

Revista Técnica Tributaria

---

JURISPRUDENCIA  
NACIONAL



**AEDAF**



# Jurisprudencia nacional

---

## **Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª**

Sentencia de 13 de junio de 2018, rec. 2800/2017

**Ponente: Jesús Cudero Blas**

**ITPyAJD. Compras por empresarios a particulares de objetos de oro u otros metales preciosos. Alcance y significado del principio de confianza legítima.**

Según se resuelve en esta sentencia, el principio de confianza legítima impide a la Administración exigir un tributo en relación con una determinada clase de operaciones, respecto de periodos anteriores no prescritos, cuando existan signos externos de esa misma Administración que revelen de forma indubitada que en esos periodos el criterio administrativo era el de la no exigencia del tributo. En el caso planteado no se vulnera el mencionado principio, ya que el solo hecho de que la Administración no hubiera iniciado comprobación al contribuyente no determina un acto de reconocimiento tácito del derecho.

### **Fundamentos de derecho**

---

(...)

**SEGUNDO.-**

(...)

Muy sintéticamente cabe afirmar que el principio en estudio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos. Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurren determinados requisitos (destacados en la sentencia de 22 de junio de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015, con abundante cita de pronunciamientos anteriores), concretamente los siguientes:

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de

confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.
3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.
4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano - más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder.

(...)

#### **TERCERO.-**

(...)

Vaya por delante que es imposible, a nuestro juicio, responder a esta cuestión de forma absoluta, general o universalmente aplicable a todas las situaciones de aquella naturaleza. Nuevamente hay que continuar como empezamos al analizar el principio en estudio: su eficacia dependerá de las concretas circunstancias de cada caso.

Sí podemos afirmar, empero, que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imposables), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios.

A ello cabría añadir, reiterando aquí nuestra jurisprudencia, que la circunstancia de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos imposables procedimiento alguno (de gestión, o de inspección) no determina ineluctablemente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo, pues tal circunstancia -la ausencia de regularización- no constituye, si no va acompañada de otros actos concluyentes, un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración.

#### **CUARTO.-**

(...)

---

El acogimiento del recurso de casación exige resolver el fondo del litigio, consistente en determinar si las operaciones sobre las que se giraron las liquidaciones provisionales impugnadas (compras a particulares de objetos de oro y otros metales efectuadas por la empresa en los años 2011, 2012 y 2013) estaban sujetas y no exentas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales teniendo en cuenta que, al no tener los transmitentes la condición de empresarios o profesionales, quedan fuera del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Aunque la ley - artículo 93.1 de la Ley Jurisdiccional - y el carácter pleno de esta jurisdicción nos autorizan a actuar como jueces de instancia y a resolver el fondo de las pretensiones deducidas en el recurso, la prudencia nos exige devolver las actuaciones a la Sala sentenciadora (como también permite aquel precepto de nuestra norma procesal) para que sea ella la que adopte la decisión que proceda sobre la conformidad o disconformidad a derecho de las resoluciones recurridas.

Ello es así por cuanto esta misma Sección ha planteado -mediante auto de 7 de febrero de 2018, dictado en el recurso núm. 163/2016 - una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la tributación de operaciones idénticas a las que aquí nos ocupan (compras efectuadas por empresarios a particulares de objetos de oro y otros metales) interrogando a dicho órgano sobre el siguiente extremo:

(...)

## Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 29 de mayo de 2018, rec. 1528/2017

Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

### Procedimientos tributarios. Devolución de ingresos indebidos. Ingreso extemporáneo para eludir la acción penal.

Se plantea el Tribunal Supremo, si la redacción del artículo 221.1.c) de la LGT, en su redacción anterior al Real Decreto-ley 12/2012, permite la devolución de la deuda ingresada, una vez transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar, pero antes de que transcurra el plazo de prescripción penal. Pues bien, según el Alto Tribunal, tal devolución no procede, ya que el ingreso no puede calificarse de indebido sino de debido. Añade que la actuación del recurrente pretendiendo la devolución resultaría contraria a sus propios actos e, incluso podría calificarse de fraude de Ley, dado que se realizó el ingreso para eludir la responsabilidad penal y luego, pretende beneficiarse de la literalidad del precepto para obtener la devolución.

### Fundamentos de derecho

---

(...)

**QUINTO.-** Volviendo a la naturaleza del ingreso extemporáneo de una deuda prescrita en el ámbito tributario, antes de la reforma operada por el Real Decreto Ley 12/2012, la parte considera que aunque el ingreso se efectuó con la finalidad de prevenir el riesgo del delito fiscal [...], como la prescripción opera de oficio, la deuda tributaria debería estimarse extinguida, por tratarse de un ingreso indebido desde el punto de vista estrictamente tributario.

Este criterio, sin embargo, no puede ser compartido.

