

# ESTUDIOS

## PROBLEMATICA TRIBUTARIA DE LAS ADJUDICACIONES EN SUBASTA

**F. Javier MARTIN FERNANDEZ**

Profesor de Derecho Financiero y Tributario  
Miembro de la AEDAF

### **I. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de las adquisiciones de bienes en subasta**

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (en adelante LIVA), establece en su art. 8.2.3º, que se consideran entregas de bienes las «transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional –referencia expresa a las adjudicaciones en subasta–, incluida la expropiación forzosa»<sup>1</sup>, siempre que se realice en favor de persona distinta del propietario. Tanto el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TR), como su Reglamento, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre (en adelante RITP)<sup>2</sup>, no contienen referencia alguna a las adquisiciones en subasta.

Para que una determinada transmisión de bienes en subasta judicial quede sujeta al IVA es necesario que concurren varios elementos (art. 4.1 de la LIVA). El ejecutado o transmitente debe ser sujeto pasivo del tributo y realizarse la operación en el seno de su actividad empresarial o profesional. En este sentido, el art. 4.2.b) de la LIVA considera, en todo caso, realizadas en su seno, las «transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto».

<sup>1</sup> Para RAMIREZ GOMEZ esta «alusión» expresa era innecesaria ya que es evidente que dichas operaciones suponen una entrega, que cuando se efectúen por empresarios o profesionales y se trate de bienes que integran su patrimonio empresarial, se considerarán realizadas en el desarrollo de la actividad» (**El Impuesto sobre el Valor Añadido**, Cívitas, Madrid, 1994, p. 37).

<sup>2</sup> Cuya vigencia mantiene, en cuanto no se oponga al TR, su Disposición Final Tercera.

## ESTUDIOS

Si se cumplen todos estos requisitos la actividad queda sujeta al IVA, a pesar de que la transmisión se realice a través de subasta judicial, siendo sujeto pasivo el ejecutado, en el que reside la obligación de satisfacer la cuota tributaria, una vez repercutido su importe al adquirente del bien, a través de la correspondiente factura. Cabe una excepción a esta regla, cuando lo transmitido sea la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, en cuyo caso y si se realiza a favor de un único adquirente que continúe en el ejercicio de las mismas actividades del transmitente, la operación no está sujeta por aplicación del art. 7.1.a) de la LIVA. En este caso, según el art. 7.5 del TR, se grava por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (en adelante (ITP) sólo la transmisión de inmuebles, cuando el adquirente sea también un empresario profesional, el transmitente puede renunciar a la exención que reace en el IVA sobre la operación (art. 20.1.22 y 2 de la LIVA).

En los casos en que la transmisión esté sujeta al IVA, queda no sujeta al ITP, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. ¿Qué ocurre respecto del gravamen proporcional de actos jurídicos documentados? El art. 27 del TR dispone que se sujetan a gravamen los documentos notariales, mercantiles y administrativos. Ya que el auto de adjudicación es directamente inscribible sin necesidad de otorgamiento de escritura pública, de conformidad con el art. 1514 de la Ley de Enjuiciamiento Civil<sup>3</sup>, la transmisión no está sujeta al tributo en cualquiera de sus modalidades fija o proporcional.

La sujeción al IVA de las adquisiciones en subasta de bienes inmuebles ha sido objeto de estudio por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 10 de marzo de 1994<sup>4</sup>. Para el Tribunal «la transmisión de referencia estaba sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no al IVA». La primera cuestión que se plantea el Tribunal se refiere «a que el IVA lo gravado es la **entrega de bienes hecha por un empresario**<sup>5</sup> y, en la subasta judicial, la entrega de los bienes subastados la hace el Juzgado (art. 1515 de la Ley de Enjuiciamiento Civil)<sup>6</sup>, sin perjuicio de que el título se otorgue por el deudor o, en su defecto, por el Juez». Disentimos de la opinión del Tribunal. Quien realiza la entrega de bienes es el ejecutado, ya que la labor del juez es meramente instrumental sin trascendencia tributaria. Carece de la consideración de responsable y en modo alguno se produce la inversión del sujeto pasivo.

