



Roj: **STS 3959/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:3959**

Id Cendoj: **28079130022020100581**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/11/2020**

Nº de Recurso: **7701/2018**

Nº de Resolución: **1567/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CLM 2127/2018,**
ATS 2196/2019,
STS 3959/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.567/2020

Fecha de sentencia: 19/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7701/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 06/10/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 7701/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1567/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 19 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 7701/2018, interpuesto por la procuradora doña Paloma Ortiz-Cañavate Levenfeld, en nombre y representación de doña Marí Trini, contra la sentencia dictada el 30 de julio de 2018 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso núm. 141/2016 sobre liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Han comparecido como partes recurridas el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado y la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, representada por el letrado de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida y hechos del litigio.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 30 de julio de 2018, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que desestimó el recurso núm. 141/2016, deducido contra la resolución de 28 de enero de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, desestimatoria a su vez de la reclamación económico administrativa número 13/01116/2012 formulada contra la liquidación provisional girada por concepto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por pérdida de los beneficios fiscales establecidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, por un importe a ingresar de 46.435,40 euros (36.125,91 euros de cuota y 10.309,49 de intereses de demora).

Los hechos relevantes, tal como se desprenden del contenido de las actuaciones son los siguientes:

El 24 de febrero de 2005 se otorgó escritura pública de compraventa de una finca rústica por los cónyuges don Mario y doña Marí Trini, en un 80,07% con carácter ganancial y en un 19,93% con carácter privativo de la esposa respecto de la que se acogieron a los beneficios fiscales establecidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio. El 16 de diciembre de 2009 se transmitió la citada finca, incumplándose lo establecido en el artículo 9.2 de la referida Ley.

El 24 de marzo de 2010 se emitió liquidación provisional del impuesto. El 28 de junio de 2012 se emitió otra liquidación provisional por un importe a ingresar de 46.435,40 euros (36.125,91 euros de cuota y 10.309,49 de intereses de demora).

Con fecha 9 de agosto de 2012 se interpuso reclamación económico-administrativa frente a la liquidación provisional practicada a la interesada por la Oficina Liquidadora de Alcázar de San Juan alegando, en esencia, que la administración habría desestimado sus pretensiones sin entrar a analizarlas y sin la motivación necesaria, que el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, habría prescrito, según lo dispuesto en el artículo 64 y siguientes de la Ley General Tributaria, al tratarse de una revisión de los valores de una finca transmitida en febrero de 2005 y, por último, su disconformidad con el valor comprobado ya que los problemas que presenta la finca no habrían sido apreciados en la tasación a efectos hipotecarios.

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla la Mancha, desestimó la reclamación en su resolución de fecha 28 de enero de 2016, declarando ajustada a derecho la resolución administrativa recurrida.

La representación procesal de la contribuyente, doña Marí Trini, presentó recurso contencioso administrativo que fue registrado con el número 141/2016 en la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha y cumplimentados los oportunos trámites, se dictó sentencia el 30 de julio de 2018, que estimó parcialmente el recurso en cuanto a la pretensión relativa a la



valoración del inmueble, declarando que la que debía haber sido tenida en cuenta, es la reflejada en la tasación pericial contradictoria, que partía de la emitida por la Administración en el expediente NUM000 .

Las pretensiones referentes a la cuestión que presenta interés casacional, que más adelante detallaremos, resultaron desestimadas.

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora D^a. Pilar González Velasco, en representación de D^a. Marí Trini , mediante escrito de 6 de noviembre de 2018, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 30 de julio de 2018

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas:

El artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (BOE de 25 de julio) ["Ley 19/1995"]; los apartados a) y b) del artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y el artículo 67.1 del mismo texto legal; el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 21 de octubre) ["RDLeg. 1/1993"] y el artículo 50 de la LGT.

Razona que las infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia.

3. La Sección primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 13 de noviembre de 2018.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación en auto de 28 de febrero de 2019, que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"Primero.- Determinar si cuando se autoliquida un impuesto con aplicación de un beneficio fiscal que está sometido al cumplimiento de una condición, el cómputo del plazo (*dies a quo*) de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se inicia: (i) bien el día siguiente al aquél en que termina el plazo reglamentario para presentar la oportuna autoliquidación del citado impuesto; (ii) o bien el día en que se incumpla la condición a la que se supeditaba el disfrute del referido beneficio fiscal.

