



Roj: **STS 3250/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3250**

Id Cendoj: **28079130022021100322**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/07/2021**

Nº de Recurso: **2194/2020**

Nº de Resolución: **1095/2021**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4423/2019,**  
**ATS 9008/2020,**  
**STS 3250/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.095/2021**

Fecha de sentencia: 26/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **2194/2020**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/06/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: **2194/2020**

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1095/2021**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 26 de julio de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **2194/2020** interpuesto por doña María Cristina , representada por el procurador don Luis Fernando Granados Bravo, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso- Administrativo, de fecha 4 de noviembre de 2019, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 309/2016, sobre acuerdo de liquidación en relación con el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), ejercicio 2006.

Comparece como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 4 de noviembre de 2019, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 309/2016 formulado por doña María Cristina , frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de febrero de 2016, que desestimó el recurso de anulación interpuesto contra la inadmisión por extemporaneidad, determinada por la resolución del TEAC de 8 de octubre de 2015, que inadmitió la reclamación económico-administrativa de 20 de abril de 2012, interpuesta frente a la liquidación, de 7 de marzo de 2012, por IRNR 2006, por rentas derivadas de la venta de inmuebles.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

1.- En fecha 24 de septiembre de 1996 fallece don Fidel y deja en herencia a su esposa, doña María Cristina , la mitad indivisa de dos fincas urbanas colindantes situadas en la CALLE000 , núm. NUM008 , de Segur de Calafell (Tarragona). Fincas registrales núm. NUM001 y núm. NUM002 del Registro de la Propiedad de Calafell.

La otra mitad indivisa de las fincas pertenecía a doña Flor por herencia de su marido, don Julián , que falleció el 29 de julio de 2003. Ambas copropietarias son ciudadanas alemanas, no residentes fiscales en España.

2.- En fecha 7 de octubre de 2005 se firmaron ante un Notario de Barcelona, cuatro escrituras:

a) La Sra. María Cristina otorgó escritura pública de aceptación de herencia, fijando el valor real de su mitad indivisa de dichos inmuebles, a fecha del fallecimiento de su esposo (24 de septiembre de 1996), en 1.941.027 euros.

b) La copropietaria del otro 50%, doña Flor también otorgó escritura pública de aceptación de herencia, tasando el valor real de su mitad indivisa de los inmuebles, a la fecha del fallecimiento de su esposo, a 29 de julio de 2003, en 2.225.000 euros.

c) La Sra. María Cristina y la otra copropietaria, la Sra. Flor , otorgaron una escritura de agrupación de las dos fincas registrales en una sola finca registral Fincas (núm. NUM003 ), declarando un valor total de la finca agrupada de 4.166.027 euros para la totalidad del inmueble, liquidándose por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPyAJD, siendo el importe a ingresar el de 41.660,27 euros.

d) La recurrente y la otra copropietaria, Sra. Flor , concedieron una opción de compra sobre el inmueble agrupado a favor de la entidad mercantil TOPBRONCEADO S.L., por un precio de opción de 1.241.000 euros, y estableciendo como futuro precio de la compraventa la cantidad de otros 4.919.000 euros añadidos al precio de la opción; lo que hace un valor total de 6.160.000 euros

3.- En fecha 25 de noviembre de 2005, la Sra. María Cristina presentó la correspondiente declaración y la autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones, mediante el modelo 652 junto con la relación de bienes que integraban el caudal hereditario en la Agencia Tributaria Central en Madrid por obligación real, valorando en



1.941.027 euros, su mitad indivisa en los inmuebles en la CALLE001 núm. NUM004 y núm. NUM005 en Segur de Calafell.

4.- En fecha 28 de septiembre de 2006 la recurrente y la Sra. Flor , otorgaron escritura de compraventa en ejercicio del derecho de opción de compra por el precio de 4.919.000 euros, lo que supone 2.459.500 de euros por cada mitad indivisa, como valor de transmisión, sin sumar los gastos e impuestos de la venta soportados por la parte vendedora.

En total, la parte compradora había abonado el importe de 6.160.000 euros para adquirir el bien inmueble: 1.241.000 euros como precio de la opción de compra y 4.199.000 euros como precio de compra de los solares.