En segundo lugar, considera la Sentencia que, «aunque se entendiera hecha por aquel deudor, a título oneroso y con carácter ocasional, habría de ser en el desarrollo de su activi-

---

<sup>3</sup> «Será título bastante para la inscripción en el Registro de la Propiedad el testimonio expedido por el Secretario, con el visto bueno del Juez, comprensivo del auto de aprobación del remate, y en el que se exprese que se ha consignado el precio así como las demás circunstancias necesarias para la inscripción con arreglo a la legislación hipotecaria».

<sup>4</sup> Ar. 1925.

<sup>5</sup> Subrayado en el original.

<sup>6</sup> «Con el testimonio a que se refiere el artículo anterior —expedido por el Secretario con el visto bueno del Juez— se entregarán al comprador los títulos de propiedad y se pondrán los bienes a su disposición, dándose para ello las órdenes necesarias.

Si lo solicitase el comprador, se le dará a conocer como dueño a las personas que el mismo designe, o se le pondrá en posesión de los bienes».

dad empresarial, condición que no puede atribuirse a la venta en pública subasta de bienes del propio empresario consecuencia de las deudas, garantizadas con hipoteca, que haya asumido». Así, parece desconocer la referencia a las «transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional», en clara referencia entre otros supuestos, como sabemos, a las adjudicaciones en subasta, del art. 8.2.3º de la LIVA. Lo cierto es que la entrega de bienes se produce en el desarrollo, aunque sea patológico, de la actividad empresarial<sup>7</sup> y, a efectos del tributo, es irrelevante que la entrega de bienes tenga un carácter voluntario o forzoso<sup>8</sup>.

Por último, a juicio del Tribunal, no ha quedado demostrado que estemos en presencia de una primera transmisión de inmuebles –circunstancia que, como se pone de relieve, no cabe concluir de los autos–, por lo que la transmisión, con independencia de lo formulado con anterioridad, estaría sujeta al ITP.

Una cuestión diversa que no aparece resulta en la Sentencia, se plantea cuando el remate se aprueba con la facultad de cederlo a un tercero. En principio, cabe entender que existen dos transmisiones. De un lado, la producida entre el ejecutado y el adjudicatario, que debe coincidir con el ejecutante, de conformidad con el último párrafo del art. 1499 de la Ley de Ejuiciamiento Civil<sup>9</sup>. De otro, entre éste último y un tercero. Ello supone que, si el adjudicatario es un empresario o profesional que realiza la cesión del remate en el seno de su actividad, esta segunda transmisión estaría sujeta al IVA y, en caso contrario, al ITP<sup>10</sup>. En nuestra opinión no se produce una auténtica transmisión entre el ejecutado y el adjudicatario del remate si éste lo ha sido con facultad de cederlo a terceros y así lo hace constar en el acto de la subasta<sup>11</sup>, El adjudicatario es un mero intermediario o autorizado –no resulta extraño que

<sup>7</sup> En el mismo sentido, al comentar la Sentencia, los autores de **Carta Tributaria** (referencia 4986).

<sup>8</sup> GARCIA MARGALLO-MARFIL, J.M.: **El Impuesto sobre el Valor Añadido**, Edersa, Madrid, 1986, p. 233.

<sup>9</sup> «Sólo el ejecutante podrá hacer postura a calidad de ceder el remate a un tercero. El ejecutante que ejercita-re esta facultad habrá de verificar dicha cesión mediante comparecencia ante el propio Juzgado que haya celebrado la subasta, con asistencia del cesionario, quién deberá aceptarla, y todo ello previa o simultáneamente al pago del resto del precio de remate».

<sup>10</sup> Para los autores de **Carta Tributaria** (referencia 4986), habrá de presumirse la concurrencia de un interés económico concreto en el cedente, (nadie cede a otro una determinada adjudicación sino por alguna razón determinada), interés económico en principio empresarial y sujeto, en cuanto al efectivo diferencial económico, a tributación por IVA».