Segundo.- Determinar si tiene algún efecto, en relación con el cómputo del *dies a quo* de la prescripción tributaria la dicción legal del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 19/1995, a cuyo tenor "[p]ara que se proceda a dicha reducción, se hará constar en la escritura pública de adquisición, y en el Registro de la Propiedad (...) que si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes, deberá justificarse previamente el pago del impuesto correspondiente, o de la parte del mismo, que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora".

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 9 de la Ley 19/1995 de Modernización de las Explotaciones Agrarias; los apartados a) y b) del artículo 66 de la Ley General Tributaria; el artículo 67.1 del mismo texto legal; y el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993".

2. La procuradora doña Paloma Ortiz-Cañavate Levenfeld, representando a la Sra. Marí Trini , interpuso recurso de casación mediante escrito de 17 de abril de 2019, que observa los requisitos legales pertinentes, y en el que identifica como pretensiones que defiende: " **Primero.** Que el criterio sustentado por la Sala de instancia, en cuanto al cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria ha vulnerado las normas que se han invocado, por todos o algunos o alguno de los motivos expuestos.

Segundo. Que en los supuestos de aplicación de beneficios fiscales en forma de exención o bonificación del pago de la cuota tributaria, con sujeción a alguna limitación realizada por el sujeto pasivo en contravención temporal de dicha limitación, se fije doctrina por la cual el referido incumplimiento dé lugar a la exigibilidad de la deuda tributaria que, o bien se haya declarado en autoliquidación o bien se haya determinado por la propia Administración en un procedimiento realizado dentro del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, computado conforme a la Ley General Tributaria dispone literalmente.

Tercero. Que, en los supuestos de aplicación de beneficios fiscales establecidos por una ley especial, con sujeción a requisitos o limitaciones para su eficacia, y en la que se determinen las consecuencias o los efectos singulares del incumplimiento de los mismos, se proceda a su exigibilidad en los propios términos que dicha ley especial haya establecido".

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 7 de junio de 2019, en el que manifiesta que: "consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, solicitando su confirmación, con desestimación del recurso de casación interpuesto de contrario. Y, en consecuencia, en relación con la cuestión planteada en el Auto de admisión, propugnamos como doctrina correcta la siguiente:

En una situación como la del presente litigio, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se inicia el día en que finaliza el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente a la regularización derivada del incumplimiento de la prohibición de enajenar o ceder la finca".

Por su parte, el letrado de la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha, presentó escrito de oposición el 11 de junio de 2019. A modo de conclusión, asegura en el mismo que: "se torna evidente que, el mismo día que la actora transmitió la finca que había adquirido con anterioridad, sin que hubiesen transcurrido cinco años desde dicha adquisición, nació su obligación de liquidar el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, comenzando ese mismo día el plazo de prescripción del artículo 66 letra a) de la LGT, pues la obligación impuesta por el artículo 9.2 de la Ley 19/1995, surge *ex novo*, total o parcialmente, como consecuencia de la ulterior enajenación, no estando ligada como se pretende de contrario a la adquisición en la que se hizo valer la exención.

Ante la contundencia de la norma, huelga entrar a debatir sobre las disquisiciones doctrinales traídas en el recurso por la actora con el fin de establecer un *dies a quo* que le sea favorable, las cuales, por otra parte, se apoyan en ejemplos de exenciones sujetas a una condición de hacer, siendo que la obligación determinada por el artículo 6.2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de explotaciones agrarias, es una obligación de no hacer (es decir de no enajenar)".

QUINTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Esta Sala no ha considerado necesaria la celebración de vista pública, por lo que señaló para la deliberación de este recurso el día 8 de septiembre de 2020, fecha en la que no se pudo llevar a efecto tal trámite procesal, trasladándose la deliberación, mediante providencia de 28 de julio de 2020, al 6 de octubre, fecha en la que efectivamente dio comienzo la deliberación, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional.