Dejando a un lado la jurisprudencia penal, según la cual en caso de delito se produce una novación de la obligación tributaria, que desaparece como tal surgiendo en su lugar una responsabilidad civil derivada del propio delito ( por todas sentencia de 18 de diciembre de 2000 ), y que no puede servir en este caso, ya que la determinación de la responsabilidad civil requería de su fijación mediante sentencia, situación que no se produjo al excluir la declaración espontánea la penalidad de la conducta, hay que reconocer que la interpretación que defiende la parte podría afectar a la eficacia de la regularización en cuanto a la posible responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública a la que se acogió el propio recurrente.

Por tanto, no obstante *la falta de homogeneización de los plazos de prescripción tanto en el ámbito de la responsabilidad tributaria como en el ámbito de la responsabilidad penal, no cabe negar la incidencia de la regularización tributaria al amparo del art. 27 de la Ley General Tributaria en la responsabilidad penal*, como apreció correctamente la Sala de instancia y cuya argumentación comparte en lo sustancial esta Sala.

Por otra parte, ante las circunstancias concurrentes, *la actuación del recurrente, pretendiendo la solicitud de devolución, después del pronunciamiento de la jurisdicción penal, resultaría contraria a sus propios actos y hasta podría calificarse como fraude de ley*, en cuanto realizó un ingreso para conseguir la exoneración de la responsabilidad penal, utilizando luego la literalidad del artículo 221.1 c) de la Ley General Tributaria para burlar el pronunciamiento penal, sin tener en cuenta que con anterioridad a la reforma del Real Decreto Ley 12/2012 la exención de responsabilidad penal por

---

regularización no estaba prevista en la Ley General Tributaria, lo que justificaba que tampoco se contemplara la mención que ahora figura en el art. 211. 1 c ) a los supuestos de regularización realizados una vez transcurrido el plazo de prescripción administrativa, sin que la falta de mención pueda aducirse para reconocer la devolución de lo ingresado, dado que el ingreso determinó la apreciación por la jurisdicción penal de la excusa absolutoria, obteniendo el recurrente así la exoneración de su responsabilidad penal.

Debemos insistir que en el momento de la presentación de la declaración complementaria controvertida, considerada por el art. 305.4 del Código Penal como excusa absolutoria, el comportamiento eliminaba la punibilidad de un hecho delictivo por razones de política criminal, si bien en la actualidad constituye un elemento negativo del delito que excluye la ilicitud penal, al afirmar el art. 305.1 del Código Penal , redactado por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre que “ el que, por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública (...) será castigado (...) salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”.

También la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica de 1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, afirmaba que suponía neutralizar “no sólo el desvalor de la acción con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria”. De ahí que la considere como el “reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado”.

En definitiva, hay que concluir que el *ingreso nunca tuvo el carácter de indebido, sino, como señala, la sentencia recurrida fue debido, como así lo consideró el orden penal para la aplicación de la excusa absolutoria.*

## Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 23 de mayo de 2018, rec. 1880/2017

Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

### **ITP y AJD. Comprobación de valores. Utilización del método de comprobación del artículo 57.1.b) de la LGT-aplicación de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral.**

El Tribunal Supremo concluye que el método de comprobación regulado en el art. 57.1.b) de la LGT consistente en aplicar un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral no es idóneo cuando se trata de valorar bienes inmuebles en aquellos impuestos en los que la base imponible viene determinada por referencia al valor real, salvo que dicho método se complemente o vaya acompañado con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

### **Fundamentos de derecho**

---

#### **TERCERO-**

(...)

c) Este medio legal de comprobación presupone, por definición, la facultad de la Administración tributaria de basar su estimación, válida y eficaz potencialmente, con el fin de rectificar las declaraciones o autoliquidaciones del contribuyente, en la incorporación de datos o magnitudes genéricas, presuntivas y, por ende, meramente hipotéticas. Además de su generalidad, pueden conducir a una verdadera ficción cuando, por el transcurso del tiempo, los valores así asignados pierdan actualidad o se desvíen notablemente de la evolución de los precios en el mercado inmobiliario.

(...)

e) Por ello mismo, no es casual ni de una importancia menor que en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales que aquí nos ocupa se trate de establecer el *valor real* del bien o derecho transmitido (arts. 10.1 y 46 TRLITP).

El *valor real* configura un concepto jurídico indeterminado de imprecisos perfiles, como esta Sala ha subrayado en una jurisprudencia constante y uniforme, puesto que no se ampara en definición legal alguna y, permite, sea cual fuere el medio de comprobación o determinación que en cada caso se utilice, un cierto margen legítimo. El valor real no arroja - no puede hacerlo- un guarismo exacto, único y necesario, sino una franja admisible entre un máximo y un mínimo. Así sucede cuando se acepta el valor declarado por el administrado -que puede variar en unos y otros casos-; también cuando se acude al dictamen de peritos de la Administración (art. 57.1.e) LGT); o, en fin, si se emplean otros medios de comprobación legalmente previstos, como los precios medios de mercado o las valoraciones atribuidas a efectos de aseguramiento o hipotecarios.