En fecha 16 de julio de 2010 la representación de la interesada presentó declaración-liquidación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, modelo 212, que interrumpió la prescripción del mismo, solicitándose la devolución de 110.152,59 euros (que no llegó a hacerse efectiva). Los datos consignados en la declaración fueron los siguientes.

Fecha transmisión: 28/09/2006

Fecha adquisición: 24/09/1996

Valor transmisión 2.449.942,19

Valor adquisición (actualizado) 2.364.459,47

Ganancia 85.482,72

Base imponible 85.482,72

Tipo gravamen 15 %

Cuota íntegra 12.822,41

Retención 122.975,00

Cuota diferencial -110.152,59

5.- En el marco del procedimiento de comprobación limitada iniciado a raíz de la presentación extemporánea de dicha autoliquidación, en fecha 28 de septiembre de 2011, por la arquitecta de la Hacienda Pública, se emitió el informe de valoración 11-0523-01 a 06, en el que se realiza la valoración del inmueble transmitido en fechas 1996, 2003, 2005 y 2006. Tales fechas corresponden, respectivamente, a la fecha de fallecimiento del Sr. Fidel , a la fecha del fallecimiento del Sr. Julián , a la fecha en que se escrituro la manifestación y aceptación de herencia, y, a la fecha en que se transmitió la finca, ya agrupada, a la mercantil TOPBRONCEADO S.L.

En fecha 27 de octubre de 2011 se notificó a la representación de la interesada la apertura del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, número de referencia: NUM006 , por aquel concepto y periodo (IRNR 2006), en la que se señalaba que: "Como consecuencia de la propuesta de liquidación provisional realizada por la Administración resulta una cuota a ingresar de 187.666,11 euros, lo que supone que no procede practicar la devolución solicitada en la declaración por 110.152,59 euros.

#### MOTIVACIÓN

*(...) habiéndose detectado que no ha declarado correctamente el valor de adquisición del inmueble transmitido, por lo que se procede a regularizar su situación tributaria mediante la práctica de la propuesta de liquidación indicada. En concreto:*

*El valor de adquisición se ha declarado incorrectamente de acuerdo con el artículo 24.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

*De conformidad ... se solicitó la valoración del inmueble transmitido al Gabinete Técnico de la Delegación de la Agencia Tributaria de Barcelona con la finalidad de determinar el valor de mercado de la mitad indivisa del solar transmitido (...) Según el informe de valoración (...), los valores asignados, en el ejercicio 1996, a la mitad indivisa de la finca número NUM001 es de 124.384,28 euros y a la mitad indivisa de la finca número NUM002 es de 185.215,72 euros. Dicho informe que obra en el expediente en poder de esta Oficina Gestora se encuentra a disposición del obligado tributario para consultarlo y alegar lo que entienda conveniente.*

*Así pues, ... el valor de adquisición de la mitad indivisa de las fincas números NUM001 y NUM002 es de 309.600,00 euros. Este importe ha sido actualizado por el coeficiente correspondiente (1,2167) e incrementado por los gastos de adquisición debidamente justificados (1.072,27 y 1238,83 euros).*

*Se aplica el 15% de tipo de gravamen (...)*



*Asimismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 134.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria : (...)*

En base a todo lo anterior, se practica por parte de esta Oficina Gestora la presente regularización. Si no está conforme con el valor determinado por la Administración y en función de lo previsto en el artículo 135 de la Ley 58/2003, podrá promover en el plazo establecido la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de dicha ley".

6.- Tras la correspondiente presentación de alegaciones por la interesada, en fecha 14 de marzo de 2012 se pusieron a disposición del representante de la contribuyente no residente, a través del sistema de notificación electrónica, dos liquidaciones provisionales por el concepto del IRNR 2006, a saber:

- Liquidación provisional, de fecha 7 de marzo de 2012, de la que resulta una deuda tributaria exigida de 242.425,20 euros, de los que 187.666,11 euros se corresponden con la cuota y 54.759,09 euros, con los intereses de demora. La liquidación presenta el siguiente detalle:

Fecha transmisión: 28/09/2006

Fecha adquisición: 24/09/1996

Valor transmisión 2.449.942,19

Valor adquisición 379.001,43

Ganancia 2.070.940,76

Base imponible 2.070.940,76

Tipo gravamen 15 %

Cuota íntegra 310.641,11

Retención 122.975,00

Cuota diferencial 187.666,11

- Liquidación provisional de fecha 14 de marzo de 2012, de la que no resulta ni cantidad a devolver ni deuda tributaria.