<sup>11</sup> A juicio de VARONA ALABERN, si el adjudicatario ha postulado en la subasta en calidad de ceder el remate a un tercero, «sólo habrá una entrega en favor del cesionario, cuando al mismo se otorgase la escritura de venta directamente por el deudor o por el Juzgado. Sin embargo, si la declaración de haber hecho la postura para ceder su fórmula después de celebrada la subasta, se liquidarán dos entregas distintas: una, del ejecutado al adjudicatario del remate, y otra, de éste a su cesionario, siempre que el ejecutado y el adjudicatario sean sujetos pasivos del impuesto y los bienes pertenezcan a su patrimonio empresarial» (**El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido**, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 238).

De igual modo, aunque en referencia al Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, se manifiestan: CASANA MERINO, F.: **El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana**, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 45; PEREZ DE ARZA Y LOPEZ VALDIVIESO, S.: **El impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos**, Aranzadi, Pamplona, 1985, p. 203 y SIMON ACOSTA, E.: «El Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos», **Manual de Derecho Tributario Local**, Barcelona, 1987, p. 403.

## ESTUDIOS

sea un Procurador— entre el ejecutado y el tercero. Distinto es el caso en que el adjudicatario perciba una retribución por su actuación, que, como tal actividad profesional, estará sujeta al IVA.

En parecidos términos se manifestaba el Reglamento de Derechos Reales de 1959<sup>12</sup>. Se afirmaba en su art. 9.5: «Si la enajenación tuviere lugar en subasta judicial, y el postor a quien se adjudique el remate hubiere hecho uso, en el acto de la subasta del derecho consignado en el párrafo 2º del artículo 1499 de la Ley de Enjuiciamiento Civil<sup>13</sup>, se liquidará una sola transmisión en favor del cesionario cuando al mismo se otorgare la escritura de venta directamente por el deudor o por el Juzgado. Si la declaración de haber hecho la postura para ceder se formula después de celebrada la subasta, no tendrá aplicación lo dispuesto en este párrafo y se liquidarán dos transmisiones distintas: una, el adjudicatario del remate, y otra al cesionario de aquél». La finalidad del precepto era clara: impedir maniobras fraudulentas entre el adjudicatario y un tercero, que traten de eludir el pago del tributo en la segunda transmisión.

## II. ¿Procede la comprobación de valores en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en las adquisiciones en subasta?

El art. 46.1 del TR, establece que la Administración «podrá, **en todo caso**, comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado»<sup>14</sup>. Por su parte según el art. 10.1, la base imponible está constituida «por el **valor real**<sup>15</sup> del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda»<sup>16</sup>. En parecidos términos los arts. 61.1 y 10.1 del RITP. Tal y como ha puesto de relieve el profesor Pérez Royo, según estas normas, la comprobación de valores es una actividad que se configura

<sup>12</sup> Aprobado por Decreto de 15 de enero de 1959. Tal y como pone de relieve MARTINEZ LAFUENTE, comentando la resolución del TEAC de 21 de abril de 1977, debe resaltarse «la fase de adjudicación definitiva del contrato como momento en que perfecciona la relación obligatoria, de ahí que la subrogación en los derechos del adjudicatario, transcurrido el aludido momento, suponga una nueva transmisión patrimonial, ambas gravadas por el impuesto que nos ocupa» (**Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, (3.ª edic.), Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984, p.p. 196-197).

<sup>13</sup> A diferencia del texto actual, la anterior redacción del art. 1499 permitía que cualquier persona que acudiera a la subasta pudiera hacer pujas a calidad de ceder el remate a un tercero.

<sup>14</sup> En palabras de NUÑEZ PEREZ, «la comprobación tributaria no sólo tiene por finalidad esencial la determinación de la existencia y/o realización de ciertos hechos con relevancia tributaria, sino que en ocasiones, la actividad de comprobación puede también concretarse en la valoración de tales hechos. Cuando esto último sucede en los supuestos legalmente previstos, nos hallamos ante la denominada «comprobación de valores» («La actividad administrativa de comprobación tributaria», **Civitas. Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 53, 1987, p. 70).