El 24 de febrero de 2005 se otorgó escritura pública de compraventa de una finca rústica por los cónyuges don Mario y doña Marí Trini, en un 80,07% con carácter ganancial y en un 19,93% con carácter privativo de la esposa, respecto de la que se acogieron a los beneficios fiscales establecidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio. El 16 de diciembre de 2009 se transmitió la citada finca, incumpléndose lo establecido en el artículo 9.2 de la referida Ley. El 24 de marzo de 2010 se emitió liquidación provisional del impuesto.

El 28 de junio de 2012 se dictó otra liquidación provisional. Con fecha 9 de agosto de 2012 se interpuso reclamación económico-administrativa frente a esta segunda liquidación provisional. El Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla la Mancha, desestimó la reclamación en su resolución de fecha 28 de enero de 2016, declarando ajustada a derecho la resolución administrativa recurrida. Doña Marí Trini presentó recurso contencioso administrativo que fue registrado con el número 141/2016, siendo estimado parcialmente por la sentencia de 30 de julio de 2018, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha.

Interpuesto recurso de casación frente a dicha sentencia, mediante auto de admisión fechado el 28 de febrero de 2009 se apreció la existencia de interés casacional consistente en: "Primero.- Determinar si cuando se autoliquidada un impuesto con aplicación de un beneficio fiscal que está sometido al cumplimiento de una condición, el cómputo del plazo (*dies a quo*) de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se inicia: (i) bien el día siguiente al aquél en que termina el plazo reglamentario para presentar la oportuna autoliquidación del citado impuesto; (ii) o bien el día en que se incumpla la condición a la que se supeditaba el disfrute del referido beneficio fiscal.



Segundo.- Determinar si tiene algún efecto, en relación con el cómputo del *dies a quo* de la prescripción tributaria la dicción legal del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 19/1995, a cuyo tenor "[p]ara que se proceda a dicha reducción, se hará constar en la escritura pública de adquisición, y en el Registro de la Propiedad (...) que si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes, deberá justificarse previamente el pago del impuesto correspondiente, o de la parte del mismo, que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora".

SEGUNDO. - *Los términos de la controversia y la posición de las partes.*

La Sra. Marí Trini interpuso recurso de casación mediante escrito de 17 de abril de 2019. Estructura sus alegaciones en dos grandes apartados, dado que la cuestión casacional también se subdivide en dos partes.

En relación con la primera parte sus alegaciones versan sobre:

- (i) el principio de seguridad jurídica
- (ii) el principio de legalidad
- (iii) el presupuesto condicional de las exenciones debatidas
- (IV) el presupuesto civil de la "posibilidad de ejercitar la acción".
- (v) el presupuesto fáctico del ejercicio del derecho a determinar la deuda tributaria.
- (VI) Incongruencia de la motivación de la sentencia impugnada

Las dos primeras alegaciones consisten en breves consideraciones de carácter general sobre los dos principios de seguridad jurídica y de legalidad.

En la tercera alegación se argumenta en contra de la aplicación de la doctrina civilista de las obligaciones condicionales a casos como el presente, de beneficios tributarios supeditados al cumplimiento futuro de determinados requisitos. Afirma que cuando las normas tributarias regulan una exención, con sujeción al cumplimiento de determinados requisitos, no están condicionando el nacimiento o la resolución de la obligación tributaria a dicho cumplimiento. La obligación nace con el devengo o realización del hecho imponible pero su eficacia puede quedar sometida a un determinado presupuesto que en absoluto es una condición civil. Nacida la obligación, procede el cumplimiento del deber de declaración y es el término temporal de este deber el que provoca el inicio del cómputo del plazo de prescripción.

La cuarta alegación se ocupa de la *actio nata*, concluyendo que el requisito temporal para cumplir la exigencia de una determinada conducta puede afectar a la exigibilidad del tributo, es decir, al derecho para exigir su cobro, pero no tiene por qué afectar al derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