Esa inexactitud *a priori*, consustancial a la idea de *valor real* y a su integración en la categoría dogmática de los conceptos jurídicos indeterminados, guarda relación directa con la que padece otra noción relativamente semejante, la de *valor de mercado*. Ello hasta el punto de que esta misma Sala, en jurisprudencia reiterada, identifica ese valor real con el *"...precio que sería acordado en*

---

*condiciones de mercado entre partes independientes...*" (sentencia, entre otras, de 18 de junio de 2012, pronunciada en el recurso de casación nº 224/2009 (ES:TS :2012:4224), para un caso de IRPF).

Siendo ello así, estamos en todo caso ante un valor que, al margen de su natural incertidumbre previa, sólo puede alcanzarse teniendo en cuenta las circunstancias singulares de la operación económica o manifestación de capacidad contributiva que se somete a tributación, así como apreciando las características propias del bien sometido a valoración, irreductibles al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales.

(...)

g) En esta línea de razonamiento, una cosa es que la noción del *valor real* sea indeterminada en la enunciación legal, pero cuantificable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que tipifica la ley, y otra bien distinta es que la Administración quede apoderada, por el artículo 57.1.b) LGT, para la sustitución libérrima de la determinación o comprobación del valor real por otro distinto que, en puridad, no lo es -o no necesariamente lo es-, en la medida en que se integra en una norma jurídica, una disposición de suyo abstracta, que por ello mismo se aleja de aspectos que *velis nolis* han de confluír en el establecimiento del valor de cada inmueble -como sucede con el estado de conservación, las mejoras incorporadas, la posición relativa del inmueble en un edificio o urbanización, etc.-

h) En resumen de lo anterior, ha dicho con constancia y reiteración la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración -que, por ende, corrige o verifica los valores declarados por el interesado como precio o magnitud del negocio jurídico llevado a término- ha de ser: a) singularizado; b) motivado; y c) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar (véanse, por todas, las sentencias de 29 de marzo de 2012 -recurso de casación para unificación de doctrina nº 34/2010 -; de 18 de junio de 2012 -recurso de casación nº 224/2009 -; y de 26 de marzo de 2014 -recurso de casación nº 3191/2011 -).

(...)

**3.5. En conclusión de todo lo anterior, sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, sin que baste con una presunción inmotivada de desacierto de la asignación del valor.**

Si las autoliquidaciones, pues, comportan una carga para el administrado, favorecida legalmente por la presunción del artículo 108.4 LGT, la respuesta a la primera pregunta enunciada en el auto de admisión debe ser negativa, por estas razones:

- a) La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado, incredulidad que, a su vez, involucra dos facetas distintas: la primera sería la de suponer que el precio declarado no corresponde con el efectivamente satisfecho, lo que daría lugar a una simulación relativa cuya existencia no puede ser, desde luego, presumida, sino objeto de la necesaria prueba a cargo de la Administración que la afirma; la segunda faceta, distinta de la anterior, consiste en admitir que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, pero no corresponde con el valor real, que es cosa distinta. En este caso, también tendría que justificar la Administración la fuente de esa falta de concordancia.
- b) Esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal, en tanto comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación a cuyo establecimiento tiende, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una autoliquidación que la ley presume cierta no se corresponde con el valor real, sin que sea admisible que la fuente de

esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados.

- c) Que la aplicación de coeficientes abstractos sobre valores catastrales sea legal como método de valoración -afirmación de la que no dudamos-, tal como preconiza el recurso de casación (artículo 57.1.b) LGT), no significa que sea un método idóneo, por su abstracción, para establecer el valor real (artículos 10.1 y 46.1 TRLITP).
- d) El empleo de la potestad reglamentaria, por medio de orden autonómica, para fijar automáticamente coeficientes únicos para todos los bienes inmuebles radicados en una localidad, no puede entrañar un *plus* de presunción de acierto en la comprobación, dado que a la abstracción propia de la forma en que se fijan los valores por coeficientes se añade la inherente a las normas jurídicas, que no atienden ni podrían hacerlo al caso singular (puede verse al efecto el voto particular formulado a las dos sentencias de 6 de abril de 2017, de esta Sala, recursos de casación nº 888 y 1183/2016).

(...)

#### **SEXO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.**

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

A.- La primera cuestión consiste en *“determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real”*.