<sup>15</sup> Para el profesor ALBIÑANA, el principio de capacidad económica «recaba que los bienes y derechos sean gravados según su «valor real», pues éste, y sólo éste, es representativo de la verdadera capacidad económica o contributiva que exterioriza la operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados» («El valor real de los bienes sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», **La Ley**, II, 1982, p. 886).

<sup>16</sup> Los subrayados son nuestros.

como facultativa. De forma que desaparece el carácter imperativo que tenía en la legislación anterior y que aún conserva en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>17</sup>.

Tal y como ya sabemos, ni el TR ni el RITP contienen disposición alguna que regule el caso particular de transmisiones mediante subasta pública. Parece evidente que si la intención del legislador es gravar el «valor real» del bien, ese valor no puede ser otro que el precio de adjudicación, que, de modo cierto, queda determinado en la subasta. Cualquier otro no es «real», como demuestra inequívocamente el hecho de que nadie ha acudido a la subasta para adjudicarse el bien por un precio superior, de donde hay que deducir forzosamente que esa era la valoración del bien conforme al mercado<sup>18</sup>.

Puede objetarse a esta conclusión que la Administración puede comprobar «en todo caso» el valor de los bienes y derechos transmitidos, con independencia del tipo de transmisión. Ahora bien, la expresión «en todo caso» no debe representar una carta en blanco para valorar sin sujeción a criterio alguno. La actividad de comprobación, además de constatar la correcta aplicación del ordenamiento jurídico por parte del contribuyente<sup>19</sup>, debe fijar el valor real en función de las circunstancias peculiares de cada transmisión. En otro caso estaríamos en presencia de una discrecionalidad administrativa, ajena a los más elementales principios de justicia tributaria<sup>20</sup>. Así el valor real en las subastas, es el valor de remate y la actividad de la Administración debe ceñirse a comprobar si el valor declarado por el contribuyente es o no aquél<sup>21</sup>.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 1993<sup>22</sup>, cuyas conclusiones aceptamos en líneas generales, realiza una exégesis de la evolución del ITP en materia de

<sup>17</sup> «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados», **Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular**, (10ª edic.), Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 494. Para el profesor CHECA GONZALEZ, con estas normas se produce una consolidación del principio de estancidad tributaria. «Esta situación no tiene en absoluto sentido, ya que es ilógico que existan dos fijaciones administrativas de valores: la que determina los «valores reales»... y la que fija «los valores catastrales» (**Unidad o diversidad de valoración de inmuebles por Hacienda**, Tecnos, Madrid, 1991, p. 30).

<sup>18</sup> En palabras de FENELLOS PUIGCERVER, resultaba «absurdo que la Administración a posteriori y después de haber adjudicado el bien por un valor alcanzado tras varias ofertas al alza, fijara otro superior y distinto señalando que ése era el «real» y no aquél. En nuestra opinión, suponía una violación de la doctrina de los actos propios, de las más elementales reglas del mercado y un abuso frente al contribuyente». Cita, de forma expresa y en apoyo de su argumentación, las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Murcia de 19 de enero de 1991 y de Canarias de 28 de octubre de 1993 («Límites a la comprobación de valores Tributaria. Adquisición en subasta», **Jurisprudencia Tributaria**, núm. 35, 1994, p.p. 17-8).

<sup>19</sup> Para el profesor ESEVERRI, «cuando la actividad administrativa se limita a constatar la correcta aplicación del ordenamiento jurídico por el contribuyente, no cabe calificar dicha actuación como de valoración, sino que técnicamente estaremos ante una típica actividad de comprobación tributaria» («Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: el valor real no puede ser otro... que el valor real» **La Ley**, 1988, p. 1083).

<sup>20</sup> Puesta de relieve por CERVELLO GRANDE, J.M.ª: «La comprobación de la base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», **Impuestos**, I, 1987, p. 138.

<sup>21</sup> De conformidad con el art. 13.1 del Reglamento General de la Inspección de Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, no «se reputarán actuaciones de valoración aquéllas en las cuales el valor de los bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general resultan directamente de la aplicación de reglas legales o reglamentarias».

<sup>22</sup> Ar. 9293.

