



Agencia Tributaria de Andalucía

CONSEJERÍA DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

CIRCULAR 1/2016, DE 21 DE OCTUBRE DE 2016, DE LA DIRECCIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA, DE UNIFICACIÓN DE CRITERIOS RELATIVOS A LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Ley 23/2007, de 18 de diciembre (BOJA de 31/12/2007), por la que se crea la Agencia Tributaria de Andalucía y se aprueban medidas fiscales, establece en su artículo 1 que la Agencia Tributaria de Andalucía es una agencia de régimen especial, con personalidad jurídica pública diferenciada, encargada de realizar, en régimen de autonomía de gestión, las actividades administrativas de aplicación de los tributos en el ámbito de la Administración de la Junta de Andalucía.

El artículo 15.3.j) del Estatuto de la Agencia, aprobado por Decreto 4/2012, de 17 de enero (BOJA de 26/01/2012), atribuye a la Dirección de la Agencia la competencia para orientar, coordinar, planificar, impulsar e inspeccionar la actividad de los servicios centrales y territoriales y del personal al servicio de la Agencia.

En el ámbito de las Oficinas Liquidadoras, la Disposición adicional sexta de la Ley 23/2007, de 18 de diciembre, establece que en el ejercicio de las competencias que, en su caso, tengan delegadas las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario (Decreto 106/1999, de 4 de mayo, BOJA de 20/05/1999), corresponderá a la Agencia Tributaria las funciones de dirección, coordinación, supervisión e inspección de las mismas, sin perjuicio de las competencias específicas de los órganos de la Consejería competente en materia de Hacienda.

En el ejercicio de dichas competencias se aprobaron por la Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía las Circulares 1/2011, 1/2013, 1/2014 y 1/2015, con las que se pretendió dar cumplimiento a los principios de igualdad y de

seguridad jurídica, al resultar necesario criterios de actuación, con objeto que se aplique el ordenamiento jurídico tributario de manera uniforme en las distintas Unidades, Áreas y Departamentos de la Agencia Tributaria de Andalucía y Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.

Los criterios que se establecieron no son inmutables sino que están sujetos a variaciones como consecuencia de la evolución experimentada en la doctrina administrativa, fundamentalmente consultas vinculantes e informes de la Dirección General de Tributos y resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, así como la, siempre importantísima, jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Eso sucede con los criterios que se van a exponer a continuación, unos traídos a colación como consecuencia de variación en pronunciamientos doctrinales o jurisprudenciales, otros, surgidos de las diversas perspectivas que presenta la aplicación práctica de la normativa tributaria.

La presente Circular se dicta de conformidad con lo establecido en el artículo 98.2 de la Ley 9/2007, de 22 de octubre (BOJA de 17/11/2007), de la Administración de la Junta de Andalucía, con la misma motivación que las anteriores, satisfacer los principios de igualdad y seguridad jurídica mediante la aplicación uniforme del ordenamiento jurídico tributario.

ÍNDICE

1.- Posibilidad de, una vez caducado el procedimiento de control de presentación, iniciar uno de comprobación limitada .

2.- Tratamiento de los colaterales por afinidad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

3.- Plazo de presentación de documentos y autoliquidaciones en el supuesto de consolidación de dominio, desmembrado a título oneroso por actos inter vivos, por fallecimiento del usufructuario.

4.- Posibilidad de valorar la totalidad de los bienes gananciales para determinar el caudal del causante, o sólo los bienes que forman parte del caudal hereditario.

5.- Sobre si en las transmisiones realizadas por EPSA (ahora AVRA), de las viviendas que obtuvo por cesión y no son una primera transmisión se puede realizar comprobación de valores sobre el valor de adjudicación que calcula EPSA.

6.- Posibilidad de comprobación de valores cuando la autoliquidación se hubiera ajustado a valores publicados por la propia Administración.

7.- Tasación pericial contradictoria: Supuestos en los que procede la reserva del derecho a promoverla por insuficiencia de motivación.

8.- Posibilidad de "reformatio in Peius" como consecuencia de la tramitación de la TPC.

9.- Necesidad o no de reiterar la reserva reserva del derecho a solicitar TPC en recurso de reposición o en las distintas instancias económico administrativas.

10.- Aplicación de tipos reducidos en la adquisición de vivienda, garajes y trasteros, cuando la suma del valor de las fincas supera los 130.000 euros, pero por separado el valor de la vivienda es inferior.

11.- Aplicación de los beneficios previstos en la Ley 19/1995 de Modernización de Explotaciones Agrarias.

12.- Constitución de préstamos hipotecarios sobre viviendas de protección oficial.

13.- Tributación o no por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del acto de disolución de condominio sobre un único inmueble indivisible propiedad de varios comuneros que adjudican a uno de ellos por su carácter indivisible, compensando en metálico o al resto.

14.- Tributación por el concepto Actos Jurídicos Documentados de determinadas escrituras de segregación o división de fincas hipotecadas haciendo recaer la hipoteca sobre la finca resto o sobre alguna o algunas de ellas quedando liberada otra u otras.

15.- Inmatriculación de fincas en el Registro de la Propiedad cuando el título suplido es una escritura de aportación a gananciales exenta.

16.- Situación post ganancial.- Disolución de sociedad de gananciales y liquidación efectuada con posterioridad.

17.- Operaciones societarias realizadas por sociedades no residentes.

18.- Solicitud de nuevo aplazamiento o fraccionamiento efectuada antes del vencimiento del plazo de una deuda tributaria ya aplazada o fraccionada.

1.- Posibilidad de, una vez caducado el procedimiento de control de presentación, iniciar uno de comprobación limitada.

El artículo 123 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, después de citar una serie de procedimientos de gestión tributaria prevé que reglamentariamente se regulen otros procedimientos de gestión tributaria a los que serán de aplicación las normas comunes a los procedimientos de gestión previstas en el capítulo II, Título III de la citada Ley.

Haciéndose eco de la disposición legal, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 05/09/2007), en su artículo 153 regula el procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicación de datos indicando que terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por la presentación de la declaración, autoliquidación o comunicación de datos omitidas.*
- b) Por la justificación de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentación. De dicha circunstancia se dejará constancia expresa en diligencia.*
- c) Por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.*
- d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado resolución expresa que ponga fin al procedimiento.*

A su vez, para centrar el presente comentario, es preciso traer a colación lo dispuesto en el artículo en el artículo 103.2 de la LGT conforme al cual "*No existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.*

No obstante, cuando el interesado solicite expresamente que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, ésta quedará obligada a contestar a su petición", y en el artículo 104.5 "Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

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

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

Esta aparente contradicción de los preceptos transcritos, sobre si la caducidad debe o no ser declarada expresamente, así como si la caducidad de un previo procedimiento de aplicación de los tributos puede ser declarada en el mismo acto por el que con posterioridad se inicia un nuevo procedimiento ha sido resuelta por el Tribunal Económico Administrativo Central en una importante Resolución de 19 de febrero de 2014, JT 2014/630, conociendo de un recurso de alzada para la unificación de criterios al precisar *a juicio de este Tribunal Central, no existe obligación de resolver expresamente, declarando de oficio la caducidad, sólo en aquellos supuestos en los que esta vaya a ser la forma de terminación definitiva del procedimiento, esto es, en aquellos casos en los que la Administración no vaya a iniciar de nuevo otro procedimiento respecto del mismo concepto y períodos. En este caso, el procedimiento iniciado de oficio y luego caducado no habrá interrumpido el plazo de prescripción del derecho a liquidar en favor de la Administración, pero no haría falta declararlo expresamente en la medida en que la Administración nada ha decidido sobre el fondo del asunto y no pretende volver a ejercitar su acción y nada hace falta resolver expresamente pues la caducidad se produce ex lege, por el transcurso del plazo máximo de resolución.*

Esta interpretación se ve corroborada por el párrafo tercero que el legislador añade al apartado 5 del artículo 104 de la LGT, donde, después de indicar en el primer párrafo que la caducidad debe ser declarada, contempla asimismo la posibilidad de que la Administración puede volver a iniciar el mismo procedimiento que caducó. Es lógico que cuando la Administración decida hacer uso de esta facultad, deba obligatoriamente y de oficio declarar expresamente la caducidad del procedimiento anterior, que hasta ese momento no ha tenido obligación de declarar. Este supuesto de hecho fue ya analizado por este TEAC en Resolución de 11 de abril de 2013 (JT 2013, 994) (RG 00/00991/2011) en el que se acaba

exigiendo la declaración expresa de caducidad, sin que quepa la interpretación de que el inicio de un procedimiento nuevo pueda interpretarse como que conlleva "implícitamente" la declaración de caducidad del anterior.

La conclusión es que, sin declaración expresa de la caducidad del procedimiento iniciado, las actuaciones realizadas con posterioridad se entienden practicadas en el seno del mismo procedimiento, caducado y por tanto sin virtualidad alguna interruptiva de la prescripción, de ahí la necesidad de que exista una declaración expresa de caducidad si se pretende iniciar un nuevo procedimiento.

Las aclaraciones sobre esa última Resolución sirven para centrar el problema jurídico que se está dilucidando en el presente recurso, pues en el caso de la notificación en "unidad de acto", se están notificando al obligado tributario en un mismo documento en realidad dos actos diferentes, que tienen un régimen distinto de recursos, uno recurrible (la declaración de caducidad) y otro no recurrible (el inicio del procedimiento). Uno que implica que no ha existido interrupción de la prescripción en favor de la Administración, otro que interrumpe de nuevo el plazo de prescripción de la acción de liquidación.

Esa situación hace que no sea compatible la notificación en un solo documento de la declaración de caducidad y del inicio del nuevo procedimiento, pues o bien no se incluye la correspondiente advertencia de los recursos posibles –como aconteció en el supuesto de hecho que dio origen a la Resolución del TEAR cuyo criterio se discute-, o bien se advierte al interesado de los recursos posibles, con riesgo de cierta confusión pues habría que indicar que del único acto notificado, exclusivamente puede recurrir la declaración de caducidad. Cualquiera de las dos situaciones descritas (no otorgar pie de recurso cuando lo que se notifica es un acto recurrible, o darlo para una parte del acto sí y para otra no) son ciertamente anómalas y no tienen encaje en nuestro ordenamiento jurídico.

Queda claro, por tanto, que caducado un procedimiento de control de presentación se puede iniciar uno de comprobación limitada pero declarando previamente la caducidad de aquel en los términos que se exponen en las conclusiones.

Conclusiones

- No será preciso declarar expresamente la caducidad producida, salvo que sea solicitada por el interesado, cuando la Administración no inicie otro procedimiento que comprenda su objeto.
- Cuando caducado un procedimiento la Administración pretenda iniciar otro con el mismo objeto, o que lo comprenda, deberá declararse expresamente la caducidad del primero, con expresión de los recursos procedentes, en documento distinto al que acuerde el inicio del nuevo procedimiento.
- El procedimiento de control de presentación, no caducado, concluirá por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación que comprenda su objeto siendo conveniente que se informe al interesado que con el inicio de este nuevo procedimiento termina el anteriormente iniciado.

2.- Tratamiento de los colaterales por afinidad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En relación con los colaterales por afinidad se plantean dos cuestiones, una, si el artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando incluye en el Grupo III las adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado se está refiriendo a un parentesco por consanguinidad exclusivamente o por el contrario la mención genérica que efectúa dicho artículo comprende tanto la consanguinidad como la afinidad, otra, si el parentesco por afinidad se extingue con el fallecimiento de la persona que la origina.

Respecto a la primera de las cuestiones planteadas, si bien durante algún tiempo hubo discrepancias entre los diversos operadores jurídicos, Tribunal Supremo, Tribunal Económico Administrativo Central y Dirección General de Tributos, en la actualidad, esa cuestión ha de considerarse resuelta como se desprende de la Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003, RJ 2003/3773; de 12 de diciembre de 2011, RJ 2012/2715 y 1 de abril de 2014, RJ 2014/2282; de las consultas de la Dirección General de Tributos, por todas, V0944/14, de 3 de abril, y de las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, por todas, resolución de 14 de noviembre de 2013, en el

sentido que el parentesco se refiere tanto a la consanguinidad como a la afinidad.

No resulta tan pacífica la otra cuestión de las planteadas, así el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de marzo de 2003, ya citada, aún cuando no aborda de forma directa el análisis de la cuestión, de la exposición de los hechos cabe deducir ser criterio de la Sala la subsistencia de la relación de afinidad después de disuelto el matrimonio, ya que en dicha Sentencia se está contemplando precisamente un supuesto en el que se había producido la premoriencia del cónyuge que originó la afinidad con un sobrino.