En fecha 20 de abril de 2012 la representación de la actora presentó escrito en el que manifestaba que interponía dentro del plazo legal reclamación económico-administrativa contra la liquidación de la que resultaba una deuda de 242.425,20 euros.

En fecha 10 de diciembre de 2013, la representación de la actora formuló escrito de alegaciones, instando la anulación del acto administrativo recurrido por los motivos en él aducidos.

En resolución de 8 de octubre de 2015, el Tribunal Económico Administrativo Central, acordó inadmitir aquella reclamación al haber sido interpuesta de forma extemporánea, toda vez que el plazo de impugnación de un mes finalizó el viernes 19 de abril de 2012, habiéndose interpuesto la reclamación el 20 de abril de 2012.

7.- Frente a la resolución del TEAC antes citada, la representación de la interesada formuló recurso de anulación el 22 de diciembre de 2015, siéndole asignado el número de expediente NUM007 .

La resolución del recurso de anulación, de 4 de febrero de 2016, confirmó la anterior resolución del mismo Tribunal.

8.- Disconforme, la obligada tributaria interpuso recurso contencioso-administrativo que fue registrado con el número de autos 309/2016 de procedimiento ordinario.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, dictó sentencia de 4 de noviembre de 2019, que lo estimó parcialmente y anuló la resolución impugnada declarando (i) que procedía el recurso de anulación y la admisión de la reclamación económico administrativa, por haberse interpuesto en legal plazo y, en cuanto al fondo, (ii) fijación del valor inicial del inmueble transmitido que generó la renta gravada en autos acogiendo el valor consignado en el informe del perito judicial, con lo cual anula la liquidación girada, sin imposición especial de costas.

La sentencia de instancia, en lo que aquí interesa, considera que, a efectos de la ganancia patrimonial, el valor de adquisición del bien se debe fijar en el momento de la transmisión *mortis causa* de la finca primigenia y no en el de la posterior agrupación de fincas, razonando [FD 4º] lo siguiente:

"La primera cuestión discutida es la fijación del valor de adquisición. La recurrente sostiene que el valor de la finca vendida el 28.09.2006, es el declarado en la escritura de agrupación de fincas de 07.10.2005. La Administración afirma que el valor de adquisición es el fijado en la transmisión *mortis causa*.

[...] La adquisición se produce por herencia, porque en la agrupación de fincas no ha existido transmisión alguna, cada parte titular de las fincas agrupadas mantiene en la resultante una cuota idéntica a la propiedad preexistente. No se adquiere por la recurrente su parte en la finca agrupada como consecuencia de la agrupación, sino que se agrupan las fincas como consecuencia de la voluntad sus propietarias, habiendo adquirido la recurrente su finca, después agrupada, por herencia de su marido. La agrupación no es título de transmisión de las fincas, y por tanto no determina la adquisición. El IAJD que se dice haber pagado, no es un tributo relativo a la transmisión de bienes, sino a una operación jurídica documentada. Por ello, con independencia de que la agrupación o segregación genere una ganancia o una pérdida, en los términos a que se refiere la Resolución de la DGT a la consulta vinculante V282409, citada en la demanda, lo cierto es que, en el IRNR, lo que debe determinarse es el valor de adquisición para restarlo al de venta y determinar la ganancia y base imponible; y la adquisición no se ha producido por la agrupación de fincas, sino por la sucesión *mortis causa* del marido de la actora

No podemos aceptar que el valor de adquisición haya adquirido firmeza y prescrito la facultad administrativa de comprobación. La operación que se analiza es la relativa a la transmisión del inmueble, y el IRNR se determina por una serie de magnitudes, entre las que se encuentra el valor de adquisición, y, por ello, las facultades de comprobación de tal valor se encuentran vinculadas a las de liquidar el Impuesto, y, si no ha prescrito el derecho a liquidar el IRNR (como hemos visto anteriormente), tampoco la facultad de la Administración de fijar las magnitudes necesarias para la liquidación".

