentes y ayuntamientos como en el conjunto del ámbito judicial, al extremo que incluso después de la referida STC 59/17 no existía un criterio común y único en los Tribunales, al punto que se hicieron interpretaciones absolutamente alejadas; tal estado de cosas, sin ánimo de exhaustividad, hizo que durante un mismo espacio temporal la interpretación de la normativa de la plusvalía municipal y su aplicación práctica, suscitara llamativas discrepancias y dispares soluciones, desde los que consideraban que la legislación era constitucional y debía aplicarse sin más girando todo el problema en la prueba y su valoración, a los que cuestionaron su constitucionalidad, o los que pusieron en cuestión el método de determinación de la base imponible. En fin, al tiempo en que se producen los hechos y recae la propia sentencia impugnada, lo que era evidente era la incertidumbre, la oscuridad de la normativa, sus posibles interpretaciones razonables y, en definitiva, un abanico de repuestas jurídicas y judiciales no ya diferentes sino incluso contradictorias; es evidente que la infracción está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar la infracción de la Ley como manifiesta. Por lo que la conclusión se impone, no estamos ante el supuesto del artº 219.1 de revocación por infracción manifiesta de la Ley, y planteado en estos términos el debate no cabe entrar en otras consideraciones

La lógica consecuencia de lo expuesto no puede ser otra que la declaración de haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento contra la sentencia impugnada, pues el juzgado de instancia mantiene un criterio diferente del establecido en la doctrina de este Tribunal Supremo.

SITUACIONES CONSOLIDADAS. ALCANCE DE LA DOCTRINA CONSTITUCIONAL.

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 2023.

Se impugna en el presente recurso de casación la dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, estimatoria del recurso de apelación formulado por el Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Madrid, que, a su vez, estimó el recurso contencioso- administrativo instado frente a la desestimación presunta, confirmada también por silencio administrativo en reposición, de la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada ante el Ayuntamiento de Madrid, por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas, y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpressiva de capacidad económica.

Para la Sala cabe constatar que la autoliquidación cuestionada, por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es inválida y carece de eficacia por la inconstitucionalidad de las normas legales de cobertura, lo que determina la estimación del recurso de casación, con anulación de la sentencia recurrida. Deben ser rechazada la pretensión de la representación del Ayuntamiento de Madrid sobre la aplicabilidad al caso del Real Decreto Ley 23/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Tal pretensión carece del menor fundamento, y ni tan siquiera se detiene en examinar el régimen de entrada en vigor del Real Decreto Ley 23/2021, de 8 de noviembre, que según su disposición final tercera se produjo el día de su publicación en el BOE, que tuvo lugar el 9 de noviembre de 2021. Por tanto, huelga toda consideración a una pretendida aplicación retroactiva al caso que la norma ni tan siquiera prevé.