La respuesta a esa primera pregunta exige que trascendamos de los literales términos en que ha sido formulada, lo que resulta imprescindible para satisfacer el propósito legal de formar jurisprudencia sobre la aplicación del método legal de comprobación del artículo 57.1.b) LGT, consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, aquí los que figuran en el Catastro Inmobiliario. A tal efecto, la respuesta es la siguiente:

- 1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes ( artículo 57.1.b) LGT ) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.
- 2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.
- 3) La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

- 
- 4) El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia.

B.- La segunda cuestión se formula así: *“determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia”*.

En armonía con una reiterada y constante jurisprudencia de este Tribunal Supremo, la respuesta a tal pregunta debe ser la siguiente:

- 1) La tasación pericial contradictoria no es una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa.
- 2) Para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho, debiendo tenerse en cuenta lo respondido en la pregunta anterior sobre la carga de la prueba.
- 3) En el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquél el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa.
- 4) La decisión del Tribunal de instancia que considera que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real, o lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración, constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación.

## Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 11 de junio de 2018, rec. 2/2018

Ponente: Concepción Mónica Montero Elena

### IRNR. Notificaciones. Validez de la notificación por edictos.

Entiende la sala que la notificación por comparecencia estuvo válidamente realizada, teniendo en cuenta que el sujeto pasivo no residente no había comunicado a la AEAT su domicilio fiscal y que previamente a la notificación edictal se intentó notificar personalmente en el inmueble que había sido transmitido y cuya ganancia patrimonial se pretendía regularizar. Aunque existe una jurisprudencia consolidada que exige de la Administración una razonable actividad para determinar el domicilio del recurrente cuando le es desconocido, la AN considera que, en el caso analizado, en el que el domicilio del sujeto pasivo se sitúa en Alemania, no procede dicha exigencia a la AEAT, pues supondría un esfuerzo desproporcionado.

En lo referente al fondo del asunto, la AN concluye que procede la revocación del acuerdo de liquidación por haberse dictado vulnerando manifiestamente el artículo 35.1 de la LIRPF. Ante la falta de declaración por el contribuyente, para el cálculo de la ganancia patrimonial obtenida la Administración considera un valor de adquisición de cero euros, debiendo haber acudido a los mecanismos que el ordenamiento jurídico prevé para la fijación del valor de adquisición (artículo 57 de la LGT).

### Fundamentos jurídicos

---

#### SEGUNDO.-

(...)

Resulta acreditado, y así se recoge en la sentencia, que el sujeto pasivo no comunicó su domicilio fiscal a la Administración Tributaria, por lo que ésta aplicó lo dispuesto en el artículo 11 del RDL 5/2004, y acudió a la notificación edictal ante el resultado infructuoso.

Pues bien, la primera cuestión a resolver es si la notificación se realizó en legal forma, porque de no ser así, el acto liquidatorio podría impugnarse en plazo (la notificación defectuosa no produce el efecto de inicio de los cómputos de los plazos de impugnación).

En el presente caso, el obligado tributario incumplió su obligación de declarar en concepto de IRNR como consecuencia de transmisión de inmueble, y omitió poner en conocimiento de la Administración el domicilio fiscal (artículo 48 LGT).

Pero es cierto, como se afirma en la sentencia apelada, que jurisprudencialmente viene exigiéndose a la Administración una razonable actividad para determinar el domicilio del recurrente, cuando este no consta de manera clara. Así la sentencia de 13 de junio de 2017, RC 2638/2015, afirma *“No hay infracción del artículo 59 de la Ley 30/1992 porque la sentencia no impone a la Administración ninguna suerte de investigación detectivesca para averiguar el domicilio real del interesado. Solamente, le requiere que mire el expediente. (...) No es fácil comprender la argumentación de la recurrente a la vista de lo sucedido ni tampoco a la luz de cuanto viene manteniendo el Tribunal Constitucional en este punto. La notificación personal debe realizarse siempre que, sin esfuerzos*

---

*desproporcionados, la Administración pueda obtener el domicilio actual del interesado (sentencias 6/2017, 200/2016, 151/2016, 150/2016, 181/2015, 137/2014, 136/2014, 126/2014, 59/2014, 30/2014, entre muchas otras) y poca desproporción había en este caso cuando la Comunidad Autónoma de Castilla y León disponía del teléfono móvil del Sr. (...) desde el primer momento. Ese mismo que, como se ha dicho, utilizó en el último momento sin que parece que hiciera entonces ninguna pesquisa extraordinaria.”*

Ahora bien, en el supuesto que analizamos, el domicilio del sujeto pasivo se encontraba en Alemania, lugar al que no se extiende la potestad de la Administración Tributaria española, no pudiendo, aun cuando se conociera el domicilio, practicar una notificación fehaciente, si no es con el auxilio de las autoridades alemanas. No podemos por ello entender que sea exigible para la Administración la localización de un domicilio fuera de España y practicar una notificación personal en él, ya que *la notificación personal debe realizarse siempre que, sin esfuerzos desproporcionados, la Administración pueda obtener el domicilio actual del interesado*, pero, por las razones expuestas, la realización de actuaciones procesales fuera del territorio español no puede calificarse de esfuerzo proporcionado. Entendemos por tanto que no existe circunstancias que flexibilicen la aplicación de los artículos 48 de la Ley 58/2003 y 11 del RDL 5/2004.