En cuanto a la determinación del valor de adquisición, tras declarar que no existe una alteración sustantiva entre el régimen jurídico establecido en el artículo 36 LIRPF respecto del anterior, contenido en el artículo 34 TRLIRPF, habida cuenta que el texto refundido de 2004 se remitía a los artículos 9 y 18 LISD, señala [FD 5º] en cuanto al fondo del asunto que:

"Pues bien, fuera de controversia el valor final del inmueble, porque la valoración de la Administración coincide con la declarada, nos resta determinar la valoración inicial, la que tenía el inmueble transmitido a fecha de 1996 en que se adquirió por sucesión hereditaria.

El Informe elaborado por perito insaculado que obra unido al ramo de prueba, fija este valor de la siguiente forma: 758.814'69 euros (setecientos cincuenta y ocho mil ochocientos catorce euros con sesenta y nueve céntimos de euro) AÑO 1996.

La Administración atribuye un valor inicial de 379.001,43 euros, actualizado. Observamos una diferencia de 379.813 euros. Dada la claridad y precisión del informe del perito judicial, que esta prueba pericial se practica en sede judicial con contradicción, debemos asumir como valor inicial el señalado por dicho informe, teniendo en cuenta su precisión (centrado en valores de Tarragona y no solo de Cataluña), la contradicción procesal a que se somete el informe, y la imparcialidad de un perito insaculado.

Debemos estimar el recurso en el exclusivo aspecto del valor inicial atribuido al inmueble objeto de transmisión que ha generado la renta gravada.

En cuanto al valor final, coincide con el declarado por la recurrente que es, a su vez, coincidente, con el que se declara en la transmisión.

Dados los términos de la presente sentencia, debe anularse la liquidación que se encuentra en el origen, pues el valor inicial tomado para la determinación de la base imponible no es correcto. Pero no puede accederse a la petición de la actora de que se condene a la administración a proceder a la devolución de los 110.152,59 euros más los intereses de demora y legales que correspondan, pues el valor inicial declarado por la actora (y del que resulta la solicitud de devolución) tampoco es aceptado".

#### **SEGUNDO.- Preparación y admisión de los recursos de casación.**

1. El procurador don Luis Fernando Granados Bravo, en representación de doña María Cristina, presentó escrito, el 14 de enero de 2020 preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: (i) los artículos 31, 33.1 y 34 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 10 de marzo) ["TRLIRPF"], en relación con el artículo 24.4 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE de 13 de marzo) ["LIRNR"]; (ii) el artículo 34.1 TRLIRPF en conexión con los artículos 9 y 18 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) ["LISD"]; (iii) los artículos 104.3 y 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; y (iv) el artículo 9.3 de la Constitución ["CE"].



3. La Sala de instancia acordó, en auto de 7 de febrero de 2020, tener por preparado el recurso de casación.

**TERCERO.- Admisión e interposición del recurso de casación.**

1. La Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 15 de octubre de 2020, en que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"Primero: determinar si la ganancia patrimonial derivada de la concesión de un derecho de opción de compra respecto de una agrupación de fincas se debe computar desde la adquisición del elemento patrimonial de la que deriva la opción o desde que se lleva a cabo la agrupación.

Segundo: precisar si la expresión "sin que puedan exceder del valor de mercado", a que se refiere el artículo 36 de la vigente ley sobre el IRPF, supone o no una alteración sustantiva del régimen de valoración anterior.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 31, 32, y 34 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (actualmente artículos 33, 34 y 36 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio) y 9 y 18 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en conexión con el artículo 24.4 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes".

El auto de admisión afirma que esta cuestión ya ha sido objeto de estudio en otros recursos de casación, en los cuales ya se han dictado las sentencias de 18 de mayo (RCA/5332/2017; ES:TS:2020:1110), y 7 (RCA/723/2018; ES:TS:2020:2814) y 8 de septiembre de 2020 (RCA/5912/2018; ES:TS:2020:2876) que mantienen la interpretación aquí postulada por la parte recurrente, consistente en que la ganancia patrimonial derivada del derecho de opción nace *ex novo* en el momento de su otorgamiento, debiendo integrarse en la base imponible general del IRPF.