Asimismo, el propio Tribunal Supremo en la Sentencia de 12 de diciembre de 2011, también referenciada, conociendo de una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, recurrida en casación por los servicios jurídicos del Principado de Asturias, la cual precisamente argumentaba en base a la no desaparición del vínculo de afinidad por fallecimiento del cónyuge, expuso *"Todo el debate gira sobre la interpretación del artículo 20 de la Ley 29/1987 y en concreto, en integrar el grado familiar de «sobrinas políticas» en alguno de los grupos del indicado precepto en relación a su grado de parentesco en función de su proximidad o lejanía.*

El parentesco se subdivide entre consanguíneos que son aquellos que proceden de la misma familia y afines que comprenden al cónyuge y a los familiares consanguíneos de este con el otro cónyuge y sus parientes consanguíneos y que proceden de línea directa ascendente o descendente, cuando descienden unas de las otras, o de línea colateral, que se da entre aquellas personas que descienden de un ascendiente común, no existe una sucesión directa de unas a otras, determinando una mayor o menor proximidad en el grado de parentesco una reducción mayor o menor del impuesto según sea el mismo, situándose el parentesco por afinidad en el mismo grado en el que se encuentre el consanguíneo del que se derive la afinidad". El Tribunal Supremo termina desestimando las pretensiones del Principado de Asturias.

Más recientemente, el propio Tribunal Supremo en Sentencia de 1 de abril de 2014 se pronuncia en el mismo sentido, esto es, mantenimiento del parentesco por afinidad después del fallecimiento.

El Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 3 de diciembre de 2013 y 8 de julio de 2014 acoge la doctrina del Tribunal Supremo manteniendo que dicho vínculo no desaparece por el fallecimiento.

Por su parte, la Dirección General de Tributos, en numerosas consultas, por todas V0944-14, de 3 de abril, mantiene criterio contrario al indicar *"Sin embargo, no debe olvidarse que, tal y como ha señalado esta Dirección General, la afinidad es un vínculo que surge y se mantiene como consecuencia del matrimonio y de la subsistencia del mismo, respectivamente, entre uno de los cónyuges y los consanguíneos del otro, en este caso entre la consultante y los colaterales de tercer grado del otro (sobrinos). Pero, habiendo premuerto el cónyuge, en el momento de fallecimiento de la consultante, los sobrinos carnales del que fue su esposo no son colaterales de tercer grado por afinidad, sino extraños y, en consecuencia, adscritos al Grupo IV a que se refiere el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987. Consecuentemente, tampoco sería aplicable la reducción del artículo 20.2.c) que la admite, en defecto de descendientes o adoptados, exclusivamente en favor de "ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado", que no sería el caso."*

Más recientemente, la propia Dirección General de Tributos en informe IE 0400-14, de 1 de septiembre, a solicitud, precisamente, de la Dirección General de Financiación, Tributos y Juego de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía viene a reiterarse en el criterio que sostenía en anteriores consultas.

Expuesto lo anterior, ante la evidente contradicción de la doctrina de la Dirección General de Tributos con la del Tribunal Económico Administrativo Central y con la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, considerando, la contundencia de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 2014, la reciente doctrina del Tribunal Central de de 8 de julio de 2014 así como que el informe de la Dirección General de Tributos de 1 de septiembre, antes aludido, no tiene los efectos vinculantes que el artículo 89 de la Ley General Tributaria atribuye a las consultas.

Teniendo en cuenta también, el carácter de vinculante de la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central para los Regionales y el carácter de fuente del derecho de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, incluyendo, lógicamente los Tribunales Superiores de Justicia, junto a la firme voluntad de esta Administración Tributaria de no dejar en peor situación al contribuyente que se haya aquietado con la actuación administrativa frente al que litigue, unido a la

necesidad que los órganos gestores en su actuación administrativa operen con uniformidad, sin perjuicio de futuras rectificaciones una vez aclarada la controversia, parece aconsejable aplicar el criterio sostenido por el Tribunal Supremo y Tribunal Económico Administrativo Central.

Conclusiones:

- Las adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado incluidas en el Grupo III del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones comprende tanto el parentesco por consanguinidad como por afinidad, criterio aplicable a los coeficientes multiplicadores regulados en el artículo 22 de la citada Ley.
- El parentesco por afinidad no se extingue por el fallecimiento de la persona que genera dicho parentesco.

3.- Plazo de presentación de documentos y autoliquidaciones en el supuesto de consolidación de dominio, desmembrado a título oneroso por actos inter vivos, por fallecimiento del usufructuario.

De acuerdo con el art. 42 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la consolidación del dominio desmembrado por título oneroso, siempre que la consolidación se produzca por muerte del usufructuario, se exigirá al nudo propietario liquidación por los mismos conceptos y título por los que adquirió, en su día, la nuda propiedad. No hay duda, que la liquidación sería por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas y se le aplicaría las normas de liquidación previstas en la normativa de dicho tributo. De igual manera si la desmembración ha sido a título lucrativo, la consolidación se rige por las normas relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El artículo 102 del citado Reglamento establece el plazo de presentación de documentos y autoliquidaciones, fijándolo con carácter general en 30 días hábiles a contar desde la realización del hecho imponible. La cuestión que se plantea es si al supuesto que comentamos, consolidación de dominio, desmembrado a título oneroso, para el caso de fallecimiento del usufructuario le sería aplicable dicho

plazo general o por el contrario sería de aplicación el previsto en el art. 67 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El art. 67, antes citado, dispone:

Plazos de presentación

"Los documentos o declaraciones se presentarán en los siguientes plazos:

a) Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en el de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento.

El mismo plazo será aplicable a las adquisiciones del usufructo pendientes del fallecimiento del usufructuario, aunque la desmembración del dominio se hubiese realizado por acto inter vivos."

Sobre la duda planteada no hay doctrina administrativa ni jurisprudencia, de obligatoria aplicación. Si acudimos a los antecedentes históricos de la actual normativa nos encontramos con el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 15 de enero de 1959 vigente hasta la entrada en vigor del actual, en tanto no se opusiera a la Ley 29/1987, que regulaba las transmisiones inter vivos onerosas o lucrativas así como las producidas por actos mortis causa, fijando para aquellas un plazo de presentación de 30 días hábiles y para estas el art. 109 establecía que *el plazo de presentación de documentos relativos a transmisiones por causa de muerte, incluso la extinción de usufructos y las de pensiones cuando diese lugar a algún acto sujeto al impuesto, será de seis meses, a contar desde el día siguiente al del fallecimiento del causante usufructuario o pensionista*. Esto es, daba el mismo tratamiento a la extinción de usufructo por fallecimiento del usufructuario, sin distinguir el título de desmembración.

Si a lo anterior unimos:

- Que el actual art. 67.1 del vigente Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece con toda claridad el plazo de seis meses a las adquisiciones de usufructos pendientes del fallecimiento del usufructuario, aunque la desmembración del dominio se hubiese realizado por actos inter vivos, sin distinguir entre onerosos y gratuitos.

- Que aún cuando la desmembración del dominio se hubiese realizado a título oneroso por actos inter vivos, se trata de usufructos pendientes del fallecimiento del usufructuario, por lo que no puede resultar excepcional y raro que el plazo de presentación aparezca en la normativa reguladora de las transmisiones por causa de muerte.
- Que como norma especial, reguladora del supuesto concreto, resulta de preferente aplicación a la general contenida el artículo 102 del Reglamento del ITPAJD.
- Y muy especialmente, la circunstancia que siendo de 30 días el plazo general de presentación de documentos y autoliquidaciones para las transmisiones inter vivos onerosas o lucrativas, en caso de extinción de usufructo por fallecimiento del usufructuario, efectuásemos una injustificada distinción en función de la causa onerosa o lucrativa de la desmembración dando a aquellas el general de 30 días y ciñendo a estas últimas el específico de 6 meses previsto en el citado art. 67.
- Finalmente poner de manifiesto que este es el criterio de la Sala de Sevilla del TEARA contenido en resolución de 19 de febrero de 2016, recaída en reclamación número 14-00054-2015.

Conclusión:

El plazo de presentación a que se refiere el artículo 67 a) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es aplicable a las adquisiciones del usufructo pendientes del fallecimiento del usufructuario, aunque la desmembración del dominio se hubiese realizado por acto inter vivos a título oneroso o gratuito.

4.- Posibilidad de valorar la totalidad de los bienes gananciales para determinar el caudal del causante, o sólo los bienes que forman parte del caudal hereditario.

La cuestión que ha de concretarse consiste en determinar si en el caudal relicto del causante, al menos a efectos de liquidación y pago del Impuesto sobre Sucesiones, se debe incluir el derecho a la mitad de los bienes gananciales, que le

atribuyen a la disolución de la sociedad los artículos 1344 y 1404 del Código Civil, en forma intelectual y al margen de las particiones o adjudicaciones que los interesados efectúen o, por el contrario, debe admitirse que formarán parte del caudal relicto del causante, incluso a efectos de liquidación y pago del Impuesto, solo los bienes que se le hayan atribuido en la partición de los bienes gananciales.

Lo anteriormente planteado, que en principio formaba parte de un tema absolutamente cerrado, pues ni la doctrina administrativa, ni la jurisprudencia (con la salvedad de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de abril de 1996) habían puesto objeción alguna a la práctica generalizada de las Oficinas Gestoras de liquidar el Impuesto sucesorio prescindiendo de las particiones, incluida la de bienes gananciales, vino a cobrar actualidad por la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos del entonces Ministerio de Economía y Hacienda relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, (BOE de 10/04/2000). En concreto, en el apartado III.1.1.a) relativo al régimen de bienes gananciales se dice textualmente: *"Tras la disolución del régimen económico matrimonial, la reducción deberá calcularse sobre el valor de los bienes que se encuentren incluidos en el caudal relicto del causante. Si, como consecuencia de la disolución del régimen económico de gananciales, se atribuye al causante la mitad de la vivienda habitual sólo se aplicará la reducción sobre dicha mitad. Si, por el contrario, se atribuye a aquel la totalidad de la vivienda habitual, la reducción operará sobre el valor total de la misma"*. Con el mismo razonamiento hay que admitir, en tal caso, que de atribuirse la vivienda habitual al cónyuge superviviente en pago de su haber de gananciales no habrá derecho a reducción alguna. Y como quiera que no hay precepto legal que justifique que la vivienda habitual tenga en la partición de los bienes gananciales un régimen jurídico propio, distinto a los demás bienes, habrá que extrapolar el criterio de la Resolución 2/1999 a todos ellos y, en consecuencia, admitir que cuando se trate de bienes gananciales formara parte del caudal relicto del causante, aún a efectos de liquidación y pago del Impuesto, aquellos bienes que los interesados en la partición le haya atribuido.

El criterio expuesto, de dar relevancia a la partición de bienes gananciales, en un impuesto, creemos, diseñado para prescindir de ellas (no parece tener mucho sentido proclamar el principio de igualdad de la partición de la herencia y simultáneamente dar relevancia a la partición de gananciales que en buena medida determina aquella) presenta no pocos problemas prácticos, que van desde la posibilidad que los sujetos pasivos del impuesto alteren en buena medida la

cantidad a pagar por el Impuesto de Sucesiones como consecuencia de la conveniente distribución de los bienes, valoración de los mismos y beneficios fiscales aplicables hasta la naturaleza de las liquidaciones por el Impuesto sucesorio practicadas antes de la partición, puesto que el momento de la partición y liquidación no siempre coinciden. Disfunciones con las que debemos convivir, como veremos a continuación.

A partir de la resolución 2/1999, la DGT en diversas consultas vinculantes, entre ellas la V0102-04 de 29 de septiembre o la más reciente, V1645-12, se viene pronunciando en el sentido que a la liquidación, división y adjudicación de bienes en pago del derecho de cada una de las partes, de los bienes incluidos en la masa patrimonial de la sociedad de gananciales, no le es de aplicación lo previsto, para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el art. 27.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en Sentencias de 26 de abril y 6 de septiembre de 2005 y El Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 16 de marzo de 2005.

Por su parte el Tribunal Supremo, en Sentencias de 17 de febrero de 2011, RJ 2011/1521 y 20 de mayo de 2013, RJ 2013/4245 (integrando la que parecía ser en contrario de 28 de julio de 2001 RJ 2001/7119), viene a sostener que el artículo 27.1 de la Ley 29/1987, no es de aplicación a la partición de bienes gananciales, indicando *que la adjudicación al cónyuge supérstite de los bienes que corresponden en la liquidación de la sociedad de gananciales es ajena al hecho imponible del Impuesto de Sucesiones. El cónyuge supérstite no adquiere los bienes que le correspondan en la disolución de gananciales como sucesor del cónyuge difunto sino como cotitular de la sociedad que se extingue.*

La doctrina y jurisprudencia anteriormente expuesta, que podemos calificar de contundente y de obligatoria aplicación, no se puede modificar con fundamento en alguna sentencia de Tribunales cuya doctrina no produce vinculación alguna.