La quinta alegación versa sobre el presupuesto fáctico del ejercicio del derecho a determinar la deuda tributaria, señalando al respecto, que la determinación de la deuda tributaria a que se refiere la Ley no es, ni más ni menos, que la determinación de la base imponible y, en su caso, el objeto de la función de comprobación de valor de la misma. Una vez ocurrido el hecho imponible, nada impide a la Administración determinar la base imponible y cuantificar la deuda tributaria, sin perjuicio de que- por el juego de la exención- la obligación de pago quede suspendida. Lo que se suspende, por tanto, es el cumplimiento de la obligación de pago y esta obligación sí que tiene, para su cumplimiento, una limitación legal por causa de la exención. Pero de esta suspensión de la obligación de pago no se puede concluir que también está suspendida la facultad de determinar la deuda. De modo que -afirma- la deuda puede estar liquidada, pero suspendida la obligación de pagar y cada una de las dos facultades tiene su vida propia a efectos del plazo de la prescripción. Por lo demás, -añade- la comprobación de valor no es indispensable para el pago de las deudas tributarias que la puedan presuponer y son inmensamente frecuentes las autoliquidaciones que se pagan sin sujetarse a dicho procedimiento administrativo.

Por último, alega incongruencia de la motivación de la sentencia impugnada, manifestando, en síntesis, que cuando la Administración hace la comprobación en el año 2012, y así figura en los antecedentes del asunto, lo que hace es tomar como valor de referencia el de la tasación hipotecaria que se había efectuado para la adquisición del inmueble. Afirma que dicha valoración, luego utilizada, existía ya y era conocida al tiempo de la transmisión. Incurre en incongruencia la Administración -sostiene- al contradecir sus propios actos en sentido negativo: en 2012 hace lo que debió haber hecho en 2005 y no hizo. Y en estos términos parece claro que la pretensión de prolongar el plazo de cómputo de la prescripción resulta muy forzada a partir de razonamientos tan alambicados como lo que se ponen en juego con la doctrina aplicada.

Seguidamente expone sus alegaciones en relación con la segunda parte de la cuestión con interés casacional, señalando, tras reproducir, el apartado 2 del artículo 9 de la Ley 19/1995, que, dada la presencia de esa norma específica y singular, no cabe la modificación de los efectos anudados al incumplimiento



mediante una comprobación de valores realizada por la Administración extemporáneamente. Mantiene que el incumplimiento de la limitación establecida debe comportar, como efecto inmediato, el pago del impuesto "que se hubiera dejado de ingresar" y en defecto de liquidación administrativa en plazo, dicho impuesto es aquél cuyo ingreso se suspendió al tiempo de la autoliquidación.

La réplica del Abogado del Estado se sustanció mediante su escrito de 7 de junio de 2019 en el que comienza manifestando, en relación con la primera parte de la cuestión con interés casacional que, en el presente caso, atendida la redacción del art. 9 de la Ley 19/1995, el plazo de prescripción para liquidar no se iniciaría una vez transcurridos cinco años (plazo total en el que rige la prohibición de disponer o ceder la finca) sino desde el momento en que se produce el incumplimiento. La particularidad del caso consiste en que la reducción se supedita a una prohibición de disponer, cuyo incumplimiento obliga al sujeto pasivo a regularizar la situación mediante una nueva autoliquidación y pago de la deuda.

Este razonamiento, asegura, no es más que una aplicación singular del principio de la *actio nata*, reconocido en el artículo 1969 del Código Civil, de aplicación supletoria en el presente caso.

En este sentido, resultaría aplicable, por existir identidad de razón, la doctrina sobre *dies a quo* de la prescripción contenida en las sentencias del Tribunal Supremo relativas a la reserva por inversiones en Canarias (RIC). Así, la STS de 30 de marzo de 2017, rec. casación para unificación de doctrina 352/2016, que reproduce la doctrina contenida en la anterior STS 16 de marzo de 2015, rec. cas. 2598/2013.

En esa línea, -se dice- la prescripción del derecho a liquidar derivado del posible incumplimiento de las condiciones a que se sujetaba el beneficio fiscal, se computaría o empezaría a contar desde el ejercicio en que se consolida dicho beneficio fiscal, lo que no tiene lugar hasta que transcurren los plazos de las obligaciones impuestas para disfrutar de dicho beneficio.

En el presente caso y en consideración a lo dispuesto en el artículo 9.2 Ley 19/1995, el plazo comienza a contar desde que se incumple la condición negativa impuesta que obliga al sujeto pasivo a regularizar e ingresar la parte que corresponda.

El artículo 9.2 Ley 19/1995 impone al interesado la obligación, en caso de incumplimiento de la prohibición de disponer o ceder la finca, de regularizar la situación, acreditando que se ha procedido al pago del impuesto con los intereses de demora.