2. La representación de la Sra. María Cristina formalizó su recurso de casación mediante escrito de 4 de diciembre de 2020, que observa los requisitos legales, en que se mencionan como normas jurídicas infringidas las ya reseñadas con anterioridad. Define en el escrito su pretensión ante esta Sala, como sigue:

"dicte sentencia por la que, estimando el recurso, anule parcialmente el fallo y los fundamentos recurridos de dicha sentencia parcialmente estimatoria y se dicte otra que estime las pretensiones articuladas en este escrito con anulación de la liquidación recurrida de 7 de Marzo de 2012 por IRNR 2006 por la ganancia derivada de la venta de la finca agrupada; y se condene a la Administración a proceder a la devolución de los 110.152,59 Euros inicialmente reclamados más los intereses de demora y legales que correspondan (según la solicitud hecha por mi representada en su autoliquidación-declaración por IRNR de fecha 16 de Julio de 2010); y se condene a la administración recurrida a correr con las costas del presente procedimiento; ya que, de otra manera, se haría perder al recurso su finalidad, incluidas las costas del recurso de apelación si se formulase escrito de oposición, ya que ante las Sentencias de esta Sección 2ª de 18.05.2020, de 07 y 08.09.2020 y los Autos de la Sección de Admisión de 19.01.2018, 05.12.2019, 08.01.2020, 18.04.2020 mencionadas en el Auto de admisión sería un ejercicio de mala fe no aceptar que es solo a partir del momento en que el concedente de la opción y vendedor adquiere la propiedad del elemento patrimonial (por escritura de agrupación) sobre el que concede el susodicho derecho de opción y posteriormente hace la transmisión o venta, cuando surge el valor de adquisición de ese inmueble agrupado sobre el que se concede la opción y, posteriormente, se produce la venta".

**CUARTO.- Escrito de oposición al recurso de Casación**

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición el 3 de febrero de 2021, en el que concluye solicitando de esta Sala que: "Saliendo al paso de la pretensión de adverso plasmada en la súplica de su escrito de interposición, solicitamos de esa Sala, en primer término, que interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión fije como doctrinal legal que, la ganancia patrimonial derivada de una agrupación de fincas se debe computar siempre desde la adquisición del elemento patrimonial y no desde que se lleva a cabo la agrupación sin que, a la vista de las circunstancias del caso, la expresión "sin que pueda exceder del valor de mercado" a que se refiere el artículo 36 de la vigente LIRPF, suponga una alteración sustantiva del régimen de valoración del bien que habrá de ser siempre el que tuviera el bien en la fecha de la adquisición, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Sobre esa base, declare que no ha lugar al recurso de casación formulado, desestimando el mismo y confirmando la sentencia impugnada".

**QUINTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el 29 de junio de 2021, día en que comenzó la deliberación, con el resultado que a continuación se expresa.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

La discrepancia entre las partes se ciñe al cálculo de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión onerosa de la mitad indivisa de un inmueble propiedad de la Sra. María Cristina, que agrupó con la otra mitad del mismo, colindante, que pertenecía a la Sra. Flor, formando, desde entonces, una única finca registral, como paso previo, con el otorgamiento unos meses antes de una opción de compra en favor la entidad inmobiliaria TOPBRONCEADO S.L., que posteriormente ejecutó.

La Sra. María Cristina, que adquirió su mitad indivisa del inmueble por herencia de su difunto esposo, fallecido el 24 de septiembre de 1996, entiende que el valor de adquisición a tener en cuenta para el cálculo de la ganancia patrimonial derivada de la venta de esa mitad, el 28 de septiembre de 2006, no es otro que el valor atribuido por ella al mismo, el 7 de octubre de 2005, cuando aceptó la herencia de su esposo y agrupó su mitad indivisa con la de la Sra. Flor y por la que se declaró un valor de la finca agrupada de 4.166.027 euros, de los que 1.941.027,00 correspondían a la mitad indivisa de la Sra. María Cristina (actualizado, según la recurrente, serían 2.364.459,47 euros).