Debemos estimar la apelación en este extremo, y declarar que la notificación se practicó en legal forma.

### **TERCERO.-**

Es incuestionable que el recurrente omitió sus obligaciones con la Hacienda española al no declarar y tributar por la ganancia patrimonial obtenida con la enajenación del inmueble, y también lo es que es al sujeto pasivo al que corresponde probar el valor de adquisición del bien enajenado (artículo 105 de la LGT).

Ahora bien, al haber fijado la Administración el importe de adquisición en 0,00 euros, es evidente que se produce una vulneración manifiesta del artículo 35.1 de la LIRPF, pues una de las magnitudes previstas por el precepto para determinar la base imponible se ha fijado en una suma ficticia, lo que desvirtúa completamente el concepto “ganancia patrimonial”. Si atendemos al artículo 33 de Ley 35/2006, que define tal concepto, encontramos que: “*Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél (...)*”

Y el artículo 34 del mismo Texto Legal, fija su importe: “*El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. (...)*”

Al fijar el valor de adquisición del inmueble transmitido en 0,00 euros, es evidente que la Administración ha eliminado el concepto de ganancia patrimonial en las transmisiones de bienes, tal como viene delimitado en la norma de aplicación, que, por esencia, se configura como la diferencia entre un valor de adquisición y un valor de enajenación, que determina una ganancia o pérdida patrimonial.

No es cierto el argumento esgrimido por la Administración en cuanto a que acudir a la fijación del valor inicial por medios distintos a la fijación del importe de adquisición, vulneraría el artículo 35.1 de la LIRPF, pues nos encontramos ante una incógnita relativa al valor de adquisición del bien transmitido, que puede producirse, no solo ante una omisión de declaración, como es el caso, sino también, cuando el valor inicial fijado por el sujeto pasivo no sea el correcto; y, en tales casos, el Ordenamiento Jurídico establece mecanismos para la fijación de ese valor ( artículo 57 de la Ley 58/2003). La Administración debió acudir a tales mecanismos, pues eliminar una de las magnitudes legalmente previstas para fijar la base imponible, constituye una infracción manifiesta de la Ley.

Debemos concluir que se ha vulnerado manifiestamente el artículo 35.1 de la Ley 35/2006 y, por lo tanto, procede la revocación del acto de liquidación objeto de autos y todos los que de él traen causa.

De lo expuesto resulta la estimación parcial del recurso de apelación, en la medida en que debemos revocar la sentencia apelada y declarar el ajuste a la legalidad de la notificación objeto de autos, pero debemos estimar la pretensión de la apelada en orden a la revocación de la liquidación provisional de fecha 7 de marzo de 2012, clave NUM002, y todos los actos de los que de ella traen causa.

---

# Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 19 de abril de 2018, rec. nº 54/2016

Ponente: Jesús María Calderón González

## **Impuesto sobre Sociedades. Sociedad inmobiliaria. Gastos de reparaciones y conservación. Consideración por la Inspección de los gastos de intermediación como mayor valor de existencias.**

La Audiencia Nacional estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC que anula la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades y se pronuncia sobre cómo debe ser el tratamiento de determinados gastos satisfechos por una sociedad cuya actividad es la promoción y venta de inmuebles. De esta manera, dado que los gastos de intermediación no son citados expresamente por la norma contable sectorial (adaptación del PGC a empresas inmobiliarias), ni aparecen entre los que deben formar parte del concepto “precio de adquisición”, deben ser considerados como gastos del ejercicio. Mientras que los “trabajos de fontanería”, al no tratarse de una simple sustitución de piezas, sino de una mejora del edificio deberán considerarse como mayor valor del activo. De igual manera las indemnizaciones pagadas a los arrendatarios, aunque no aparecen de forma expresa en las normas de valoración, en la medida en que suponen un aumento de la generación futura de ingresos, deberán considerarse como mayor valor del edificio.

### **Fundamentos jurídicos**

---

(...)

**TERCERO.-** en el primer motivo del recurso se aduce que los gastos de intermediación no se pueden considerar mayor valor de existencias.

(...)

Ha de partirse para la resolución de esta cuestión que ambas partes están de acuerdo en que la Norma 13ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994, no contempla expresamente los citados gastos.

Por lo tanto, ante ese silencio debe acudir al concepto de precio de adquisición que comprende todos aquellos gastos inherentes a la adquisición que supongan un mayor valor del elemento adquirido.