El legislador ha establecido una obligación tributaria distinta, de acreditación del pago del impuesto, que lleva implícita la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, por lo que el plazo de prescripción para comprobar su cumplimiento debe comenzar desde la fecha en que nace para el interesado esa obligación.

En otras palabras, dice el Abogado del Estado, el plazo de prescripción para presentar la regularizar la situación se inicia, conforme al art. 67.1.a) LGT, desde el día siguiente a la finalización del plazo reglamentario para presentar esa complementaria, en el presente caso, desde el día siguiente al vencimiento del plazo de presentación de la autoliquidación y pago que ha de producirse en el momento de la enajenación o cesión de la finca.

En el presente caso la finca fue transmitida por la recurrente el 16 de diciembre de 2009, por tanto, la liquidación recurrida, fechada el 28 de junio de 2012, se gira dentro del plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda.

En relación con la segunda parte de la cuestión con interés casacional, esto es, sobre la interpretación de los artículos 79.3 LGT y 5 RDLeg. 1/1993, la Abogacía del Estado, sostiene que dichos artículos no tienen por objeto regular el plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria, sino que se limitan a establecer las reglas de la nota marginal de afección. Lo dispuesto en ellos, concluye, podría afectar al alcance de la responsabilidad del tercer adquirente de la finca, en su caso, pero no impiden que la prescripción del derecho a liquidar en el supuesto de beneficios fiscales se regule por las normas contenidas en los artículos 66 y siguientes adaptadas a la regulación material de cada uno de esos beneficios.

Por último, pasando ya a las alegaciones de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, fechadas el 11 de junio de 2018, diremos que, en resumidas cuentas, se sostiene en ellas que resulta evidente que entre la fecha de la liquidación recurrida (28 de junio de 2012) y la fecha en la que tuvo lugar la compraventa (24 de febrero de 2005), han transcurrido más de cuatro años, pero lo cierto es que la actora realizó una compraventa que se beneficiaba de una exención tributaria condicionada al requisito de que la finca comprada no fuera transmitida o cedida en el plazo de 5 años desde la fecha de la adquisición, condición que en este caso no se ha cumplido, por lo que la administración dispone de un plazo de cuatro años a contar desde la fecha de la transmisión de la finca que se benefició de la exención, es decir, disponía de un plazo que se extendía desde el 16 de diciembre



de 2009 hasta el 16 de diciembre de 2013. Y, dado que la liquidación girada, que lleva fecha 28 de junio de 2012, se notificó el día 11 de julio de 2012, parece evidente, en su opinión, que no se ha producido la prescripción.

TERCERO.- *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

En el auto de admisión del presente recurso se establece que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 9 de la Ley 19/1995 de Modernización de las Explotaciones Agrarias; los apartados a) y b) del artículo 66 de la Ley General Tributaria; el artículo 67.1 del mismo texto legal; y el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993.

Es oportuno que procedamos a su transcripción.

El artículo 66 de la LGT, titulado "plazos de prescripción", dispone que,

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. [...]

Por su parte, el artículo 67, titulado "cómputo de los plazos de prescripción", establece:

"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo [...]"

Por su parte, el artículo 5 RDLeg. 1/1993 establece:

"1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los impuestos que graven tales transmisiones, salvo que aquél resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial en el caso de bienes muebles no inscribibles. La afección la harán constar los notarios por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen. No se considerará protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro conste expresamente la afección.

2. Siempre que la Ley conceda una exención o reducción cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito por aquélla exigido, la oficina liquidadora hará figurar en la nota en que el beneficio fiscal se haga constar el total importe de la liquidación que hubiere debido girarse de no mediar la exención o reducción concedida.

Los Registradores de la Propiedad o Mercantiles harán constar por nota marginal la afección de los bienes transmitidos, cualquiera que fuese su titular, al pago del expresado importe, para el caso de no cumplirse en los plazos señalados por la Ley que concedió los beneficios, los requisitos en ella exigidos para la definitiva efectividad de los mismos [...]"

Finalmente, el apartado 1 del artículo 9 de la Ley 19/1995, dispone que "la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, "inter vivos" o "mortis causa", del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición gozará de una reducción del 90 por 100 de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente", especificándose acto seguido, por un lado, que "la transmisión de la explotación deberá realizarse en escritura pública" y, por otro, que "la reducción se elevará al 100 por 100 en caso de continuación de la explotación por el cónyuge supérstite".