Ahora bien, en la práctica sucede, a veces, que en la partición de los bienes gananciales parece no guardarse la debida proporción entre el valor de los bienes atribuibles al cónyuge supérstite en pago de sus gananciales y los que deben formar parte de la herencia del causante, no obstante presentarse ambas masas formalmente cuadradas. En tal caso, procedería valorar las dos masas

patrimoniales y si en aplicación del principio de calificación, previsto en el artículo 13 de la Ley General Tributaria y 7 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, conforme al cual *el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato que sea causa de la adquisición, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que puedan afectar a su validez y eficacia, sin perjuicio del derecho a la devolución en los casos que proceda*, se apreciara desproporción entre lo adjudicado al supérstite en pago de gananciales y lo asignado a la herencia, consideraremos con fundamento en lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que hay donación de los herederos al supérstite, sin perjuicio de su cómputo en el caudal relicto, o bien de este a aquellos dependiendo donde se produzca el incremento de patrimonio gratuito.

Conclusiones:

- El principio de igualdad de la partición de la herencia a que se refiere el artículo 27.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no es aplicable a la partición de bienes gananciales.
- No obstante lo anterior, en caso de desproporción entre lo adjudicado al cónyuge supérstite en pago de sus gananciales y el computable en la herencia se apreciará la existencia de donación.

5.- Comprobación de valores sobre el importe de adjudicación que calcula EPSA (ahora AVRA), de las viviendas que obtuvo por cesión y no son una primera transmisión.

El Decreto 113/1991, de 21 de mayo (BOJA de 28/05/1991), aprueba los estatutos por los que se rige la Empresa Pública de Suelo de Andalucía, configurándola como *Entidad de Derecho Publico de las previstas en el artículo 6.º 1.b) de la [Ley General de Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía](#)*, cuyo objeto consiste en llevar a cabo las tareas técnicas y económicas requeridas para el desarrollo y ejecución de los Planes de Urbanismo y de

programas de la Junta de Andalucía, mediante actuaciones de gestión urbanística y de promoción, preparación y desarrollo de suelo para fines residenciales, industriales, de equipamiento y de servicios. Asimismo realizará actuaciones protegibles en materia de vivienda. E.P.S.A. actuará en régimen de entidad de Derecho público, con sujeción a sus propias normas especiales, a la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía y a las normas de Derecho privado.

Por efecto de la Disposición final primera de la Ley del Parlamento de Andalucía, 4/2013, de 1 de octubre (BOJA de 8/10/2013), la Empresa Pública de Suelo de Andalucía pasa a denominarse Agencia de Vivienda y Rehabilitación de Andalucía (AVRA), debiendo entenderse actualizadas con la nueva denominación todas las disposiciones normativas que se refieran a la citada empresa pública.

La cuestión que hace algún tiempo se venía debatiendo consistía en si a E.P.S.A le sería aplicable la exención subjetiva prevista en el artículo 45 I. a) del Texto Refundido de ITPAJD, sobre lo que tuvo ocasión de pronunciarse el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en Sentencias de 25 de febrero de 2003, JT 2003/1167 y 2 de marzo de 2010, en recurso número 4244/2002, indicando que *la naturaleza jurídica del citado ente viene expresamente definido en el Decreto 262/85, de 18 de diciembre y en sus estatutos, así se define como «entidad pública de las previstas en el art. 6.1.b de la Ley 5/1983_», que conceptúa a este tipo de entidades como «las entidades de derecho público con personalidad jurídica que por Ley hayan de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado», poseyendo el carácter de entidad urbanística especial a la que se le encomienda las tareas técnicas y económicas requeridas para el desarrollo de la gestión urbanística y patrimonial en ejecución de los planes de urbanismo y programas por parte de la Junta de Andalucía, mediante las actuaciones de promoción, preparación y desarrollo del suelo para los fines residenciales, industriales de equipamiento y de servicios. Es un ente instrumental para el cumplimiento de unos fines públicos.*

Estamos, pues, evidentemente ante una entidad pública empresarial, que a nivel estatal encuentra su encuadre, art. 53 en relación con los arts. 41 y SS de la Ley 6/97 , dentro de los organismos públicos, y en concreto de las entidades públicas empresariales, distintas y diferenciadas de las sociedades mercantiles reguladas en la Disposición Adicional Duodécima de dicho texto, y que vienen

claramente diferenciadas en los textos normativos autonómicos, así en el expresado art. 6.1 de la Ley 5/83, se distingue entre las sociedades mercantiles, en cuyo capital sea mayoritaria la participación de la junta o de sus organismos autónomos, de las entidades de derecho público con personalidad jurídica que por Ley hayan de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado.

En definitiva, clasificada en los términos vistos la empresa pública del suelo de Andalucía, E.P.S.A,, forma parte de la Administración Institucional de la Comunidad Autónoma, por lo que le es de aplicación la expresa exención subjetiva.

Partiendo del carácter de Administración Pública de E.P.S.A, si bien Institucional, viene en aplicación la Jurisprudencia del Tribunal Supremo vertida en la importantísima Sentencia de 5 de octubre de 1995, RJ 1995/9691, a la que siguieron otras de 27 de septiembre de 1996, RJ 1996/7247 y 19 de noviembre de 1996, RJ 1996/8303, en cuyos fundamentos de derecho tuvo ocasión de exponer, después de referirse extensamente a los antecedentes históricos de la comprobación de valores en el impuesto que grava las transmisiones onerosas, *que la trascendencia práctica del valor comprobado, como expresión del verdadero valor, después, valor real, indujo a un sector de la doctrina científica y sobre todo, a la Administración Tributaria, a una transustanciación del tributo, consistente en mantener que el objeto de éste ya no era gravar el importe cierto de las transmisiones onerosas, sino un valor teórico de mercado, independiente y superpuesto al importe de la operación económica gravada.*

Esta tesis defendida de modo absoluto nunca fue acertada, porque no comprendió que el verdadero valor, después, valor real, pretende alcanzar y conocer el importe cierto de los actos o contratos gravados dentro del mercado en que se realizan, de manera que, cuando por expresa disposición de la Ley (determinación legal de los precios), o por intervención de la propia Administración (El subrayado es nuestro), como parte contratante, o por transmisión en subasta pública judicial, notarial o administrativa, se tiene la absoluta certeza de la «realidad» de la operación y de su importe, la comprobación de valores carece de sentido.

Conclusión

En las operaciones que intervenga E.P.S.A, actualmente AVRA, como parte contratante, la base imponible estará constituida por el importe de la operación, sin que proceda la comprobación de valores, dado su carácter de Administración

6.- Posibilidad de comprobación de valores cuando la autoliquidación se hubiera ajustado a valores publicados por la propia Administración.

El artículo 57.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante *estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal*. Concretamente, se recoge en este artículo que *dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario*.

En este sentido el artículo 37.2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, establece que *cuando se utilice el medio de comprobación de valores referido en el artículo 57.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, el valor real de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se podrá estimar a partir del valor catastral que figure en el correspondiente registro fiscal. Para ello, al valor catastral correspondiente a la fecha de realización del hecho imponible se le aplicará un coeficiente multiplicador que tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor y la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores*. Asimismo, se establece en el referido artículo 37.2 que la Consejería competente en materia de Hacienda publicará anualmente los coeficientes aplicables al valor catastral y la metodología seguida para su obtención.

En el ejercicio de dicha habilitación se han venido aprobando anualmente Ordenes de coeficientes, estando actualmente vigente la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de 25 de mayo de 2015, (BOJA 02/06/2015). Según se desprende de su exposición de motivos uno de sus objetivos es facilitar a las personas interesadas el valor de los bienes inmuebles objeto de adquisición o transmisión para hacer efectivo el ejercicio del derecho reconocido en los artículos 34.1.n) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y 38 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. Consecuentemente, el artículo 4 de dicha Orden establece que *las personas interesadas en conocer el valor que la Administración Tributaria asigna a los bienes inmuebles de naturaleza urbana objeto de adquisición o transmisión podrán calcular dicho valor en la forma establecida en el artículo anterior para los bienes especificados en su apartado 1.*

Los valores así obtenidos podrán consignarse en las declaraciones y autoliquidaciones tributarias de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo anterior.

Queda claro que a través de dicha Orden se puede hacer efectivo el derecho reconocido en el artículo 34.1.n) de la LGT al obligado tributario a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

Por su parte el artículo 134.1 de la LGT dispone que *la Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios.*

Concordante con lo anterior el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en su artículo 157 establece:

1. La Administración tributaria podrá comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo que el obligado tributario haya declarado de acuerdo con:

a)

b) Los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La redacción de los preceptos transcritos es contundente por lo que cuando un contribuyente ajuste su autoliquidación a los valores que resulten de la Orden de la Consejería, ya citada, la Administración tributaria no podrá iniciar expediente de comprobación de valores aplicando otro medio de los previstos en el mencionado artículo 57.1 sea el del apartado g) valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria o cualquier otro.

Lo anterior es siempre y cuando se cumpla lo preceptuado en dicha Orden, que se trate de bienes de la tipología a que se refiere su artículo 3, n.º 1 siempre que se verifique que su referencia catastral corresponde al inmueble objeto de declaración y sin perjuicio de lo dispuesto en el n.º 3 de dicho artículo sobre la prevalencia de la contraprestación pactada.

Cuando no se cumplan dichas premisas el liquidador recobra la facultad de utilizar el medio de comprobación, de entre los previstos, en el artículo 57.1 que considere más apropiado para determinar el valor real de los bienes a valorar.

El criterio que se viene expresando es igualmente aplicable cuando la Administración tributaria utilice el medio de comprobación previsto en la letra c) del artículo 57.1, precios medios en el mercado, para estimar el valor de determinados bienes inmuebles de naturaleza rústica siempre que se cumplan las premisas establecidas en la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública que apruebe dichos precios medios.

Conclusiones:

- La Administración tributaria no podrá proceder a la comprobación de valores cuando el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria.

- Los valores que resultan de la aplicación de las Ordenes de la Consejería de Hacienda y Administración Pública en desarrollo de los medios de comprobación

previstos en las letras b) y c) del citado artículo 57.1 se considerarán valores publicados por la propia Administración actuante.

- Cuando se trate de bienes a los que no les sea de aplicación las referidas Ordenes el liquidador podrá utilizar el medio de comprobación, de los previstos en el citado artículo 57.1, que mejor convenga a la naturaleza de los bienes a valorar.

- Los criterios anteriores serán aplicables en tanto no resulten modificados por Jurisprudencia del Tribunal Supremo o doctrina de obligatoria aplicación.

7.- Tasación pericial contradictoria: Supuestos en los que procede la reserva del derecho a promoverla por insuficiencia de motivación.

La cuestión planteada trata de dar respuesta a si la reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria por insuficiencia de motivación se contrae únicamente a la posible insuficiencia de motivación del dictamen de peritos o comprende otros supuestos del artículo 57.1 de la Ley General Tributaria y, en su caso, cuales de los que cita el precepto.

El artículo 46.2 del Texto refundido de ITPAJD dispone que *la comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria*. La referencia hay que entender efectuada al actual artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. En parecidos términos se expresa el artículo 18 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El artículo 57 de la LGT bajo la rúbrica *comprobación de valores* cita en su número 1 una serie de medios por lo que todos los citados deben ser reputados como medio de comprobación de valores declarando expresamente en su número 4 que a la comprobación de valores le será aplicable, en todo caso, lo dispuesto en los artículos 134 (salvo el apartado 1) y 135 de la citada Ley.

El artículo 134.3, párrafo primero, dispone *si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta*

de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.

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

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma.....”

El artículo 120 del Reglamento del ITPAJD dispone, en el aspecto que interesa a lo tratado en esta letra, en corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores, los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente.

Si el interesado estimase que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denunciare la omisión en recurso de reposición o en reclamación económico-administrativa reservándose el derecho a promover tasación pericial contradictoria, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

En términos similares se expresa el artículo 41 del Texto Refundido de las

disposiciones en materia de tributos cedidos aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De los preceptos transcritos se deduce con claridad que cualquier medio de comprobación de valor de los previstos en el artículo 57.1 de la LGT, susceptible de elevar los valores declarados (y lo son todos), debe expresar suficientemente los datos y motivos tenidos en cuenta, esto es, valga la reiteración, es susceptible de estar o no motivado.