Habida cuenta que el valor de enajenación, indiscutido, sería 4.919.000 euros, de los que corresponden 2.449.942,19 euros a la Sra. María Cristina, la ganancia así calculada, por la diferencia entre el valor de adquisición (2.364.459,47 euros y el valor de enajenación 2.449.942,19 euros) ascendería a 85.482,72 euros.

Por su parte, la AEAT entendió que el valor de adquisición a tener en cuenta para el cálculo de la ganancia patrimonial es el valor que la mitad indivisa del inmueble tenía en la fecha de adquisición de la misma por la recurrente, el 24 de septiembre de 1996, fecha de fallecimiento de su esposo y de devengo del ISyD, valor que, con las actualizaciones pertinentes, fue fijado a través de un dictamen pericial ( artículo 57.1.e) LGT/2003) del Gabinete Técnico de la Delegación de la AEAT en Barcelona sobre la mitad indivisa transmitida, que arrojó un valor de 392.857,89 euros. Este valor es inferior al fijado por las copropietarias (las Sras. María Cristina y Flor), en el momento de la agrupación de las dos fincas, 9 años después, que ascendió, como hemos dicho, para el total del inmueble a 4.166.027 euros (a la recurrente le corresponden 1.941.027 euros - actualizado, según ella, 2.364.459,47 euros), y a 4.919.000 euros en el momento de la venta final, de la que corresponderían a la recurrente, 2.449.942,19 euros, siendo la ganancia patrimonial, la diferencia entre el valor de adquisición actualizado, 392.587,89 euros (en la liquidación es de 379.001,43 euros), correspondientes a la mitad indivisa de la recurrente y el valor de enajenación a ella imputable de 2.449.942,19 euros, es decir, 2.070.940,76 euros. Esto es lo que resulta del informe pericial de la AEAT y de la liquidación a ingresar practicada.

Lo que debemos resolver, en primer término, es si la agrupación de fincas producida en escritura pública de 7 de octubre de 2005 supuso o no una alteración patrimonial en la recurrente y el nacimiento de un título de adquisición, que permita tener en cuenta esa fecha para el cálculo de la ganancia patrimonial en el IRNR, cuyo artículo 24.4 de su Texto Refundido, aprobado por RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, aplicable *ratione temporis* al caso, se remite, sobre este particular, a las normas previstas en el IRPF, en ese momento, a los artículos 32 y siguientes del TRLIRPF, aprobado por RD Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

La esencia de la sentencia recurrida reside en que, para calcular la ganancia patrimonial en el caso de venta de un inmueble procedente de la agrupación previa de otros inmuebles, el valor de adquisición de la finca agrupada luego vendida, no sería el valor declarado por el contribuyente o el comprobado por la Administración cuando se procede a la agrupación y cuando surge a la vida jurídica la finca agrupada; sino que el valor de adquisición de la finca agrupada es el que tenían en su día las fincas independientes que la formaron, es decir, cuando se adquirieron las fincas independientes posteriormente agrupadas.

De ahí que la primera parte de la cuestión con interés casacional consista en determinar si la ganancia patrimonial derivada de la concesión de un derecho de opción de compra respecto de una agrupación de fincas se debe computar desde la adquisición del elemento patrimonial de la que deriva la opción o desde que se lleva a cabo la agrupación.

Por otro lado, la sentencia recurrida, en cuanto a la determinación del valor de adquisición, declara que no existe una alteración sustantiva entre el régimen jurídico establecido en el artículo 36 LIRPF respecto del anterior,



contenido en el artículo 34 TRLIRPF, habida cuenta que el texto refundido de 2004 se remitía a los artículos 9 y 18 LISD, de ahí que la segunda parte de la cuestión con interés casacional, consista en precisar si la expresión "sin que puedan exceder del valor de mercado", a que se refiere el artículo 36 de la vigente ley sobre el IRPF, supone o no una alteración sustantiva del régimen de valoración anterior.

### **SEGUNDO.- Alegaciones de las partes**

Aunque en el escrito de preparación del recurso se contienen otras alegaciones, únicamente procede ocuparse de las mencionadas en los razonamientos jurídicos del auto de admisión y en su parte dispositiva que detalla las que tienen interés casacional.