## ESTUDIOS

adquisiciones en subastas. Parte de la distinción que realiza la doctrina tradicional entre los conceptos de «verdadero valor» del bien transmitido<sup>23</sup> y «precio o contraprestación pagada» por la adquisición del mismo; asignándose al primero y no al segundo el carácter de base imponible del impuesto. «Ello llevó, incluso, al legislador pretérito a establecer reglas especiales para los casos de «subasta pública»<sup>24</sup>.

A tenor del art. 70.2 del Decreto 1018/1967, de 6 de abril, que aprobó el Texto Refundido del tributo, servirá de base imponible en «las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, el valor de adquisición, salvo que el derivado de la comprobación fuese superior, con aplicación de lo dispuesto en el número anterior»<sup>25</sup>. Por su parte el art. 61.2 del Reglamento, ya citado, consideraba, como base liquidable «el mayor valor resultante entre el declarado por los interesados considerándose también como tal cualquiera de los que de algún modo figuren en los autos o expediente de que la subasta se derive, o el de adjudicación, sin perjuicio del derecho de la Administración a practicar la oportuna comprobación de los bienes o derechos transmitidos, sirviendo de base el valor resultante de ésta, si fuere mayor que aquéllos, y reservándose al contribuyente, en caso de disconformidad, el derecho a solicitar la tasación pericial». Este último texto planteó la polémica respecto sobre cuál debía ser el valor de adquisición.

Tanto la doctrina como las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC), asentaron la tesis de que, en el caso de subastas públicas, el valor real coincidía con el valor de adquisición conforme a lo establecido como regla general por el art. 70.2 del Texto Refundido de 1967. Así, para la resolución del TEAC de 18 de noviembre de 1971, «resulta evidente que, en caso de oposición de preceptos, cual en el presente caso ocurre en orden a la determinación de lo que debe entenderse por valor declarado en las transmisiones llevadas a cabo mediante subasta pública, jurídica, notarial o administrativa, debe privar el Texto Refundido y, por tanto, admitir en conclusión que el valor declarado en los supuestos de transmisión por subasta lo constituye el valor de adquisición que hay que estimar como el de adjudicación...»<sup>26</sup>.

Sin embargo, tal y como sabemos, el actual TR y el anterior, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, abandonan todas las reglas especiales para las subastas<sup>27</sup>

---

<sup>23</sup> Arts. 8 del Texto Refundido de 1967 y 60 de su Reglamento.

<sup>24</sup> Arts. 70.2 del Texto Refundido de 1967 y 61.2 de su Reglamento.

<sup>25</sup> Nos dice su núm. 1: «En las transmisiones, el valor de los bienes y derechos declarados por los interesados, a menos que la comprobación administrativa arrojase uno superior. Para determinar el valor declarado en las transmisiones onerosas se adicionará al precio el importe de las cargas que no sean deducibles, salvo que los contratantes estipulen expresamente la deducción de estas cargas del precio fijado o el adquirente se reserve parte de éste para satisfacerlas».

<sup>26</sup> De igual modo, de forma más reciente, las resoluciones de 17 de marzo y 29 de septiembre de 1982. Criterio asumido por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 26 de noviembre de 1970 (Cfr. MARTINEZ LAFUENTE, A.; **Manual del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados**, op. cit., p.p. 198-200). Acoge esta interpretación FLORAN FAZIO, F.J.: **Comentarios al Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, Cívitas, Madrid, 1983, p. 122.

y sustituyen la referencia al «verdadero valor» por la de «valor real» del bien transmitido. Para la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 1993, partiendo de conceptos acuñados en Economía<sup>28</sup>. «el verdadero valor de un bien es el precio que está dispuesto el mercado a pagar por él; y, por tanto, también será éste su «valor real». A consecuencia de actividades defraudatorias, la ecuación «valor real igual a precio», no siempre es válida por lo que ha surgido, junto a los anteriores, el concepto de «valor comprobado». Por ello **«sin perjuicio de los casos donde el valor real no puede estar representado por un precio, existen otros donde valor real y precio son una misma cosa y el valor comprobado por la Administración ha de consistir en la determinación del precio que el mercado paga por el bien de que se trate»**<sup>29</sup>.