También se desprende de las normas citadas que es el interesado (no la Administración) al interponer el recurso o reclamación quien estima la falta de motivación, reservándose el derecho a interponer tasación pericial contradictoria, con los efectos que a este proceder atribuye la LGT y la normativa propia del tributo.

Otra cosa es no admitir la tasación pericial contradictoria ni la reserva del derecho a interponerla en aquellos casos en que no haya existido comprobación de valores, como se desprende de lo hasta ahora expuesto y como con claridad establece el TEAC en resolución de 8 de octubre de 2008, al indicar en los últimos párrafos de su Fundamento de Derecho Tercero que *resulta evidente que la simple solicitud de practica de tasación pericial contradictoria no supone sin más la aplicación del mismo, sino que ello se produce únicamente en los supuestos de comprobación de valores circunstancia que no consta se haya producido en el presente caso en el que la liquidación provisional impugnada se ha dictado en el marco de un procedimiento de verificación de datos, no resultando por ello de aplicación lo dispuesto en el citado artículo 135.1.*

Por tanto, no cabe sino declarar correcto y ajustado a derecho el acuerdo por el que se declara la improcedencia de la suspensión solicitada en base a la reserva a promover la tasación pericial contradictoria.

Conclusión

La reserva del derecho a interponer tasación pericial contradictoria por insuficiencia de motivación, con los efectos que le atribuye la legislación vigente, cuando esté prevista en la normativa del tributo, es admisible siempre que se hayan elevado los valores declarados por los interesados como consecuencia de la realización de comprobación de valores por cualquiera de los medios previstos en el artículo 57.1 de la LGT.

8.- Posibilidad de "reformatio in Peius" como consecuencia de la tramitación de la TPC.

La cuestión del enunciado se plantea a raíz del supuesto producido en una Gerencia de ATRIAN donde tramitado expediente de comprobación de valores se fija, en aplicación del medio previsto en el artículo 57.1 b) de la LGT, un valor comprobado que sirve de base para practicar liquidación contra la que se interpone TPC. En tramitación de la misma el perito de la Administración fija un valor superior al que sirve de base a la liquidación, por su parte, el perito del contribuyente presenta una valoración a la que adicionada un 10 por ciento no supera el valor del perito de la Administración y además la diferencia entre tasaciones es inferior a 120.000 euros pero, aún así, el valor apreciado por el perito del contribuyente es superior al tenido en cuenta al practicar liquidación. Se trata de aclarar si el resultado de la TPC que debe servir de base a la liquidación será el valor fijado por el perito del contribuyente que no excede de los valores previstos en el artículo 135.2 de la LGT o habrá que limitarlo al valor comprobado que fijó la Administración en la liquidación.

El TEAC, en Resolución de 15 de marzo de 2012, se ha pronunciado sobre la naturaleza impugnatoria de la TPC, citando jurisprudencia del Tribunal Supremo en el mismo sentido, indicando que *si bien la presentación por el interesado de una solicitud de TPC (o la reserva del derecho a promoverla en los impuestos en los que tal reserva se prevé) suspende la ejecución de la liquidación dictada teniendo en cuenta los valores comprobados, de ahí no cabe concluir con que la TPC no sea un medio de impugnación. Por el contrario, la TPC es un procedimiento contradictorio que actualmente se configura como la única vía administrativa que permite rebatir o combatir una actuación administrativa de índole pericial, por lo que ha de calificarse como un "medio de impugnación" que se ejerce a través de un procedimiento específico. Es más, el hecho de que la presentación de una solicitud de TPC (o la reserva del derecho a promoverla en los supuestos en que tal reserva se prevé) "suspenda" la ejecución de la liquidación que tenga en cuenta los valores comprobados no viene sino a confirmar su naturaleza jurídica impugnatoria, ya que a resultas de la TPC puede haber lugar a la anulación y sustitución de la liquidación primitiva por otra que se dicte conforme a los nuevos valores fijados en el seno de la referida TPC.*

La naturaleza impugnatoria de la TPC obligaría a aplicar a la misma, por analogía, lo dispuesto en el artículo 223.4 relativo al recurso de reposición y 237.1 respecto a la reclamación económico administrativa, en el sentido que como consecuencia del recurso o reclamación no puede quedar empeorada la situación inicial del reclamante.

Lo expuesto obliga a no admitir la "reformatio in Peius" en la TPC. Por lo demás, no habría que acudir a la interpretación analógica para llegar a la misma conclusión por cuanto el artículo 89.2 de la Ley 30/1992, de 27 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, aplicable con el carácter supletorio que le atribuye el artículo 7.2 de la LGT, dispone que *en los procedimientos tramitados a solicitud del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la Administración de incoar de oficio un nuevo procedimiento, si procede*. No cabe duda que, con independencia de su naturaleza jurídica, el procedimiento de TPC se tramita a instancias del interesado por lo que sería plenamente aplicable lo dispuesto en el citado artículo 89.2.

Pero además de las razones expuestas hay otra que aparece en el artículo 135.4 de la LGT al indicar que *la valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria*. Si el artículo citado se refiere a la valoración del perito tercero no es porque los límites del art. 135.4 se contraigan exclusivamente a ese supuesto, sino que ese es el caso en el que ha pensado el legislador como genuino y normal donde podría darse un valor superior al inicialmente fijado por la Administración, pero como hemos podido observar la realidad supera la imaginación de aquel. En otros términos, la previsión del artículo 135.4 se considera plenamente aplicable al caso planteado en este número.

Con independencia de lo anterior, debemos precisar que en el dictamen de peritos, sean de la Administración, del contribuyente o tercero, concluyen estos sobre el valor de los bienes sometidos a su apreciación que no tiene porqué situarse dentro de parámetros predeterminados, siendo los órganos encargados de fijar las bases imponibles y practicar liquidación quienes determinarán las consecuencias legales de aquellas valoraciones.

Conclusión

Los límites de la base de la liquidación, valor declarado por el contribuyente y valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria, previstos en el artículo 135.4 de la LGT, son siempre aplicables aún cuando el procedimiento de tasación pericial contradictoria concluya sin intervención de perito tercero. En este procedimiento no se puede producir "reformatio in Peius".

9.- Necesidad de reiterar la reserva reserva del derecho a solicitar TPC en recurso de reposición o en las distintas instancias económico administrativas.

La cuestión que se plantea consiste en determinar si recurrido en reposición un acto administrativo que incorpore una comprobación de valores por insuficiencia de motivación reservándose el derecho a interponer TPC y desestimado éste e interpuesta reclamación económico administrativa sosteniendo la insuficiencia de motivación sería necesario reiterar la reserva del derecho para el mantenimiento de la suspensión en esta vía o, por el contrario, la reserva del derecho efectuada al interponer el recurso o reclamación haría innecesaria su reiteración en la vía económico administrativa o en sus distintas instancias para el mantenimiento de los efectos suspensivos que le atribuye la legislación vigente.

El artículo 120 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone: *1. En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores, los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente.*

Si el interesado estimase que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denunciare la omisión en recurso de reposición o en reclamación económico-administrativa reservándose el derecho a promover tasación pericial contradictoria, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

2.

3. *La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el apartado 1, en caso de notificación conjunta de los valores y de las liquidaciones que los hayan tenido en cuenta, determinará la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas.*

En los mismos términos se expresa el art. 41 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El precepto transcrito y citado se expresan en términos de denunciar la omisión de insuficiencia de motivación en recurso de reposición o reclamación económico administrativa con lo que parece desprenderse que bastaría con que se efectuara en una de las vías o en cualquiera de sus instancias para que se le atribuyan los efectos previstos en la norma.

A lo anterior hay que unir que esos mismos preceptos fijan el inicio del cómputo del plazo para solicitar la Tasación Pericial Contradictoria en la firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o reclamación por lo que no tendría sentido que al iniciarse el plazo para poder solicitar la práctica de TPC ya no pudiera beneficiarse de la suspensión del ingreso de las liquidaciones, efecto que le atribuyen a la solicitud el artículo 135 de la Ley General Tributaria y los preceptos anteriormente referidos.

Todavía hay otra razón más que abogaría por la interpretación que se viene sosteniendo y es que tal proceder encajaría en lo que se puede considerar una aplicación práctica del principio "in dubio pro actione", aplicable en derecho tributario, esto es, en caso de duda debemos tratar cuestiones, como la que se plantea en este número, de la forma más favorable al ejercicio del derecho del contribuyente.

Conclusión:

Recurrido en reposición, un acto administrativo que incorpore una comprobación de valores, por insuficiencia de motivación reservándose el derecho a

interponer TPC y desestimado este e interpuesta reclamación económico administrativa sería innecesario reiterar en esta vía o en sus distintas instancias la reserva del derecho para el mantenimiento de los efectos suspensivos del ingreso de la liquidación que le atribuye la legislación vigente.

10.- Aplicación de tipos reducidos en la adquisición de vivienda, garajes y trasteros, cuando la suma del valor de las fincas supera los 130.000 euros, pero por separado el valor de la vivienda es inferior.

Aún cuando la cuestión a que el enunciado se refiere fue tratada en la Circular 1/2011, la misma viene a recobrar actualidad, de una parte por la doctrina que emana de algunas Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de otra, por recientes modificaciones en la legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de la supresión en dicho Impuesto de la deducción por adquisición de vivienda habitual.

El Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto legislativo 1/2009, de 1 de septiembre (BOJA de 09/09/2009), en su artículo 24 y 27 establece tipos de gravamen reducidos en el supuesto de adquisición de la vivienda habitual del adquirente cuando concurren determinados requisitos.

El artículo 2 del citado Texto Refundido, remitía en cuanto al concepto de vivienda habitual a la legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no obstante, dada la modificación de determinados artículos de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre y del Reglamento del IRPF, como consecuencia de la supresión a partir de 1 de enero de 2013 de la deducción por vivienda habitual, la Disposición Final Sexta. Uno de la Ley del Parlamento de Andalucía 7/2013, de 23 de diciembre, dio con efectos 1 de enero de 2013 nueva redacción al citado artículo 2 en los siguientes términos, ***a los efectos previstos en esta ley, el concepto de vivienda habitual será el fijado por la normativa estatal del impuesto sobre la renta de las personas físicas vigente a 31 de diciembre de 2012.***

La normativa estatal, anteriormente referida, se encuentra en el artículo 68.1.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre y en los artículos 54 y 55 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, estos últimos disponen, en redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, que *con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años (art. 54.1). Y, por el contrario, no se considerará adquisición de vivienda:*

.....

c) La adquisición de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, siempre que se adquieran independientemente de ésta. Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje adquiridas con éstas, con el máximo de dos. (art. 55.2)

La DGT en numerosas consultas, por todas V0328-10, de 22 de febrero y V2353-12, de 10 de diciembre, ha interpretado los preceptos transcritos en el sentido que, *si bien, en principio, la adquisición de plazas de garaje no se asimila a la de la vivienda propiamente dicha, en relación con dicha excepción, el criterio de este Centro Directivo, manifestado en diversas consultas (2029-99, 2067-00, 0887-01, entre otras), es que para que se produzca tal asimilación será necesario que las plazas de garaje se encuentren en el mismo edificio o complejo inmobiliario de la vivienda y que la adquisición, tanto de la vivienda como de las plazas de garaje, se produzca en el mismo acto, aunque puede ser en documento distinto, entregándose todo en el mismo momento. Evidentemente, no podrán tener uso distinto al privativo del propio adquirente.*

Por lo que respecta a los trasteros, los requisitos para su asimilación como adquisición de vivienda son los antes referidos para los garajes, si bien el RIRPF no limita el número de los anexos, como hace con los garajes. No obstante, como ocurre con las plazas de garaje y el resto de elementos accesorios, es necesario que su destino sea el de servir de anexos a la vivienda habitual, lo que no ocurriría, por ejemplo, en el caso de ser destinados a su arrendamiento a terceros o al desarrollo de una actividad económica.

El TSJ de Andalucía, ha mantenido criterios discordantes en el supuesto que el valor de la vivienda y el garaje adquirido conjuntamente con aquella supere los 130.000 euros, pero computados por separado no alcance dicho valor, así la Sala de lo Contencioso Administrativo con sede en Sevilla en doctrina reiterada, por todas Sentencias de 14 de diciembre de 2007, 6 de junio de 2008 y 29 de mayo de 2009, admite la aplicación a la vivienda del tipo reducido y al garaje el tipo general; en cambio la Sala, con sede en Granada, en Sentencias de 21 de enero y 21 de octubre de 2013 para aplicar el tipo reducido exige que el valor conjunto de la vivienda y garaje no exceda de 130.000 euros.