La parte recurrente estructura sus alegaciones en tres apartados: (i) erróneo cálculo de la ganancia patrimonial en el caso de fincas provenientes de una agrupación previa; (ii) cálculo de la ganancia patrimonial por IRNR 2006 según el valor de adquisición histórico - *mortis causa*- de las fincas originarias que fueron agrupadas en 2005, las cuales fueron adquiridas por herencia, a título lucrativo; y (iii) efectos de la caducidad del procedimiento de devolución del IRNR 2006, iniciado por autoliquidación extemporánea, en la prescripción del derecho de la AEAT a llevar a cabo una liquidación paralela por IRNF 2006.

Sin embargo, como hemos dicho, el auto de admisión se decanta únicamente por dos de las cuestiones de interés casacional planteadas por la recurrente, las dos primeras y, por tanto, únicamente a ellas dos nos vamos a referir. No haremos pues, referencia ni a las alegaciones que formula la recurrente ni a las que, en replica a las mismas, y con carácter subsidiario, formula la Abogacía del Estado, en relación con la tercera cuestión propuesta (pero no admitida), materia sobre la cual se pronuncia la sentencia recurrida (fundamento jurídico terco) en sentido desfavorable para la Sra. María Cristina .

Pues bien, la recurrente rechaza la tesis de la sentencia recurrida de que la agrupación de fincas no es una transmisión a un tercero y de que se conserva el mismo porcentaje y valor en la finca agrupada resultante. Asegura que esto no es cierto y que depende de cada caso, de cuantas fincas se agrupen y, sobre todo, del valor que tengan las fincas aportadas respecto al valor que tenga en el mercado la finca agrupada resultante, que por sus características urbanísticas puede ser muy diferente y muy superior al valor de la suma de sus partes.

Afirma que, desde hace muchos años, las ganancias patrimoniales no se definen como las que surgen derivadas de una "transmisión"; sino como las que se ponen de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición del patrimonio.

Defiende que una agrupación de fincas - lo mismo que una declaración de obra nueva o una división horizontal- son ejemplos de alteraciones en la composición del patrimonio con ocasión de las cuales se puede poner de manifiesto una alteración de valor del patrimonio que no tiene que ver con el valor histórico de las fincas originarias antes de la agrupación o antes de la declaración de obra nueva y/o división horizontal.

Propugna que ello es así, no solo por el paso del tiempo, sino por las características físicas y urbanísticas de la nueva finca agrupada que pueden ser muy diferentes al cumplir determinados parámetros urbanísticos o de ubicación, accesos o vistas. Apostilla que, en el caso presente, el valor de la finca agrupada era mucho mayor, incluso derruyendo una vivienda unifamiliar que existía sobre uno de los solares agrupados, para poder construir así viviendas plurifamiliares.

Afirma que los únicos casos en los que el legislador nos dice que no existe una alteración de la composición del patrimonio y, por ende, no existe ni ganancia ni pérdida patrimonial, son los del apartado 2 del artículo 31, LIRPF. Dice que la sentencia recurrida está añadiendo, de facto, un nuevo supuesto, el de agrupación de inmuebles, como si fuese otro caso de no alteración patrimonial.

Mantiene que "el valor de adquisición de la finca agrupada que fue vendida en septiembre de 2006, no puede ser otro que el valor -firme- declarado por el contribuyente (o el comprobado por la administración si ésta no hubiese estado de acuerdo con el valor e impuesto declarado) en la escritura de agrupación de 2005 y por el que liquidó y pagó ITP-AJD, en su modalidad de Actos jurídicos documentados".

Destaca que existen consultas vinculantes de la DGT en el sentido de que una agrupación es una alteración patrimonial que puede dar lugar a que se ponga de manifiesto un mayor valor de la finca agrupada, alteración patrimonial que tributa tanto por impuesto indirecto -actos jurídicos documentados- como por impuesto directo, IRPF o IRNR, por la ganancia patrimonial puesta de manifiesto. Cita en ese sentido la Consulta Vinculante 2824/2009 de 28 de diciembre de 2009 de la que dice que se desprende que, en el cálculo de la ganancia en casos de agrupación, se toma, como valor de adquisición, el valor declarado de la finca que se agrupa, y se aplica la regla especial de valoración para el caso de permuta ( art. 37.1 letra h, LIRPF), por ser ese el caso más similar a una agrupación.