En apoyo de estas afirmaciones utiliza el Tribunal el paralelismo con el IVA. La base imponible del tributo está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones gravadas (art. 78.1 de la LIVA). De forma que si en una subasta la operación está sujeta al IVA, lo es por el importe total de la contraprestación, mientras que si lo está al ITP, «parece» que puede atribuírsele otro valor real distinto, lo cual es coherente». «De ahí que haya de concluirse que **en las transmisiones patrimoniales onerosas donde exista un precio éste debe equivaler al valor real del bien transmitido, y el valor comprobado por la Administración ha de referirse al precio de mercado que le corresponda**». En otras palabras, la «sustitución en nuestras leyes del concepto «verdadero valor» por el de «valor real» (que, económicamente, se corresponde con el precio de mercado), **la desaparición de un tratamiento especial para la fijación de la base en las subastas públicas, el señalamiento como base, en un impuesto alternativo al de Transmisiones Patrimoniales como es el IVA, del importe total de la contraprestación y los efectos** (sin duda, no queridos por el legislador) **que podrían generarse para el enajenante debido a la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos**<sup>30</sup>..., **llevan a esta Sala a entender que en las enajenaciones onerosas de bienes donde exista un precio en dinero, marcado por la Ley o determinado por Autoridades o funcionarios idóneos para ello, éste será la base imponible que corresponda al acto gravado**<sup>31</sup>. Concluye el Tribunal que el valor real del bien transmitido en la subasta a efectos de la base imponible del ITP debe ser «el precio pagado por el mismo ante el Organismo jurisdiccional»<sup>32</sup>.

<sup>27</sup> Puesto que la normativa vigente no hace referencia alguna a los supuestos de subasta, puede interpretarse que siguen en vigor las disposiciones del Texto refundido de 1967. Así lo ha entendido el propio TEAC, que, en su resolución de 8 de octubre de 1986, nos dice cómo el mismo ha venido sosteniendo que en las transmisiones mediante subasta pública el valor declarado se identificaba con el precio de adjudicación, y si bien es cierto que en el Texto Refundido de 1980 no hay precepto similar al citado, razones de lógica jurídica aconsejan no modificar el criterio que se ha venido siguiendo en esta cuestión.

<sup>28</sup> Se afirma en su Fundamento de Derecho segundo: «En Economía, la doctrina científica partió de que «el valor de un bien es la facultad que confiere su posesión para conseguir otros bienes a cambio de él» y, superada la primitiva etapa del trueque, los bienes obtenidos a cambio de él, generalmente, no son otra cosa que el dinero».

<sup>29</sup> Subrayado en el original.

<sup>30</sup> En la actualidad art. 14.7 del TR.

<sup>31</sup> Subrayado en el original.

<sup>32</sup> Para la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de noviembre de 1993 (**Jurisprudencia Tributaria**, referencia 1431 de 1994), «el propio contribuyente, al adjudicarse en subasta judicial el bien inmueble de referencia, atri-

## ESTUDIOS

En parecidos términos se manifiesta la Sentencia de 7 de mayo de 1991<sup>33</sup>. A su tenor, el Texto Refundido de 1980, incorpora un concepto jurídico indeterminado, cual es el de «valor real»<sup>34</sup>. A estos efectos, el art. 23.2 de la Ley General Tributaria nos dice que los términos empleados en sus normas se entenderán «conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda». Al no existir un sentido jurídico o técnico de lo que es «real», «hay que acudir al sentido usual, y por «real» ha de entenderse lo existente, lo verdadero, lo no ilusorio ni imaginario ni ficticio y no de mera apariencia. Valor real será, por lo tanto, la estimación económica o precio verdadero, no ilusorio, meramente aparente ni imaginario de una cosa». Vendrá determinado por su oferta al público en un mercado libre, como el que tiene lugar en las subastas judiciales<sup>35</sup>.