Dicho artículo 9 tiene un apartado 2 del que, como es preceptivo, se deja constancia en la escritura pública de 24 de febrero de 2005, concretamente, en su estipulación décima, en la que textualmente se declara que "la parte compradora manifiesta que es agricultora a título principal, que su explotación reúne todos los requisitos para ser considerada como prioritaria, por lo que solicita los beneficios fiscales pendientes, de conformidad con lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 19/1995, de manera que si la finca fuera enajenada, arrendada o cedida durante el plazo de cinco años siguientes, deberá justificar plenamente el pago del impuesto correspondiente o la parte del mismo que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia



de la reducción practicada y los intereses de demora, excepción hecha de los supuestos de fuerza mayor". Este apartado 2 tiene carácter garantista. Esencialmente, con lo dispuesto en él, se pretende evitar conductas fraudulentas.

En relación con la primera parte de la cuestión con interés casacional, se ha debatido largamente sobre el principio de la *actio nata*, habiendo citado, expresamente, dos sentencias de esta misma Sala que abordan la cuestión de la prescripción extintiva, concretamente en relación con la reserva de inversiones en Canarias prevista en el Impuesto sobre Sociedades.

Esas dos sentencias son las SSTS de 16 de marzo de 2015, rec. casación 2598/2013 y de 30 de marzo de 2017, rec. casación 352/2016, y en ellas dijimos:

"[...] la RIC constituye un específico beneficio fiscal que se estructura temporalmente en distintas fases, encada una de las cuales el sujeto pasivo que aspira a acogerse al mismo ha de cumplir con ciertas cargas y condiciones. Tiene que dotar la reserva en un ejercicio (artículo 27, apartados 1 y 2), dotación que debe materializar en determinadas inversiones, realizándolas en el plazo de tres años desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al periodo en que practicó la dotación (artículo 27.4). Ha de mantener la inversión durante otros cinco años, a cuyo efecto la reserva deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado, siendo indisponible en tanto que los bienes en que se materializó tengan que permanecer en la empresa (artículo 27, apartado 5, en relación con el 3). La inobservancia de cualesquiera de las anteriores obligaciones, en particular, la disposición de la reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión no para inversiones diferentes de las previstas en la norma, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que se diera el incumplimiento de las cantidades que en su día justificaron la reducción de la misma (artículo 27.8), reducción que tiene lugar en el ejercicio de la dotación (artículo 27, apartados 1 y 2).

Esta estructura de la RIC supone que el beneficio, que se refleja en la reducción de la base imponible del ejercicio en que se practica la dotación, no se consolida hasta que se cumplan todos los requisitos a que queda supeditada su operatividad: la materialización de la inversión en el plazo de tres años desde la dotación y en bienes aptos para ello conforme a lo dispuesto en el artículo 27.4, así como el posterior mantenimiento de la inversión durante cinco años, en virtud de lo dispuesto en el apartado 5 del mismo precepto. En otras palabras, la ventaja fiscal que se reconoce al sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades está sometida a los indicados requisitos, como *conditio sine qua non*. Por ello, si se incumple alguno de ellos, el legislador ha querido que en el ejercicio que se constate la inobservancia se incremente la base imponible en la suma en que fue reducida en el periodo impositivo en que indebidamente se aplicó la dotación, habida cuenta del posterior desarrollo de los acontecimientos.

Ya hemos dicho [sentencia de 10 de diciembre de 2012 (casación 793/11, FJ 3º), recordando la de 28 de junio de 2012 (casación 2037/10, FJ 3º), en la que nos remitimos a lo dicho en la de 7 de julio de 2011 (casación para la unificación de doctrina 235/07, FJ 4º)] que del artículo 27 de la Ley 19/1994 se desprende que, para la consolidación del beneficio fiscal, resulta necesario que el sujeto pasivo cumpla los requisitos de constitución de la reserva mediante dotación, mantenimiento y materialización de la misma y permanencia de la inversión, además de figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado.