Dada la contundencia del artículo 2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, en su actual redacción, donde se aprecia que la remisión no es a una Ley determinada sino a la normativa estatal del IRPF, consideramos que la doctrina del TSJ, Sala de Sevilla, queda superada por la citada interpretación legal.

Además de lo anterior, quizá con ánimo de reiterar lo que entendemos ya establecido, y de modo orientativo pues no es legislación vigente, en el articulado del anteproyecto de Ley de acceso a determinados beneficios públicos y de medidas contra el fraude fiscal se aclara en relación con lo que venimos comentando que *a los efectos de la aplicación del tipo de gravamen reducido..., se entenderá incluido en el valor real de la vivienda habitual, el valor de los trasteros anejos y hasta un máximo de dos plazas de garaje adquiridos conjuntamente con la misma.*

Conclusiones

- El límite de 130.000 euros a que se refieren los artículos 24 y 27 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos incluye el valor real de la vivienda propiamente dicha, el valor de los trasteros anejos y hasta un máximo de dos plazas de garaje adquiridos conjuntamente con la misma.
- El número de trasteros, anejos a la vivienda, no está específicamente limitado. No obstante, como ocurre con las plazas de garaje y el resto de elementos accesorios, es necesario que estén situados en el mismo edificio o

complejo inmobiliario, que se adquieran conjuntamente con aquella y que su destino sea el de servir de anexos a la vivienda habitual, lo que no ocurriría en el caso de ser destinados a su arrendamiento a terceros o al desarrollo de una actividad económica.

11.- Aplicación de los beneficios previstos en la Ley 19/1995 de Modernización de Explotaciones Agrarias.

El objeto de este apartado es clarificar el protocolo de actuación en la tramitación de expedientes en los que se solicite la aplicación de los beneficios fiscales previstos en la Ley 19/1995, de 4 de julio. Los citados beneficios, que aparecen recogidos en los artículos 8 a 13 y 20 de la referida ley aplicables tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el de Sucesiones y Donaciones, van ligados, además de otros requisitos que en cada caso se establecen, a la calificación de la explotación agraria que se adquiere, transmite o en la que se realizan planes de mejora como prioritaria o que alcance dicha condición mediante las mejoras, adquisiciones o transmisiones en los términos de la citada Ley.

El artículo 15 de la Ley 19/1995, establece que *la condición de explotación prioritaria, a los efectos de la obtención de los beneficios fiscales establecidos en esta Ley, se acreditará mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma respectiva,*

Conviene traer a colación la consulta de la DGT 1370-04, de 12 de julio, que aún cuando no se refiera exactamente al objeto de este número proporciona valiosos criterios para la aplicación de este beneficio fiscal, al indicar, *a propósito de la transmisión "mortis causa" de empresas individuales, el epígrafe 1.2.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar (B.O.E. del 10 de abril), señala lo siguiente: "Las reducciones previstas en la Ley 29/1987 son claramente incompatibles con las establecidas en la Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias; estas últimas son más específicas y se aplican en supuestos más concretos. Por otra parte, coinciden algunos hechos imposables que determinarían la aplicación de dos reducciones para un mismo supuesto de hecho. Ello significa que se aplicarán unas u otras, según la opción de*

los interesados, de manera que un mismo bien no de lugar a dos reducciones." De acuerdo con ese criterio, los causahabientes en la transmisión "mortis causa" de una empresa agraria individual pueden optar, bien por la aplicación de la reducción del 95% en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con arreglo a lo previsto en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, bien por la aplicación de las reducciones que prevé la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. En uno y otro caso se habrán de cumplir, como es natural, los requisitos que establecen los preceptos correspondientes, los cuales, en cuanto regulan beneficios fiscales, son de interpretación literal estricta o, lo que es lo mismo, no son susceptibles de interpretaciones que desborden el estricto marco que contemplan.

El contribuyente al practicar la autoliquidación del tributo de que se trate aplicará el beneficio fiscal que a su juicio proceda. La actuación de los órganos encargados de la aplicación de los tributos, en el ámbito de los beneficios fiscales previstos en la Ley 19/1995, será diferente según se trate que la explotación agraria que se adquiere, transmite o en la que se realizan planes de mejora tenga el carácter de prioritaria al momento de realización del hecho imponible, o no la tenga en ese momento, pero que alcance dicha condición mediante las mejoras, adquisiciones o transmisiones en los términos de la citada Ley.

En el primer caso, la oficina gestora solicitará, de la Delegación Provincial de la Consejería competente en materia de agricultura, se certifique, de acuerdo con cuanto determina el artículo 15 de la Ley 19/1995, el carácter de prioritaria de la explotación de que se trate.

Obtenida la información, la oficina gestora actuará en consecuencia, bien considerando correcta en ese extremo la autoliquidación efectuada, o de estar disconforme, iniciando el procedimiento de aplicación de los tributos que corresponda, que en este caso y por referirse al desarrollo de una actividad económica sería el de comprobación limitada.

El proceder descrito es el que será aplicable en la generalidad de los casos y al no estar efectuada la actuación expresada en los párrafos anteriores dentro de un procedimiento de gestión o de inspección la actuación frente al contribuyente a través de alguno de los procedimientos citados podrá realizarse en tanto no haya prescrito el derecho de la Administración a practicar la oportuna liquidación.

En el segundo caso, se iniciará directamente al contribuyente un procedimiento de comprobación limitada y se le requerirá para que un plazo de quince días aporte justificante de haber solicitado a la Delegación de la Consejería competente en materia de agricultura el reconocimiento de la explotación de que se trate como prioritaria, quedando advertido que tan pronto obtenga resolución debe aportarla a la oficina que esté tramitando el expediente para continuar el procedimiento, así como que el periodo que medie entre la notificación del requerimiento al interesado y el de aportación de la resolución se considerará como dilación por causa no imputable a la Administración tributaria en los términos a que se refieren los artículos 104.2 de la LGT y 104. a) del Reglamento de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. De no haberse aportado la resolución en el plazo de cinco meses, a contar desde la solicitud y sin perjuicio de subsistir la obligación del contribuyente de aportar dicha resolución, la oficina que esté tramitando el procedimiento de aplicación de los tributos solicitará, al amparo del artículo 15 de la Ley 19/1995, a la Delegación de la Consejería competente en materia de agricultura la certificación a que dicho precepto se refiere.

En todo caso, el procedimiento de comprobación limitada que se inicie deberá acotarse suficientemente y resolver todas las cuestiones que ofrezca el beneficio fiscal aplicado.

Conclusiones

- La actuación de los órganos encargados de la aplicación de los tributos, en el ámbito de los beneficios fiscales previstos en la Ley 19/1995, será diferente según se trate que la explotación agraria que se adquiere, transmite o en la que se realizan planes de mejora tenga el carácter de prioritaria al momento de realización del hecho imponible, o no la tenga en ese momento, pero que alcance dicha condición mediante las mejoras, adquisiciones o transmisiones en los términos de la citada Ley.
- En el primer caso, la oficina gestora solicitará al Delegado Provincial de la Consejería competente en materia de agricultura para que se certifique, de acuerdo con cuanto determina el artículo 15 de la Ley 19/1995, el carácter de prioritaria de la explotación de que se trate.
- En el segundo caso, se iniciará directamente al contribuyente un procedimiento de comprobación limitada y se le requerirá para que un plazo de quince días aporte justificante de haber solicitado a la Delegación de la Consejería competente en materia de agricultura el reconocimiento de la

explotación de que se trate como prioritaria, procediéndose en los términos expuesto en este número.

12.- Constitución de préstamos hipotecarios sobre viviendas de protección oficial.

El artículo 45,I,B.12) del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en redacción vigente en el momento de la realización del hecho imponible objeto de estudio en la Sentencia, declara exentas *la transmisión de solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial; las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados; la primera transmisión «intervivos» del dominio de las viviendas de protección oficial, siempre que tenga lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de su calificación definitiva; los préstamos hipotecarios o no, solicitados para su construcción antes de la calificación definitiva; la constitución, ampliación de capital, fusión y escisión de sociedades cuando la sociedad resultante de estas operaciones tenga por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.*

La Administración tributaria tenía una postura clara en la interpretación de dicho artículo puesta de manifiesto al practicar liquidación y posteriormente al sostener sus pretensiones ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa y esta postura no era otra que considerar que la referida exención no es aplicable a las escrituras de constitución de préstamos hipotecarios en las que la garantía, aún cuando recaiga sobre una VPO, se constituya para fines distintos a la adquisición de la misma.

De igual parecer es la Sentencia del TSJ de Andalucía de 26 de octubre de 2015 que, citando la normativa transcrita anteriormente y la de viviendas de protección oficial, indica que *la exegesis de tales normas, conduce a la conclusión, en opinión de la Sala, de que sólo están exentas del impuesto las escrituras públicas en las que se formalicen actos o contratos relacionados con la construcción y, en su caso, adquisición de VPO, sin que pueda extenderse a otros supuestos, como el reconocido por la resolución del TEARA, relativo a la escritura en la que se*

formaliza la constitución de una hipoteca sobre una vivienda calificada como VPO, en garantía de un préstamo bancario cuya finalidad no consta que tenga como destino alguno de tales fines.

En definitiva, la resolución del TEARA, mediante una interpretación excesivamente literal reconoce la exención del gravamen en base a que la escritura pública documenta un préstamo hipotecario sobre una vivienda de protección oficial. Una interpretación finalista y justa lleva a la conclusión lógica y meridiana de que la exención se justifica en los supuestos en que se documenta un préstamo hipotecario para la construcción y adquisición de una vivienda de protección oficial, pero en modo alguno puede alcanzar a supuestos como el presente, en los que una vez adquirida aquella, se constituye una hipoteca para un fin distinto del previsto por la normativa y se pretende la exención del gravamen, que de admitirse supondría un acto realizado en fraude de ley. La expresión del texto legal "actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial", debe entenderse en el sentido de que esa relación que se exige ha de incardinarse entre las que justifican la protección oficial, o sea, actos que han de ser conformes con la finalidad del beneficio, la construcción y adquisición de VPO, y no negocios jurídicos en que se utiliza la vivienda de protección oficial como un elemento patrimonial para operaciones corrientes en el mercado.

Pero es que además, como el propio Tribunal indica, aunque no resulte de aplicación al caso, por razones temporales, la modificación del citado artículo 45.1 B 12 del Texto Refundido, llevada a cabo por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, aclara la posible duda interpretativa, en el sentido expuesto por la Sala, cuando declara exentas:

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

b) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de «viviendas de protección oficial», siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.

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

d) La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite

máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.

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

Por tanto, en la actualidad, no existe duda al respecto dada la clara literalidad del precepto transcrito.

Conclusión

Están exentos de la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición de viviendas de protección oficial, sin que pueda extenderse a otros supuestos, como el relativo a la escritura en la que se formaliza la constitución de una hipoteca sobre una vivienda calificada como VPO, en garantía de un préstamo bancario cuya finalidad no consta que tenga como destino tal fin.

13.- Tributación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del acto de disolución de condominio sobre un único inmueble indivisible propiedad de varios comuneros que adjudican a uno de ellos por su carácter indivisible, compensando en metálico o al resto.

La extinción de condominio y sus consecuencias fiscales han sido siempre objeto de debate jurídico, dadas las múltiples posibilidades que se pueden producir en la adjudicación de bienes, en su indivisibilidad o en los sujetos intervinientes. La Circular 1/2013 trató el tema con amplitud en los siete apartados de su número 1, no obstante siempre surgen cuestiones a las que han de darse respuesta uniforme por los diversos órganos a cuyo cargo está la liquidación del tributo.

El objeto de este comentario se va a ceñir al contenido del enunciado, dejando subsistentes los criterios que sobre extinción del condominio se expresaron en la citada Circular 1/2013, haciéndose necesario el mismo por la doctrina

contenida en varias Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía que en supuestos de extinción de condominio existente sobre un inmueble indivisible con adjudicación a uno de los comuneros abonando en metálico al resto de condóminos considera en cuanto a su tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que la excepción del artículo 7.2. B del Texto Refundido *"ha de interpretarse no como un supuesto de no sujeción, sino de sujeción en la que concurre exención, por lo que no puede gravarse como acto jurídico documentado"*, con la consecuencia de su falta de tributación tanto por TPO como por AJD, criterio que resulta contrario a la interpretación generalizada que hasta el momento se venía sosteniendo del mencionado precepto en un tema de extraordinaria trascendencia práctica dada la frecuencia con que este tipo de actos se presenta ante las oficinas gestoras.

El artículo 7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de Septiembre; BOE de 20 de Octubre de 1993), dispone:

1.....
.....