Y esos gastos, que determinan ese mayor valor del elemento adquirido, se encuentran definidos en la Norma de Valoración Segunda en la citada Orden de 28 de diciembre de 1994, que señala “El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de explotación: Gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares”.

En sentido idéntico se pronuncia la Norma de Valoración 2ª del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, *ratione temporis* aplicable.

Y claro, en esa descripción no se incluyen los gastos hoy enjuiciados que a diferencia de aquellos no son necesarios para que el inmovilizado se integre en el proceso productivo de la empresa, vía amortización.

En consecuencia, tal como defiende la actora, esos gastos no pueden considerarse mayor valor de las existencias, pues son gastos del ejercicio, pronunciamiento que conlleva a estimar el motivo.

**CUARTO.-** En el siguiente, postula la demandante que los trabajos de fontanería y suministro de materiales de la empresa "Joalpa Instalaciones y Mantenimiento, S.L." son gasto corriente y no mayor valor de las existencias.

Cita la resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, apartados tercero y cuarto y la Consulta de la D.G.T. de fecha 4 de octubre de 2000.

(...)

La clave en este punto está en determinar si esa factura es incardinable en el concepto de "mejora" del edificio o se trata de una simple "reparación" del mismo, que no supone una mejora sustancial en la productividad del inmueble en cuestión ni un alargamiento de su vida útil.

Pues bien, en este caso a la hora de determinar el tratamiento contable aplicable a los mencionados servicios, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el Real Decreto 1643/199, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad ("PGC"), y más concretamente, lo dispuesto en su norma de valoración 3ª en la cual se establecen determinadas normas particulares sobre el inmovilizado material y cuyo apartado f) establece que. "Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario."

(...)

La actora, ha presentado el informe del arquitecto citado, en el que consta lo siguiente:

(...)

2º Las instalaciones de fontanería, calefacción y gas del edificio en cuestión se encontraban en un estado de conservación deficiente, incumpliendo los requisitos básicos de una edificación en lo referente a la funcionalidad y habitabilidad. En lo que a la fontanería se refiere, se aprecia que la instalación existente, era la original en plomo, tanto en viviendas como en las zonas comunes.

3º Como consecuencia del estado de conservación deficiente de las instalaciones generales anteriormente referidas, se produjo el colapso, a principios del pasado mes de octubre del año 2005, de las instalaciones de fontanería y calefacción, provocando numerosos problemas y daños derivados en las conducciones generales del agua y en acabados adyacentes.

4º Con el ánimo de solventar las deficiencias derivadas de dicha situación, se han realizado obras de reparación, sustitución y acondicionamiento de las instalaciones generales de fontanería, calefacción y gas, así como de renovación de los acabados superficiales afectados. Dichas obras se han llevado a cabo entre los meses de octubre a diciembre del año 2005.

(...)

---

Y de los términos del citado informe, la Sala no aprecia que estemos ante meras obras de sustitución de piezas o canalizaciones, sino ante una "mejora" del citado edificio, que contribuirá a un alargamiento de la vida útil del activo, en suma, no nos encontramos ante una simple mejora, lo que conlleva a desestimar el motivo.

**QUINTO.-** En el siguiente la actora considera como gastos del ejercicio las indemnizaciones pagadas a los arrendatarios.

(...)

(..) la extinción de un derecho sobre un bien inmueble, que limita su plena propiedad, supone, un incremento de las posibilidades del mismo por su propietario, así como un aumento de su potencial rentabilidad financiera.

La parte señala también que existen indemnizaciones abonadas a inquilinos, con contratos de arrendamiento no sometido a prórroga forzosa, que ya estaban generando ingresos a valor de mercado, respecto de los que no cabe, por tanto, obtener una rentabilidad futura, pero tal alegación no puede ser admitida al ser evidente que el cese de ese arrendamiento generará mayores posibilidades de utilización en el futuro.

En cambio, para la Sala si son gastos del ejercicio la indemnización abonada a doña Marina , por importe de 2.000 euros, por la resolución del contrato de trabajo que mantenía con la Comunidad de Propietarios de la CALLE003 , nº NUM010 , y que en virtud, de dicha relación laboral hacía uso de la vivienda, así como la indemnización abonada a don Eutimio , con contrato de arrendamiento en la CALLE004 , nº NUM011 por importe de 1.500 euros, como consecuencia de los perjuicios causados en la ejecución de obras en dicho inmueble.

En este punto, el motivo se estima.