Así las cosas y tratándose de la liquidación de ejercicios en los que se ha aplicado la RIC, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria debe iniciarse el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación (artículo 67.1, segundo párrafo de la misma Ley) del impuesto sobre sociedades del ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquel en el que se practicó la dotación, pues sólo en dicho momento se consolida definitivamente el beneficio fiscal en cuestión.

Carece de toda lógica que se pueda consolidar por prescripción la RIC dotada cuando la inversión ni siquiera se materializó y que no quepa hacerlo cuando sí lo fue, expirando el plazo de materialización al mismo tiempo en ambos casos, con el argumento de que en el segundo supuesto la inversión materializada no ha sido mantenida después durante el tiempo legalmente exigido. A este inaceptable resultado exegético conduce, precisamente, la doctrina sentada por la sentencia recurrida, en la que partiendo de la ficción de la "estanqueidad" de las dos fases temporales que cabe apreciar para el mantenimiento del beneficio fiscal, cuando examina la posibilidad de que la Administración tributaria compruebe el cumplimiento de los requisitos legalmente previstos a tal efecto, se acepta, por efecto de la prescripción, no sólo que la RIC dotada se materializó en plazo, aun cuando no se hizo, sino que además se mantuvo la inversión durante cinco años, a sabiendas de que ni siquiera existió.

Lleva pues toda la razón [...] cuando [se] afirma que hasta el transcurso de los mencionados plazos (aun cuando aluda solamente al de tres años) no puede determinarse si es procedente o no el beneficio.



Con esta doctrina no se autoriza a liquidar un ejercicio respecto del que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo con ocasión de la inspección de uno respecto del que tal derecho no se ha extinguido. Tan sólo se autoriza a la Administración, porque así lo ha querido el legislador, a comprobar, al tiempo de liquidar un ejercicio no prescrito, si el sujeto pasivo satisfizo todos los requisitos a los que quedaba condicionada la efectividad de un beneficio fiscal aplicado en el ejercicio prescrito, obteniendo las consecuencias pertinentes para liquidar el que no lo estaba (véase el artículo 27.8).

Con el alcance expresado se ha de abordar la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sociedades en relación con la investigación del cumplimiento por los beneficiarios de la RIC de las distintas obligaciones y condiciones a que el artículo 27 de la Ley 19/1994 somete este beneficio fiscal [...].

Recientemente, hemos trasladado dicho criterio jurisprudencial a un asunto relativo a la exención por inversión en vivienda habitual en el que se incumplió la condición de llevar a cabo esta en el plazo de dos años.

En dicha sentencia, de fecha 28 de mayo de 2020, recaída en el rec. de casación 2812/2017, hemos dicho:

"La cuestión interpretativa que la Sección de Admisión de esta Sala nos propone, encierra una duda acerca del *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción de la facultad de comprobación y liquidación en los casos en que el beneficio fiscal o el derecho que la ley confiere está sometido a *condictio iuris*, como en este caso la reinversión íntegra de la ganancia declarada como exenta, en el plazo máximo de dos años, en otra vivienda habitual. [...]"

Pues bien, la doctrina que establecemos es que el *dies a quo* del plazo de prescripción comienza desde la constancia fehaciente del incumplimiento del plazo de dos años, esto es, desde la primera de estas dos fechas: o bien desde la recepción de la autoliquidación complementaria de regularización a que se refiere el art. 39.3 RIRPF, si es presentada por el contribuyente, lo que no tuvo a bien realizar la Sra. Guillerma; bien desde la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio de tal incumplimiento -2008-, si este día es posterior al antes señalado o en los casos en los que no se ha producido ninguna regularización -como aquí ha sucedido-, según establece igualmente el precepto reglamentario, porque la Administración, antes de agotarse el plazo de reinversión, no tiene posibilidad legal ni material de acometer la comprobación, que sería prematura, sobre si tal condición de reinversión ha sido o no cumplida, en el plazo, en el importe o en la finalidad.

Expresado con otras palabras, para imputar al ejercicio 2006 la parte de la ganancia patrimonial que estaba exenta *sub condicione* y que tras finalizar el plazo ya no lo está, la Administración tiene que saber que el plazo se ha incumplido, requisito necesario para comprobar la exención por reinversión".

Esta doctrina es trasladable al asunto que ahora nos ocupa, que también se trata de un beneficio fiscal sobrevenidamente improcedente, por incumplimiento de las condiciones a las que se supedita su disfrute.