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

A).....
.....

B) *Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a los artículos 821, 829,1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral basadas en el mismo fundamento.*

.....
Asimismo, el artículo 31, apartado 2, del referido Texto Refundido, establece:

2. *Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valubles, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en el artículo 13.5 de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.*

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior o si aquélla no hubiese asumido competencias normativas en materia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.

Finalmente, el párrafo primero del artículo 1062 del Código Civil dispone: *Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero.*

De lo expuesto con anterioridad se desprende que cuando el legislador, en el artículo 7.2.B) antes citado, exceptúa de la consideración de transmisión patrimonial a los casos contemplados en el inciso final del mismo, está realizando una delimitación negativa del hecho imponible, mencionando, por tanto, supuestos de no sujeción (artículos 29 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria y 20.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, actualmente vigente), aunque no sea ésa la expresión literal de la norma -es decir, indicar expresamente que se trata de supuestos de no sujeción-, sin que deba olvidarse la circunstancia de que la rúbrica del citado artículo 7 es **Hecho imponible**, por lo que si el precepto exceptúa de la consideración de transmisión patrimonial a los del inciso final es porque en tales supuestos no se realiza el hecho imponible, lo que, evidentemente, es sinónimo o equivalente a que no media sujeción por el concepto "transmisiones patrimoniales onerosas".

Además de la anterior razón jurídica, consistente en que la lógica salvedad (*salvo* dice la norma) a la sujeción es la no sujeción, hay otra, a nuestro juicio concluyente sobre lo que comentamos y está contenida en el artículo 45 del Texto Refundido que establece los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades del gravamen (TPO, OS y AJD) entre las que no se encuentra el acto que comentamos. Si el legislador hubiera considerado el acto exento lo hubiera incluido en su lugar sistemático, el precepto que regula las exenciones, o cuando menos, si fuera de él, hubiera empleado expresamente el término exención dada la significación precisa que este término tiene en el derecho tributario.

De la doctrina de la DGT, en múltiples consultas, por todas V1248-12 de 11 de junio, se desprende que la extinción de condominio sobre un inmueble adjudicándose a uno a cambio de abonar a los demás en metálico es un acto no sujeto a TPO que debe tributar por la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados.

El mismo criterio se observa de la lectura de la doctrina del TEAC en sus resoluciones, por todas, resolución de 29 de septiembre de 2011, JT 2011/1053 y con toda claridad y de obligatoria aplicación para los órganos encargados de la aplicación de los tributos en su resolución de 17 de septiembre de 2015, conociendo de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto precisamente por ATRIAN. El asunto en este momento se puede dar por zanjado.

Ya se mantenía el criterio en Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, entre las que podemos citar la del TSJ de Castilla y León de 25 de octubre de 2012, Recurso 39/2009 y del TSJ de las Islas Baleares en Sentencia de 11 de julio de 2012, Recurso 200/2011.

En fin, lo mismo se desprendía de la doctrina del TEARA, Sala de Granada, en diversas resoluciones, por todas, la de 4 de octubre de 2013, recaída en reclamación 18/442/2012, entendiendo, en un caso similar al que es objeto del presente comentario, que se trata de un supuesto de no sujeción a TPO y si sujeción a AJD. En el mismo sentido el TEARA, Sala de Málaga, en diversas resoluciones, por todas, resolución de 13 de diciembre de 2013, recaída en reclamación 29/5557/2012.

Respecto a la base imponible de la operación que comentamos hay una reiterada doctrina de la DGT vertida en consultas vinculantes de las que son fiel exponente la V1692-11 de 1 de julio, V0199-13 de 24 de enero, V2360-14 de 10 de septiembre y V0815-16 de 1 de marzo, donde después de citar varios preceptos, especialmente, el artículo 61 del reglamento del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio de 1995), relativo a la disolución de comunidades de bienes que en su apartado 2 dispone "La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados.", concluye que en el caso de la disolución del condominio sobre una vivienda no afecta a actividades empresariales en la que el consultante se va a adjudicar la misma a cambio de compensar en metálico el exceso de adjudicación al otro comunero mediante un pago en metálico aplazado y fraccionado, únicamente se tributará por el concepto de actos jurídicos documentados. Será sujeto pasivo el consultante y la base imponible será el valor real de la vivienda.

Dado el carácter de obligatoria aplicación por los órganos encargados de la

aplicación de los tributos que la LGT atribuye a las consultas vinculantes debemos seguir aplicando el criterio en los términos antes vistos sin perjuicio de futuras rectificaciones si se producen modificaciones jurisprudenciales o doctrinales.

Conclusiones

- La extinción de condominio sobre un único inmueble indivisible, o que desmerezca por su división, adjudicándose a uno a cambio de abonar a los demás en metálico es un acto no sujeto a TPO que debe tributar por la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados.
- La base imponible estará constituida por el valor real de la totalidad del bien sobre el que el condominio se extingue.

14.- Tributación por el concepto Actos Jurídicos Documentados de determinadas escrituras de segregación o división de fincas hipotecadas haciendo recaer la hipoteca sobre la finca resto o sobre alguna o algunas de ellas quedando liberada otra u otras.

No estando sujeta a controversia alguna que la segregación o división de fincas constituye hecho imponible por el concepto Actos Jurídicos Documentados al reunir todos los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido del ITPAJD, aprobado por Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, la cuestión se centra si el otro supuesto a que el enunciado se refiere origina otro hecho imponible por el concepto impositivo citado al tratarse de una redistribución de hipoteca que reuniría los requisitos del mencionado artículo 31.2, sujeto y no exento de tributación o, por el contrario, como indica la Sala de Granada del TEARA en resolución de 4 de octubre de 2013, recaída en reclamación 18/442/12, citando resolución del TEAC de 27/07/2011, donde parece venir a separarse del indicado criterio, al decir que en los casos de segregación, con liberación total de la responsabilidad hipotecaria de la finca segregada, no se da el supuesto de distribución de hipoteca sujeto a AJD, que eso solo ocurre cuando quedan gravadas

las dos fincas (la matriz y la resto), pero no cuando toda la responsabilidad queda concretada en la resto.

La DGT en consulta V0375-08, de 19 de febrero, aclaró que en una escritura pública en la que se segrega una porción de terreno de 123 m² de una parcela gravada con hipoteca, con liberación de la carga hipotecaria correspondiente al terreno que se segrega, quedando gravado con la hipoteca el resto de la finca matriz, se produce hecho imponible sujeto a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por la redistribución de la garantía hipotecaria. En igual sentido, en consulta más reciente, V1398-14, de 26 de mayo, sobre segregación de una finca hipotecada, redistribuyendo la carga hipotecaria de tal forma que una de las fincas resultantes asuma la totalidad de la hipoteca y la otra quede libre de cargas y la posterior disolución de la comunidad de bienes concluyendo que se realizan tres convenciones: *La segregación de las fincas, la redistribución hipotecaria y la disolución de la comunidad de bienes. Las dos primeras tributarán de manera independiente por el concepto de actos jurídicos documentados y la disolución de la comunidad de bienes tributará por actos jurídicos documentados o por operaciones societarias en función de que la comunidad de bienes haya realizado o no actividad empresarial.*

El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en Sentencias de 6 de mayo de 2008 (JUR 2008/310436) y 27 de febrero de 2012 (JUR 2012/154993), en casos análogos al que es objeto de este número, en concreto esta última se refiere al otorgamiento de una escritura pública en que se procedió, con motivo de la segregación de finca gravada con hipoteca, a redistribuir la carga hipotecaria que gravaba la finca matriz, quedando reducido el objeto hipotecado a la porción restante una vez efectuada la segregación, aclarando que *el gravamen que antes pesaba sobre la totalidad de la finca que en su día fue objeto de hipotecas, y liberar a la porción que se segrega como independiente, se ha liberado a esta última finca del gravamen hipotecario que sobre ella recaía pudiendo considerarse, por ello, como cancelación de la garantía real que las afectaba; pero al mismo tiempo, al unificarse el gravamen hipotecario sobre aquella finca matriz, se ha originado el presupuesto de hecho del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados al constituirse sobre esta sola finca la carga hipotecaria que recaía sobre el conjunto de aquella previa a la segregación.* En el mismo sentido, sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Galicia de 23 de junio de 2011 recurso 15968/2010 y 17 de abril de 2013 JT 2013\1382, de Cantabria [de 11 de febrero de 2008 \(JUR 2008, 130964\)](#) (Recurso número 816/2006), [de Extremadura de 17 de abril de 2012 \(JUR 2012, 143985\)](#) (Recurso número 1222/2010), [TSJ de](#)

[Valencia de 15 de diciembre de 2011 \(JUR 2012, 157484\)](#) (Recurso número 502/2009), TSJ Castilla-La Mancha de 19 de septiembre de 2011 (Recurso número 568/2007), [TSJ Asturias de 17 de septiembre de 2010 \(JUR 2011, 19092\)](#) (Recurso número 1605/2008), TSJ Madrid 9 de julio de 2008 (Recurso número 421/2004), TSJ Cataluña de 3 de febrero de 2010 (Recurso número 345/2005), TSJ de Canarias 16 de mayo de 2008 (Recurso número 264/2007), [TSJ de Baleares 16 de enero de 2007 \(JT 2007, 274\)](#) (Recurso número 1348/2004).

El apoyo fundamental de las sentencias, anteriormente citadas, lo constituye la jurisprudencia del Tribunal Supremo en Sentencias, de 22 de enero de 2002, 24 de octubre de 2003 (RJ 2003\7844) y [9 de julio de 2008 \(RJ 2008/6753\)](#), donde expuso *en definitiva en la cancelación o liberación parcial existe una distribución de la responsabilidad llevada al máximo, en el sentido de comportar la liberación de alguna o algunas fincas a costa de soportar la totalidad del gravamen otra u otras*, sentando la siguiente doctrina legal *"Las escrituras de distribución de la carga hipotecaria precedente entre los pisos y locales de un edificio sometido a división horizontal, constituyen actos inscribibles que tienen por objeto cosa valuable, no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales y Operaciones Societarias y por lo tanto, están sujetos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, conforme el art. 31.2 del [Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre \(RCL 1993, 2849 \)](#) , que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados "*.

El propio TEAC en resolución de 25 de febrero de 2004, de la que extraemos de su Fundamento de Derecho Segundo el siguiente párrafo, califica como redistribución el supuesto que comentamos al precisar, *efectivamente, como indica la recurrente, en el presente caso no se ha producido la cancelación de la garantía, (exenta a partir del ejercicio 2.001), que queda subsistente en su totalidad; reconoce la entidad en su escrito presentado ante este Tribunal que se «procedió a liberar de responsabilidad hipotecaria a cuatro de las cinco unidades registrales, con la consecuencia de que las ocho hipotecas quedaron constituidas, exclusivamente, sobre la quinta unidad», lo que evidencia que la liberación de algunas fincas, ha implicado necesariamente la redistribución de la carga*. Si bien, en la resolución de 27/07/2011 parece venir a separarse del indicado criterio como se deduce de la resolución de 4 de octubre de 2013 de la Sala de Granada del TEARA, recaída en reclamación 18/442/12, anteriormente reseñada, en la que cita la resolución del TEAC, que aún cuando no ha podido ser localizada en las colecciones legislativas consultadas, quizá debido a error material de identificación

o cualquier otra circunstancia, consideramos fidedigna su existencia por reflejarla la Sala de Granada en su propia resolución.

No obstante lo anterior, teniendo en cuenta, la doctrina tan contundente que deriva de las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia citadas, basadas en Jurisprudencia del Tribunal Supremo que también se reseña y especialmente las consultas vinculantes de la DGT, V0375-08, de 19 de febrero y la más reciente V1398-14, de 26 de mayo, en casos análogos al que es tratado en este número, de obligatoria observancia al amparo del artículo 89 de la LGT entendemos que se debe seguir aplicando el criterio en los mismos términos que hasta ahora se viene realizando.

Conclusiones

- La base imponible estará constituida por la totalidad de la responsabilidad hipotecaria que se distribuye.
- En caso de escrituras de segregación o división de fincas previamente hipotecadas haciendo recaer la hipoteca sobre la finca resto o sobre alguna o algunas de ellas quedando liberada otra u otras, se considerará que sin perjuicio del acto jurídico que proceda por la segregación o división se produce otro sujeto a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados por la redistribución hipotecaria.

15.- Inmatriculación de fincas en el Registro de la Propiedad cuando el título suplido es una escritura de aportación a gananciales exenta.