En el fundamento quinto de dicha Sentencia, el Tribunal afirma textualmente: «el contribuyente adquirió el inmueble en pública subasta, fijando de esa manera mediante acto voluntario y libre, «el valor real» del bien, éste debe de prevalecer, aunque sea superior al valor catastral, como acertadamente resolvieron tanto la Administración como la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valladolid».

Criterio que parece mantener la Circular 4/1989, de 29 de diciembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos<sup>36</sup>. Su instrucción sexta dispone lo siguiente: «Cuando el valor consignado en el correspondiente documento sea consecuencia necesaria de normas legales o de resolución judicial o administrativa, no procederán las repercusiones tributarias previstas» en la citada disposición<sup>37</sup>. Por tanto, en los supuestos de transmisión mediante subasta judicial, no se producirán correccio-

---

buyó a éste un determinado valor, manifestado en el precio de remate. Es decir, consideró que el precio real satisfecho por la transmisión fue el que como precio de remate se consigna en el acta de la subasta y posterior Auto judicial de adjudicación... **Además la propia Administración** —que sustituye el valor catastral declarado por el de remate— **no ha realizado en el supuesto de autos una “comprobación” propiamente dicha del valor real del bien, puesto que éste ya venía determinado por el precio de remate**, limitándose a modificar la base imponible que pretendía el sujeto pasivo, sustituyéndola por otra más acorde con la finalidad y letra del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales» (el subrayado es nuestro).

<sup>33</sup> Ar. 4132.

<sup>34</sup> En palabras de CARROBE GENE, el «concepto o contenido de la expresión “valor real” no se encuentra definido en norma tributaria alguna» («La valoración fiscal de los bienes inmuebles en el ordenamiento tributario español», **Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 72, 1991, p. 457).

<sup>35</sup> Ello ocurre también en la transmisión de viviendas de protección oficial, de conformidad, entre otras, con las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 1986 (Ar. 539) y 26 de febrero de 1994 (Ar. 1403). Se afirma en el Fundamento de Derecho cuarto de ésta última: «es indudable que en los supuestos de viviendas de protección oficial sometidas a una serie de limitaciones en cuanto a venta, uso y arrendamiento, estas mismas limitaciones determinan unas características que inciden en la determinación del precio real de aquéllas y, en consecuencia, dicho precio no puede ser otro que el máximo fijado por el organismo correspondiente, precio máximo legal que es forzoso que deba coincidir con el precio de mercado que a dichas viviendas le correspondan, al no poderse percibir la enajenación de aquellas un precio superior al máximo permitido».

<sup>36</sup> **BOE** de 17 de enero de 1990.

<sup>37</sup> Esta ha sido derogada, de forma expresa, por la Disposición Derogatoria del TR, e incorporada a su art. 14.7. Nos dice el precepto: «Cuando en las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de bienes y derechos, el valor comprobado a efectos de la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” exceda del consignado por las partes

nes de valor que puedan tener como consecuencia incrementos de la carga tributaria del contribuyente que ha declarado correctamente el precio satisfecho realmente en la adjudicación.

Sin embargo, no siempre el Tribunal Supremo ha llegado a conclusiones semejantes. En primer lugar, la referencia que el Tribunal realiza a las «Autoridades o funcionarios idóneos para ello», ha sido interpretada por el mismo en sentido contrario. Para la Sentencia de 3 de mayo de 1989<sup>38</sup>, el valor de los bienes a efectos del ITP es el valor real «y es indudable que no es valor real el precio de adjudicación», cuando previamente existe en el mismo procedimiento una tasación que fija un valor superior<sup>39</sup>. En segundo lugar, la Sentencia de 14 de enero de 1994<sup>40</sup>, considera que «no pueden ser equiparados los conceptos «valor» y «precio», ni por lo tanto, el precio de 37.500.000 pesetas pagado por la concesión debe ser estimado como valor real de ésta, al ser el de adjudicación en segunda subasta, pero es, sin embargo, el más aproximado a dicho valor, es el que pagó por ella el adquirente en una subasta a la que junto a él, pudieron concurrir otros licitadores». Por último, el Tribunal –Sentencia de 17 de julio de 1992<sup>41</sup>– declaró procedente la comprobación realizada «al no haber probado las adquirentes que el valor declarado en la escritura de compra mediante subasta, coincide con el valor catastral»<sup>42</sup>, o bien con el precio real de mercado (Sentencia de 30 de marzo de 1992<sup>43</sup>).