## Tribunal Supremo, Sala Tercera

Sentencia de 21 de mayo de 2018, rec. nº 113/2017

Ponente: Joaquín Huelín Martínez de Velasco

### **Procedimiento contencioso-administrativo contra actos de aplicación de tributos locales. Inadmisibilidad del recurso. Falta de agotamiento de la vía administrativa previa.**

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto por la contribuyente contra la sentencia del TSJ Extremadura, que declaró inadmisibile el procedimiento ordinario al no haber agotado la interesada la vía administrativa previa. Si bien esta sentencia se refiere al recurso de reposición preceptivo de los entes locales en materias económico-tributarias, su doctrina y criterio resultan perfectamente aplicables a todo supuesto de impugnación de acto administrativo, de cualquier materia y ante cualquiera administración, ya sea recurso dealzada o ya reclamación económico-administrativa, cuando el único fundamento sea la inconstitucionalidad de la norma que ampara dicho acto administrativo.

### **Fundamentos de derecho**

---

(...)

#### **CUARTO .- (...)**

6. Si el recurso de reposición tuviera como único fundamento la inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto impugnado, el autor del acto recurrido, llamado a resolver el recurso de reposición [vid. artículo 14.2.b) LRHL], nunca podría estimarlo por carecer de atribuciones para pronunciarse sobre la validez de la norma, inaplicarla o expulsarla del ordenamiento jurídico, y no existir un instrumento procedimental que le permita plantear la cuestión ante el Tribunal Constitucional, único que en nuestro sistema tiene potestad para expulsar las leyes inconstitucionales del ordenamiento jurídico y pronunciarse sobre el particular a título incidental. El recurso de reposición resultaría de todo punto inútil e ineficaz para satisfacer la pretensión anulatoria o de nulidad. Cabe recordar el total sometimiento de las administraciones públicas a la ley, expresión de su radical sujeción a la ley y al Derecho (vid. artículo 103.1 CE).

(...)

9. Siendo así, y en virtud de lo razonado en los anteriores fundamentos jurídicos, se ha de concluir que, en las circunstancias descritas, la exigencia como preceptivo de un recurso de reposición y, en su caso, el rechazo liminar de la acción contencioso-administrativa intentada sin su previa interposición, resultan desproporcionados y vulneradores del derecho a obtener la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE, al tiempo que desconocen el mandato del artículo 106.1 CE, incompatible con demoras impuestas por la interposición de recursos en vía administrativa manifiestamente ineficaces e inútiles para dar cumplimiento al fin que los justifica.

10. En otras palabras, el privilegio de la tutela reduplicativa ha de ser objeto de una interpretación moderadora, en aras de la tutela judicial efectiva, evitando demoras innecesarias y anodinas que postergan el control judicial de la Administración.

---

11. Con ello no “inaplicamos” ni “anulamos” la previsión del artículo 25.1 LJCA, resultados que están fuera del alcance de nuestras potestades. Simplemente la interpretamos desde la perspectiva y a la luz de las exigencias que derivan de los artículos 24.1 y 106.1 CE, cuyo carácter normativo y fuerza de obligar resultan indiscutibles.

(...)

## Tribunal Supremo, Sala Tercera

Sentencia de 21 de mayo de 2018, rec. nº 113/2017

Ponente: Ángel Aguillo Avilés

**IBI. Exención centros docentes. Determinar si la exención reconocida en el IBI a favor de los bienes inmuebles que se destinan a la enseñanza por centros docentes acogidos al régimen de concierto educativo exige que los sujetos pasivos del impuesto sean titulares de tales centros docentes.**

El hecho imponible del IBI está constituido por la titularidad del derecho de propiedad sobre los inmuebles, de la concesión administrativa sobre los mismos o de los derechos reales de usufructo y superficie. Es sujeto pasivo del impuesto quien sea titular del derecho que sea constitutivo del hecho imponible. Pues bien, puesto en conexión el art. 62.2.a) RDLeg. 2/2004 (TRLHL) con los arts. 61.1 y 63.1, procede señalar que la titularidad de los bienes inmuebles destinados a la enseñanza en régimen de concierto y la del centro educativo concertado han de coincidir en la misma persona o entidad para gozar del beneficio tributario sobre el IBI, tributo que grava, precisamente, la titularidad de los inmuebles.

### Fundamentos jurídicos

(...)

**SEGUNDO.-** Respuesta a la cuestión.

1. El beneficio fiscal controvertido se contiene en el artículo 62.2, letra a), del TRLHL, precepto que declara exentos del IBI, previa solicitud, a «[l]os bienes inmuebles que se destinan a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada».
2. La correcta delimitación del ámbito de aplicación de la exención, sin embargo, debe hacerse no solo a la luz de los términos del precepto que la establece, sino que también precisa ponerlo en conexión con otros que configuran la verdadera naturaleza del IBI, que es definido por el artículo 60 del TRLHL como «un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en esta ley»; en particular, con los que contienen la definición del hecho imponible y del sujeto pasivo a título de contribuyente.