Se ha planteado la tributación procedente en el supuesto de inmatriculación de fincas por el procedimiento previsto en el artículo 203 de la Ley Hipotecaria iniciado mediante solicitud escrita del titular dominical de la finca acompañando, junto a la descripción literaria de la misma, el título de propiedad de la que se pretende inmatricular. En el caso consultado, el título de propiedad es una escritura pública en la que se aporta la finca a la sociedad de gananciales, autoliquidada

exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al amparo del artículo 45.I.B) 3 del Texto Refundido. Ultimada toda la tramitación a que se refiere el artículo 203 el Notario otorga el acta y remite copia al al Registrador para la practica de la inmatriculación.

En concreto, se plantean dos supuestos:

a) Si dicha acta notarial tributaría por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, teniendo en cuenta, según indica la consultante, que la DGRN si bien ha admitido la virtualidad inmatriculadora de la aportación a la sociedad de gananciales no se ha pronunciado sobre la naturaleza jurídica traslativa de dicha aportación.

b) Caso de no tributar el acta notarial por el concepto TPO, si estaría sujeta a AJD.

Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones planteadas, indicar que el artículo 7.2, del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dispone: *Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: ...C) Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.*

Los instrumentos y procedimientos mencionados tienen por objeto dotar de título público de adquisición a quien carece de él para lograr la inscripción en el Registro correspondiente , de aquí que el legislador haya configurado esta titulación supletoria como hecho imponible del impuesto pero sólo cuando por la transmisión cuyo título suple no se hubiese pagado el impuesto o declarado la exención o no sujeción y aún cuando estos procedimientos de titulación supletoria han sufrido una importante reforma por la ley 13/2015, de 24 de junio, que ha dado nueva redacción a los artículos 198 a 210 de la Ley Hipotecaria, el denominado expediente de dominio conserva la doble función inmatriculadora y para reanudar el tracto sucesivo interrumpido, además de registrar los excesos de

cabida en determinados casos, si bien, se ha desjudicializado este procedimiento encomendándose su tramitación a los Notarios y Registradores, quedando expedita la vía judicial en caso de desacuerdo.

El art. 203 de la Ley Hipotecaria en la vigente redacción dada por la Ley 13/2015, de 24 de junio (BOE 25/06/2015), establece:

1. El expediente de dominio para la inmatriculación de fincas que no estén inscritas en el Registro de la Propiedad a favor de persona alguna se tramitará con sujeción a las siguientes reglas:

.....

Segunda . Se iniciará el procedimiento mediante solicitud por escrito del titular dominical de la finca, en la cual, junto a la descripción literaria de la finca, realizada en los términos prevenidos reglamentariamente, deberán hacerse constar los datos personales del promotor y su domicilio para la práctica de notificaciones, acompañándose además los siguientes documentos :

a) Título de propiedad de la finca que se pretende inmatricular, que atribuya el dominio sobre la misma al promotor del expediente.....(En el caso consultado el título de propiedad que se aporta es una escritura pública de aportación de la finca que se quiere inmatricular a la sociedad de gananciales autoliquidada exenta de TPO en base al art. 45.I.B) 3.)

Conforme a la regla sexta, concluido el procedimiento, *levantará el Notario acta accediendo a la pretensión del solicitante , en la que se recogerán las incidencias del expediente , los documentos aportados , así como la falta de oposición por parte de ninguno de los posibles interesados , y remitirá copia al Registrador para que practique, si procede, la inmatriculación solicitada.*

Puesto en relación el art. 203, en su vigente redacción, con el artículo 7.2.C) del Texto Refundido del ITPAJD, podemos apreciar que el acta a que se refiere la regla sexta constituye una transmisión patrimonial a efectos de liquidación y pago del impuesto pues su objeto es proporcionar al promotor del expediente una titulación dominical supletoria.

Llegados a este punto interesa examinar el carácter traslativo o meramente inmatriculador del negocio consistente en aportación de un inmueble a la sociedad de gananciales dada la discutible naturaleza jurídica de dicha aportación y su posible incidencia en su tributación por TPO, pues podría sostenerse (ciertamente de forma muy opinable) que de carecer la aportación a la sociedad de gananciales

de efectos traslativos del dominio, aún cuando se hubiera declarado exenta del impuesto, no se cumpliría el otro requisito del art. 7.2.C) consistente en que el título suplido fuera transmisorio.

El TEAC, se pronunció en resolución de 30 de junio de 1993, JT 1993/1087, conociendo de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterios sobre si en la disolución de la sociedad de gananciales la adjudicación de un bien ganancial a uno de los cónyuges supone o no una transmisión, a efectos del impuesto, criterio que sostenía el Director General de Tributos del entonces Ministerio de Economía y Hacienda y que vino a confirmar el citado Tribunal con el siguiente argumento: *Que para la recta resolución del caso planteado con este recurso debe partirse de la distinción doctrinal entre comunidades de bienes por cuotas, también llamadas de tipo romano, y las comunidades de mano común, de origen germánico. En la comunidad de tipo romano, que es la regulada en los arts. 392 y siguientes CC cada condueño tiene «la plena propiedad de su parte y de los frutos y utilidades que le correspondan, pudiendo en consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aun sustituir otro en su aprovechamiento» (art. 399). Por ello, porque cada condueño es titular de un derecho real, cuando la comunidad se disuelve, las adjudicaciones de bienes no se consideran fiscalmente transmisiones sino meras concreciones de ese derecho real que ya estaba en el patrimonio de los condueños. De aquí que el art. 30 del Reglamento del Impuesto tenga establecido que «la disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados». No sucede así en las comunidades de mano común, donde no hay cuotas reales ni, por ende, ejercicio individual de derechos dominicales. Sólo cuando la comunidad se disuelve surge el derecho a la cuota de liquidación, un derecho de crédito que, efectivamente, puede ser pagado mediante adjudicación de bienes, y, en ese caso, las adjudicaciones están sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y permite que el artículo 48.I.B) 3, las haya declarado exentas.*

En consecuencia, el TEAC acuerda *declarar que las adjudicaciones de bienes que tienen lugar al disolverse la sociedad conyugal de gananciales, en cuanto que se realizan en pago del haber o crédito de los cónyuges, **constituyen transmisiones** sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, aunque exentas en virtud del art. 48.I.B).3 del TR 30-12-1980.*

Por su parte la DGRN en varias resoluciones, por todas, en resolución de 21 de septiembre de 2015, RJ 2015/5083, se pronuncia sobre el particular, indicando en uno de sus párrafos: *Ciertamente, es doctrina reiterada de este Centro Directivo, que son válidos y eficaces los **desplazamientos patrimoniales entre los cónyuges** (en este caso ex cónyuges) y, por tanto, **entre sus patrimonios privativos y el consorcial**, siempre que queden especificados en el título los elementos esenciales del negocio jurídico y, entre ellos, la causa del negocio, como exige el principio registral de especialidad o determinación. Así lo ponen de manifiesto las Resoluciones de 8 de mayo, 2, 4 y 26 de junio de 2014, 1 de julio de 2015 y 6 de septiembre de 2014 (RJ 2014/5489), señalándose en esta última que «la especificación de la causa es imprescindible para acceder a la registración de cualquier **acto traslativo**, tanto por exigirlo el principio de determinación registral, como por ser presupuesto lógico necesario para que el registrador pueda cumplir con la función calificadora y después practicar debidamente los asientos que procedan».* (la negrita de los dos párrafos anteriores es nuestra).

En consecuencia las aportaciones a la sociedad de gananciales y las adjudicaciones a su disolución no sólo tienen para la DGRN carácter inmatriculador, también suponen un desplazamiento patrimonial entre cónyuges, entre sus patrimonios privativos y consorcial; en definitiva, un acto traslativo que, desde luego, necesita la especificación de la causa para acceder al Registro.

Con independencia de lo anterior, pero dentro de la cuestión que estudiamos, la no sujeción del acta notarial que supla a una escritura de aportación a gananciales exenta del impuesto no es obstáculo para que la oficina gestora indague sobre el título de adquisición del aportante y lo someta a tributación de acuerdo con su propia naturaleza.

En cuanto a la otra cuestión planteada, si de no tributar el acta notarial por el concepto TPO, estaría o no sujeta a AJD, indicar que conforme al artículo 7.2.C) los expedientes de dominio, actas de notoriedad, se consideran transmisiones patrimoniales, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos. Por tanto, cuando se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción, dichos instrumentos no se consideran transmisiones patrimoniales, lo que es equivalente a indicar que no constituyen hecho imponible por el concepto TPO, o mejor, que contienen un acto no sujeto a dicho concepto impositivo.

Si además de la no sujeción razonada en el párrafo anterior, el acta notarial, cuya copia se remite al Registrador es, una primera copia, de objeto valuable, e inscribible en el Registro, reunirá todos los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto, quedando sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales.

Conclusiones:

- Cuando en el expediente de dominio a que se refiere el artículo 203.1 de la Ley Hipotecaria, el título de propiedad de los titulares dominicales de una finca sea una escritura pública en la que se aporta la finca a la sociedad de gananciales, autoliquidada exenta del ITPAJD al amparo del art. 45.I.B) 3 del Texto Refundido, el acta extendida por el Notario accediendo a la pretensión de los solicitantes estará no sujeta a TPO al suplir un título exento.
- De quedar el acta notarial no sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas tributará por a cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales.

16.- Situación post ganancial.- Disolución de sociedad de gananciales y liquidación efectuada con posterioridad.

La cuestión que se plantea es si, ante el supuesto del enunciado, viene en aplicación la exención regulada en el artículo 45,I,B) 3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o, por el contrario, se considera que al no existir ya el matrimonio no puede existir la sociedad de gananciales, apareciendo una comunidad de bienes, debiendo tributar como una extinción de condominio ordinario sin aplicación de la exención citada anteriormente, especialmente cuando ha transcurrido cierto tiempo entre la disolución y la liquidación.

La sociedad de gananciales queda disuelta por las causas previstas en las leyes; ahora bien, la concurrencia de una causa de disolución no implica la atribución de titularidades concretas a cada cónyuge, para eso es precisa la liquidación. El Tribunal Supremo se ha pronunciado, en Sentencias de 21 de noviembre de 1987 (RJ 1987/8638); 8 de octubre de 1990 (RJ 1990/7482); 7 de

noviembre de 1997 (RJ 1997/7937) y otras posteriores, por citar algunas más recientes, Sentencias de 17 de octubre de 2006 (RJ 2006/6561) y 10 de junio de 2010 (RJ 2010/5387), sobre la naturaleza jurídica de la disuelta y aún no liquidada sociedad de gananciales, surgiendo, a su juicio, *una comunidad –posmatrimonial o postganancial– sobre la antigua masa ganancial cuyo régimen ya no puede ser el de la sociedad de gananciales, sino el de cualquier conjunto de bienes en cotitularidad ordinaria, en la que cada comunero (cónyuge supérstite y herederos del premuerto en caso de disolución por muerte, o ambos cónyuges si la causa de disolución fue otra) ostenta una cuota abstracta sobre el "totum" ganancial (como ocurre en la comunidad hereditaria antes de la partición de la herencia), pero no una cuota concreta sobre cada uno de los bienes integrantes del mismo, cuya cuota abstracta subsistirá mientras perviva la expresada comunidad posmatrimonial y hasta que, mediante las oportunas operaciones de liquidación-división, se materialice en una parte individualizada y concreta de bienes para cada uno de los comuneros.*

En la misma línea, la Dirección General de los Registros y del Notariado en diversas resoluciones, por todas, una de las más recientes, resolución de 28 de julio de 2015, RJ 2015/4443, ha indicado *que no corresponde a los cónyuges individualmente una cuota indivisa de todos y cada uno de los bienes que la integran y de la que puedan disponer separadamente, sino que, por el contrario, la participación de aquéllos se predica globalmente respecto de la masa ganancial en cuanto patrimonio separado colectivo, en tanto que conjunto de bienes con su propio ámbito de responsabilidad y con un régimen específico de gestión, disposición y liquidación, que presupone la actuación conjunta de ambos cónyuges o sus respectivos herederos, y solamente cuando concluyan las operaciones liquidatorias, esta cuota sobre el todo cederá su lugar a las titularidades singulares y concretas que a cada uno de ellos se le adjudiquen en las operaciones liquidatorias.....* En consecuencia, *Lo que no cabe nunca es el embargo de mitad indivisa del bien, pues mientras no esté liquidada la sociedad de gananciales y aunque haya disolución por divorcio de los cónyuges, no existen cuotas indivisas sobre bienes concretos.*

De lo expuesto, se desprende, con claridad, que la disolución de la sociedad de gananciales no otorga a los cónyuges, o al supérstite y los herederos, según los casos, titularidades sobre bienes concretos, para esto es necesario la liquidación, que se puede realizar en cualquier tiempo pues el Código Civil no fija plazo alguno para la conclusión de tales operaciones, así el art. 1410 del CC remite la liquidación de gananciales a las reglas de la partición de la herencia, proclamando

el artículo 1051 del citado texto que *ningún coheredero podrá ser obligado a permanecer en la indivisión de la herencia* (salvo prohibición expresa del testador y con determinadas restricciones), *y la partición se puede pedir en cualquier tiempo* art. 1052, siendo la acción para pedirla imprescriptible entre coherederos, art. 1965 del CC.