En ese sentido, debemos comenzar recordando que la compraventa realizada se elevó a escritura pública fechada el 24 de febrero de 2005, tal como exige el apartado 1 del artículo 9 de la Ley 19//1995 y, asimismo, que en dicha escritura pública se incorporó específicamente una cláusula para dar cumplimiento a lo dispuesto en el apartado 9 del mismo artículo. Sobre ello no se debate, lo que sucede es que la finca adquirida fue transmitida durante el plazo de los cinco años siguientes, concretamente el 16 de diciembre de 2009. Y, por tanto, se ha incumplido la condición contenida en dicho apartado 2 del artículo 9. Es obligatorio para el interesado satisfacer la deuda sobrevenida. El problema que se nos suscita consiste en determinar el cómputo del plazo (*dies a quo*) de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, cuando se autoliquida un impuesto con aplicación de un beneficio fiscal que está sometido al cumplimiento de una condición.

Ni en la Ley 19/1995 ni en la normativa reguladora del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales se contiene una disposición que obligue al interesado al presentar una declaración complementaria en un determinado plazo. El artículo 122.2 LGT establece en su segundo párrafo que, "salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento, la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora". Nótese que se habla de períodos impositivos, lo cual remite, por ejemplo, al impuesto sobre la renta de las personas físicas, pero deja fuera a aquellos impuestos que no tienen período impositivo, como es el caso, precisamente del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

Por su parte, el artículo 137 - que lleva por título "efectos del reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado"- del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que regula el desarrollo de los procedimientos de gestión e inspección de los tributos, dispone en su apartado 3:



"El incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal determinará la pérdida del derecho a su aplicación desde el momento que establezca la normativa específica o, en su defecto, desde que dicho incumplimiento se produzca, sin necesidad de declaración administrativa previa.

Tratándose de beneficios fiscales cuya aplicación dependa de condiciones futuras, el incumplimiento de estas obligará a la regularización del beneficio fiscal indebidamente aplicado conforme a lo dispuesto en el artículo 122.2, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A estos efectos, cuando se trate de tributos sin periodo impositivo o de liquidación, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación en el plazo de un mes desde la pérdida del derecho a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal y deberá ingresar, junto con la cuota resultante o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal, los intereses de demora correspondientes".

Este precepto no es aplicable a los beneficios fiscales *ex lege*, como es el caso que estamos enjuiciando. No cabe una interpretación analógica de este precepto para extenderlo al asunto que nos ocupa, siquiera sea porque ello perjudicaría al obligado tributario en tanto en cuanto demoraría el cómputo del inicio del plazo de prescripción. Pues bien, la doctrina que establecemos es que cuando se autoliquida un impuesto en aplicación de un beneficio fiscal que está sometido al cumplimiento de una condición, y esta se incumple, como es el caso, puesto que la finca adquirida fue transmitida durante el plazo de los cinco años siguientes, el cómputo del plazo (*dies a quo*) de la prescripción del derecho de la administración tributaria a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se inicia el día en que se incumpla la condición a la que se supeditaba el disfrute del beneficio fiscal, porque la Administración, antes de que trascurra el plazo de los mencionados cinco años, no tiene posibilidad legal ni material de acometer la comprobación, que sería prematura, sobre si la condición ha sido o no cumplida.

No es necesario, a la vista de cómo se han producido los hechos y la respuesta que acabamos de dar, añadir algo más relativo a la segunda parte de la cuestión con interés casacional.

CUARTO.- *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

Las pretensiones de las partes son las que hemos reflejado en los antecedentes de esta sentencia. A la vista de lo dicho en el fundamento jurídico precedente, la consecuencia no puede ser otra que la declaración de no haber lugar al recurso de casación.

QUINTO.- *Determinación de las costas procesales.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede la condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero.

2º) No haber lugar al recurso de casación núm. 7701/2018, interpuesto por la procuradora doña Paloma Ortiz-Cañavate Levenfeld, en nombre y representación de doña Marí Trini, contra la sentencia dictada el 30 de julio de 2018 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso núm. 141/2016 sobre liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, que se confirma y, con ella, los actos administrativos recurridos por ser conformes a derecho.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.