Así, según el artículo 61.1 del TRLHL, “constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad” de “una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos” [letra a], de “un derecho real de superficie” [letra b], de «un derecho real de usufructo» [letra c)] o del «derecho de propiedad» [letra d)]. Y dispone el artículo 63.1 del TRLHL que «[s]on sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto».

3. Tenemos, pues, que el hecho imponible del IBI está constituido por la titularidad del derecho de propiedad sobre los inmuebles, de la concesión administrativa sobre los mismos o de los derechos reales de usufructo y superficie. Y que es sujeto pasivo del impuesto quien sea titular del derecho que sea constitutivo del hecho imponible. Pues bien, puesto en conexión el artículo

---

62.2.a) del TRLHL con los artículos 61.1 y 63.1 del TRLHL, puede adelantarse ya que la titularidad de los bienes inmuebles destinados a la enseñanza en régimen de concierto y la del centro educativo concertado han de coincidir en la misma persona o entidad para gozar del beneficio tributario sobre el IBI, tributo que grava, precisamente -como ya se ha dicho-, la titularidad de los inmuebles.

A este respecto, conviene tener presente que los supuestos de exención son casos en los que, pese a realizarse el hecho imponible del tributo, la ley exime -en todo o en parte- del cumplimiento de la obligación tributaria principal. La aplicación de la exención presupone, pues, la realización del hecho imponible, a diferencia de los supuestos de no sujeción.

4. Abundando en la conclusión anterior, debe recordarse que la exención mencionada se recogió por primera vez en el artículo 64 de la LHL, como consecuencia de la nueva redacción que le confirió el artículo 7 de la Ley 22/1993. Así, con efectos de 1 de enero de 1994, se amplió el alcance de la exención a «[l]os centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos, en tanto mantengan su condición de centros total o parcialmente concertados».

(...)

5. Pues bien, alcanzada la conclusión de que ambas normas, aunque de redacción ligeramente distinta, recogen la misma regulación, el corolario lógico es que a la exención controvertida le resulta aplicable la jurisprudencia sentada en relación con el artículo 64, letra l), de la LHL, introducido por la Ley 22/1993, en las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1998, ya citada, y de 23 de diciembre de 2002 (rec. cas. núm. 7183/1997; ES:TS:2002:8800), que desestimó también el recurso interpuesto por una entidad de crédito que pretendía que se le reconociera el derecho a la exención del IBI en relación con uno de sus locales en los que se ejercía también una actividad docente.

(...)

6. Las dos sentencias que acabamos de transcribir parcialmente establecen una doctrina meridianamente clara que en este momento esta Sala no ve motivos para modificar.

(...)

Sin embargo, no podemos coincidir con estos reproches. En primer lugar, resulta evidente que, al exigir que quien desarrolla la actividad educativa en régimen de concierto sea al mismo tiempo el titular de los bienes en que dicha actividad tiene lugar, no estamos haciendo una interpretación "extensiva" de la norma que establece la exención y, por tanto, "correctora" o, si se prefiere, no "declarativa", contraria -se dice- al principio de legalidad, sino que, por el contrario, tal y como reclama el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, la interpretación que mantenemos, respetando escrupulosamente el sentido propio de los términos del artículo 62.2.a) del TRLHL, atiende al contexto (interpretación sistemática de la norma que tiene en cuenta lo establecido en los artículos 61.1 y 63.1 del TRLHL, que definen el hecho imponible y el sujeto pasivo del IBI, respectivamente).

En segundo lugar, en suma, se denuncia la atribución de un diferente tratamiento fiscal (a) al titular de un centro destinado a la enseñanza concertada, que, a su vez, es titular de las instalaciones dedicadas a la educación, y (b) al "explotador" de un centro educativo en régimen de concierto que no es titular de los bienes inmuebles donde se desarrolla la actividad educativa, (c) en la medida en que al primero le resulta aplicable la exención examinada y al segundo no. Se aduce, pues, la existencia de una desigualdad "en la ley" o "ante la ley" tributaria, discriminación que en la medida en que se plantea desde el punto de vista del deber de contribuir, debe situarse en el ámbito del art. 31.1 de la CE, precepto que conecta de manera inescindible la igualdad con

los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en dicho precepto constitucional.

(...)

En consecuencia, no siendo homogéneo el término de comparación que se aporta para ilustrar la desigualdad denunciada (o, en otras palabras, no existiendo una distinta contribución al sostenimiento de los gastos públicos por quienes manifiestan idénticas capacidades económicas), requisito indispensable para poder apreciar la vulneración de la igualdad prevista en el art. 31.1 de la CE, no puede decirse que en el caso que enjuicamos se vulnere el derecho a no sufrir un trato desigual.

(...)

7. (...)

En otras palabras, no resulta aplicable la exención en caso de que no coincidan el titular del bien inmueble ocupado por el centro docente y el titular de dicho centro, independientemente del título en virtud del cual éste explote el referido bien.