Expuestos los rasgos civiles de la sociedad de gananciales disuelta y no liquidada, se hace necesario examinar su tratamiento en el ITPAJD; así el art. 45.I.B 3) del Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dispone, *Están exentas Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.*

La parte del precepto transcrito que resulta de interés a lo que venimos comentando es la relativa a la exención *de las adjudicaciones que a su favor* (de los cónyuges) *y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución*, y no se puede referir más que a los hechos imposables de ITPAJD que, en los términos del beneficio fiscal, puedan surgir de las adjudicaciones de bienes consecuencia de la disolución.

La disolución de la sociedad de gananciales se produce por la concurrencia de una causa que determina su conclusión de pleno derecho, (generalmente, divorcio o muerte), y ello en sí mismo no produce ningún hecho imponible sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; por tanto, la exención no recobra su sentido sino se conecta con las operaciones de liquidación de la sociedad disuelta.

Tanto es así, que la Dirección General de Tributos en consulta V-1794/1999, de 5 de octubre, declara la exención para la liquidación de la sociedad de gananciales (omite inicialmente la expresión disolución), indicando en un párrafo de la misma lo siguiente: *Sin embargo no resulta procedente la aplicación de la cuota variable a la vista de lo dispuesto en el artículo 45 I B 3) del Texto Refundido del Impuesto que declara **exenta la liquidación de la sociedad de gananciales** y entrega de los elementos patrimoniales a los cónyuges en los siguientes términos:*
.....

Teniendo en cuenta que en la mayoría de los casos, la disolución de la sociedad de gananciales y la liquidación de la misma no coinciden en el tiempo y

considerando que la ley no exige como requisito del beneficio fiscal que la liquidación se verifique en un determinado plazo resulta obligado establecer la siguiente:

Conclusión

La exención regulada en el artículo 45.I.B).3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es aplicable, cuando concurren los requisitos en ella exigidos, a la liquidación de la sociedad de gananciales cualquiera que sea el tiempo transcurrido desde la disolución de la misma, sin que proceda liquidar AJD por el concepto extinción de condominio.

17.- Operaciones societarias realizadas por sociedades no residentes.

La cuestión se suscita en relación con el criterio que se contiene en el número 18 de la Circular 1/2013, donde con fundamento en la consulta vinculante de la DGT V2254-11, de 26 de septiembre, relativa a una disolución de sociedad belga sin establecimiento permanente en España en la que se adjudica a su único socio residente en Bélgica un inmueble situado en territorio español se concluyó, que en el caso que la entidad belga no realizara operaciones en España, dado que la operación no quedaría sujeta por el concepto operaciones societarias, quedaría sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas en virtud del artículo 7 del Texto Refundido, del Impuesto. El criterio expuesto, resulta contradictorio con otras consultas posteriores también vinculantes de la misma DGT, por lo que el objeto de este número es tratar de aclarar la tributación en ITPAJD de las operaciones societarias realizadas por sociedades extranjeras.

El artículo 6.1 del Texto Refundido (Real Decreto Legislativo 1/1993), relativo al ámbito territorial del Impuesto, dispone, el impuesto se exigirá, *B) Por las operaciones societarias realizadas por entidades en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:*

a) *Que tengan en España la sede de dirección efectiva, entendiéndose como tal el lugar donde esté centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección de los negocios.*

b) *Que tengan en España su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.*

c) *Que realicen en España operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.*

Por su parte el artículo 1.2 del citado texto legal, declara la incompatibilidad de TPO (art.7 del TR) con OS (art. 19 del TR), en los siguientes términos *en ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.*

La DGT en consulta V1053-12, de 16 de mayo, sobre personas físicas no residentes en España, propietarios de un inmueble en territorio español, que se planteaban aportar dicho inmueble, vía aumento de capital, a una sociedad residente en uno de los siguientes países de la unión europea: Holanda, Austria o Alemania, después de citar la Directiva 2008/07/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, conforme a la cual se someterán al impuesto sobre las aportaciones, (lo que en nuestro derecho se denomina la modalidad de Operaciones Societarias), las aportaciones de capital realizadas en un determinado Estado miembro, cuando la sede de dirección efectiva de la sociedad de capital esté situada en dicho Estado miembro en el momento en que se realice la aportación de capital, o encontrándose la sede de dirección efectiva de la sociedad en un tercer país, su domicilio se encuentra en un Estado miembro, concluyó *que por el aumento de capital que se va a realizar por una sociedad con sede de dirección efectiva o domicilio fiscal fuera del territorio español, en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, no procederá la exigencia del impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el Estado Español, por producirse el hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias fuera del ámbito de aplicación territorial del Impuesto.*

Sin embargo, al tratarse de una operación que recae sobre un bien inmueble situado en España, inscribible por tanto en un registro público español y no sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias, resultará de aplicación la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, cuota variable del Documento Notarial, en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 6.c) y 31.2 del Texto Refundido.

La Consulta V1756-12, de 11 de septiembre, sobre la tributación procedente en el caso de dos personas físicas residentes en Alemania que aportan un bien inmueble situado en territorio español al capital de una sociedad limitada alemana concluyó *que en caso de aumento de capital realizado por una sociedad con sede de dirección efectiva o domicilio fiscal en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, no procederá la exigencia del impuesto de Transmisiones Patrimoniales por la modalidad de Operaciones societarias.*

Sin embargo, al tratarse de una operación que recae sobre un bien inmueble situado en España, inscribible en un registro público español y no sujeta a la modalidad de operaciones societarias, si resultará de aplicación la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en cuanto a la cuota variable del Documento Notarial, al cumplirse todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido. En el mismo sentido consulta V0960-14, de 3 de abril.

La consulta V1773-14, de 8 de julio, trata un caso diferente, pues la entidad a la que se realizan las aportaciones no tiene su sede de dirección efectiva o domicilio social en un estado miembro de la Comunidad Económica Europea, se trata de la aportación, vía aumento de capital, por los socios de una entidad mejicana de inmuebles que poseen en España, concluyó que no procede tributar por OS por cuanto el hecho imponible por dicho concepto se produce fuera del ámbito territorial del impuesto. Sin embargo, y dado que los supuestos de hecho que constituyen el tipo de las operaciones societarias sujetas a dicha modalidad no están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, cuando, por cualquier causa, no proceda la tributación de dichas operaciones por la referida modalidad de operaciones societarias, la no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas determinará la aplicación de la cuota variable del documento notarial, siempre que concurren los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido. (El subrayado es nuestro).

Como se indica expresamente en el párrafo transcrito los supuestos de hecho que constituyen hecho imponible por el concepto operaciones societarias (constitución, aumento de capital, disolución de sociedades, etc) no quedan sujetos

a la modalidad de TPO y cuando por cualquier causa no deban tributar dichas operaciones por la modalidad de OS deben hacerlo por AJD cuando concurren los requisitos exigidos en el art. 31.2 del TR. En consecuencia, como tan operación societaria es la disolución de una sociedad como su aumento de capital, debemos concluir que la DGT ha modificado claramente el criterio vertido en consulta V2254-11, de 26 de septiembre, anteriormente citada. Por lo demás, indicar, que el nuevo criterio de la DGT, coincide en buena medida con el que sostienen los hermanos García Gil, en su tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, DIJUSA 2004, al indicar, precisamente basándose en consultas de la DGT de 21-1-1993 y 2-2-1995, *que calificada una operación como "operación societaria", al tratarse de una de las incluidas en el artículo 19 del TR, no se pierde esta naturaleza por el hecho de no ser exigible el Impuesto por esta modalidad, al no hallarse dentro del ámbito territorial de la misma.*

Conclusiones

- Cuando el supuesto de hecho definido como hecho imponible por el concepto operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y por ello no sujeto a TPO, se produzca fuera del ámbito espacial del Impuesto o, cuando por cualquier causa, dichas operaciones queden no sujetas por la referida modalidad de operaciones societarias, deberá tributar por la cuota variable de documentos notariales, siempre que concurren los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido.
- Con el criterio anterior queda modificado el contenido en el número 18 de la Circular 1/2013, basado en consulta vinculante de la DGT, al haberlo modificado esta en consultas posteriores, también vinculantes, en los términos que han quedado expuestos en los párrafos precedentes.

18.- Solicitud de nuevo aplazamiento o fraccionamiento efectuada antes del vencimiento del plazo de una deuda tributaria ya aplazada o fraccionada, siempre que no existan plazos incumplidos.

La cuestión que se plantea consiste en determinar los efectos o consecuencias que se producen cuando concedido un aplazamiento o

fraccionamiento de una deuda tributaria y antes del vencimiento del plazo, sea el primero o cualquier otro sin incumplimientos previos, se solicita nuevo aplazamiento o fraccionamiento por imposibilidad de atender el mismo, en todo o parte, y la resolución del órgano administrativo se produce una vez vencido aquel. Lo que se trata de aclarar es si en tal caso la deuda tributaria está ya en vía ejecutiva o la nueva solicitud antes del vencimiento impide el inicio de aquella.

El artículo 65 de la Ley General Tributaria, establece en su n.º 1. *Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.*

Por su parte en el número 5 de dicho artículo se dispone: *La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.*

Para tratar de resolver la duda planteada acudimos al desarrollo reglamentario, que ya anuncia la propia Ley, representado por el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, quien en el segundo párrafo del art. 52.3 precisa que, *si una vez concedido un aplazamiento o fraccionamiento el deudor solicitase una modificación en sus condiciones, la petición no tendrá, en ningún caso, efectos suspensivos. La tramitación y resolución de estas solicitudes se regirá por las mismas normas que las establecidas para las peticiones de aplazamiento o fraccionamiento con carácter general.*

Debemos admitir que el precepto transcrito no aclara directamente la duda que venimos planteando pero al mismo tiempo podemos considerar que aún cuando la petición efectuada por el contribuyente no tengan efectos suspensivos nada impide, de una parte, que la resolución que se adopte concediendo el fraccionamiento retrotraiga sus efectos al momento de efectuarse aquella y, de otra, es incuestionable que la solicitud se efectuó antes del inicio del periodo ejecutivo pues el plazo para el pago no había transcurrido.

La cuestión ha sido abordada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, quien, en resoluciones de 18 de diciembre de 2015 y 29 de enero de 2016, esta última, conociendo de reclamación 41-07605-2013, en el tercer párrafo del fundamento de derecho tercero aclaró que el régimen general

vigente en materia de aplazamientos y fraccionamientos tanto en la Ley 58/2003 como en el Reglamento General de Recaudación *implica que solicitado el aplazamiento/fraccionamiento de la deuda y de los intereses de demora generados antes de finalizar el plazo del año inicialmente concedido, dicha solicitud, que no cabe entender como una modificación de las condiciones de un aplazamiento concedido, ha de entenderse formalizada en periodo voluntario de pago, lo que impide el inicio del periodo ejecutivo.*

Igualmente entiende el Tribunal que el hecho que *un interesado se acoja al aplazamiento de la deuda por plazo de un año prevista en el artículo 38.1 de la Ley 29/0987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no resulta incompatible con el régimen general vigente para aplazamientos o fraccionamientos....., lo contrario supondría hacer de peor condición (solo cabría el aplazamiento por un año) a quien utiliza la previsión contenida en la legislación específica del Impuesto frente a quien acude desde un principio al procedimiento previsto en la Ley General Tributaria (admite la posibilidad de aplazamientos y fraccionamientos sin una limitación temporal concreta).*

Conclusiones:

- Cuando concedido un aplazamiento o fraccionamiento de una deuda tributaria y antes del vencimiento del plazo concedido se solicita nuevo aplazamiento o fraccionamiento esta debe entenderse realizada en periodo voluntario de pago, aún cuando la resolución administrativa se produzca una vez vencido aquel.
- La concesión de un aplazamiento o fraccionamiento de pago al amparo de la normativa propia del tributo de que se trate no es obstáculo para que la solicitud de nuevo aplazamiento o fraccionamiento de pago antes del vencimiento del plazo pueda efectuarse al amparo de la normativa general.

Sevilla a 21 de octubre de 2016

LA DIRECTORA



Fdo. María Victoria Pazos Bernal