### III. Conclusiones

A modo de conclusión de todo lo anterior cabe formular las siguientes conclusiones:

1. La referencia que el art. 8.2.3º de la LIVA realiza a las «transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional» es comprensiva de las

---

en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de éste y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, éste último, sin perjuicio de la tributación que corresponda por la modalidad expresada, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de las transmisiones a título lucrativo».

<sup>38</sup> Ar. 3734.

<sup>39</sup> Parece decantarse en este sentido VAHI SERRANO, A.: «Estado actual de la comprobación de valores en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», **Alcabala**, núm. 1, 1994, p. 167.

<sup>40</sup> Ar. 602.

<sup>41</sup> Ar. 6575.

<sup>42</sup> Acoge la doctrina sostenida en la Sentencia de 10 de marzo de 1986 (Ar. 1064), según la cual «cuando el valor declarado en una Transmisión coincide con el valor fijado, a efectos del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio (entiéndase, con el Valor Catastral del inmueble) no es procedente la comprobación. Se trata de una cuestión de hecho y será, por lo tanto, quien alegue la coincidencia entre el valor declarado y el catastral, quien debe probarlo, por ser constitutivo de su derecho, y estar obligado a esa prueba según el art. 114 de la Ley General Tributaria».

<sup>43</sup> Ar. 2351. Para la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 28 de junio de 1994 (reclamación núm. 14/2511/93), partiendo de esta Sentencia y de la de la Audiencia Nacional de 4 de mayo de 1993, «una cosa es el precio efectivo –o “precio cierto”– satisfecho en una determinada operación y otra no forzosamente idéntica “valor real de mercado” del bien». En su opinión, la adquisición en subasta «no ha llegado a tener lugar en un “mercado libre”, sino en uno aquejado de las diversas imperfecciones en cuanto a la falta de transparencia, competitividad, información y acceso, que vedan a ciegas los criterios jurisprudenciales citados al comienzo, pues se ha visto como ello desemboca en el más absoluto de los absurdos» (Ejemplo: adjudicación en 1.000 ptas. de un automóvil peritado en 850.000 ptas.).

## ESTUDIOS

---

adjudicaciones en subasta, siempre que se realice en favor de persona distinta del propietario. Para que una determinada transmisión de bienes en subasta judicial quede sujeta al IVA es necesario que concurren varios elementos. El ejecutado o transmiente debe ser sujeto pasivo del tributo y realizarse la operación en el seno de su actividad empresarial o profesional. Sujeto pasivo sería el ejecutado, en el que reside la obligación de satisfacer la cuota tributaria, una vez repercutido su importe al adquirente del bien. Son de aplicación a las adquisiciones en subasta las normas relativas a la no sujeción al IVA, en los supuestos de transmisión de la totalidad del patrimonio, y a la exención, cuando estamos en presencia de una segunda transmisión de inmuebles, a la que cabe renunciar siempre que se den los requisitos que recoge la LIVA.

**2.** Ya que el auto de adjudicación es directamente inscribible sin necesidad de otorgamiento de escritura pública, de conformidad con el art. 1514 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, la transmisión no está sujeta al gravamen de actos jurídicos documentados, en cualquiera de sus modalidades fija o proporcional.

**3.** No se produce una auténtica transmisión entre el deudor y el adjudicatario del remate si éste lo ha sido con facultad de cederlo a terceros y así lo hace constar en el acto de la subasta. Si el adjudicatario percibe una retribución por su actuación, ésta quedará sujeta al IVA.

**4.** La actuación de comprobación en las adquisiciones en subasta a efectos del ITP, debe limitarse a constatar si el valor declarado por el contribuyente es el de remate, ya que éste último coincide con el valor real de la transmisión.

**5.** Consecuencia de lo anterior, no resulta de aplicación a las adquisiciones en subasta el art. 14.7 del TR.