Sostiene que la finca agrupada en 2005 y vendida en 2006 se crea y se incorpora al patrimonio de la Sra. María Cristina por agrupación, lo que es muy similar, a efectos económicos, a una permuta, pues cambia una propiedad sobre dos fincas de origen (adquiridas por herencia de su marido en 1996) por una propiedad sobre una finca agrupada (que nace a la vida jurídica en 2005), de mucho mayor valor. En apoyo de su razonamiento, recoge la STSJ Galicia de 23 de julio de 2008, rec. 16059/2008.

Rechaza que este caso sea similar, contrariamente a lo que sostiene el auto de 15 de octubre de 2020, a los autos de la Sección de Admisión y las sentencias de esta Sección Segunda de 18 de mayo (recurso 5332/2017) y de 7 y 8 de septiembre de 2020 ( recursos 723/2018 y 5912/2018). Aunque considera que, *a fortiori*, son totalmente aplicables al presente caso.

Precisa que esta vez, "hablamos del IRNR del ejercicio 2006 y de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto por la venta en escritura de compraventa de 28.09.2006 de la finca registral que fue previamente agrupada en escritura de agrupación de 07.10.2005". En este caso, sostiene la recurrente, "la ganancia patrimonial de la venta del año 2006 ha de ser la diferencia entre el valor de adquisición de la finca agrupada declarado y liquidado -por AJD- en 2005 en 4.166.000 euros (2.083.000 euros por el 50%) más impuestos, gastos o mejoras hechas soportados por las propietarias; y el valor de venta de dicha finca agrupada declarado en la escritura de venta de 28.09.2006, de 4.919.000 euros (2.459.500 euros por el 50%), menos impuestos o gastos soportados por la parte vendedora".

Defiende que, utilizando la terminología de las sentencias citadas en el auto de admisión, - las sentencias de esta Sección Segunda de 18 de mayo (recurso 5332/2017) y de 7 y 8 de septiembre de 2020 ( recursos 723/2018 y 5912/2018)- "las partes concedentes del derecho de opción sobre la finca agrupada solo pueden ceder ese *ius disponendi* a partir y desde del momento en que se produce la agrupación y nacimiento de la finca en escritura pública de octubre de 2005, que es la que fija el valor de la finca agrupada, y por la que inmediatamente a continuación, se concede un derecho de opción y, más tarde, ya en septiembre de 2006, se procede a su venta.

Si la ganancia patrimonial propia de la prima de la opción recibida en 2005 surge *ex novo* con la propia concesión de la opción de compra sobre la finca agrupada, sin tenerse en cuenta los valores históricos de adquisición de las fincas que son agrupadas; entonces, *a fortiori*, la ganancia patrimonial derivada de la venta, en septiembre de 2006, de la finca agrupada, en ejercicio de ese derecho de opción de compra y por el precio de compra fijado en la escritura de concesión del derecho de opción sobre la finca agrupada, ha de partir del valor de esa finca agrupada, declarado y liquidado en 2005; y no del valor histórico de adquisición en 1996 de las fincas de origen que se agruparon en octubre de 2005 para formar una nueva finca, diferente y con mucho mayor valor urbanístico y de mercado, a pesar de tener que derribar un chalet existente en una de ellas".

Por otro lado, en relación con la segunda parte de la cuestión con interés casacional, sostiene la Sra. María Cristina que si aceptásemos la tesis de la AEAT de que para calcular el valor de adquisición de la finca agrupada, vendida el 28 de septiembre de 2006, no hay que tener en cuenta el valor declarado y liquidado en firme en la escritura de agrupación de 7 de octubre de 2005, sino la suma del valor de las fincas originarias antes de su agrupación en el año en que fueron adquiridas *mortis causa* por la recurrente, resulta que con la legislación vigente en 2005 y 2006, la tesis defendida por la administración no sería correcta; puesto que todavía no había entrado en vigor la Ley 25/2006 del IRPF que modificó el artículo 36 LIRPF. Hasta el 1 de enero de 2007 no entró en vigor la redacción de ese artículo 36 de la LIRPF que introduce la expresión: "sin que puedan exceder del valor de mercado".

Señala que las normas a las que remite el artículo 34 LIRPF (hoy art. 36 LIRPF) son, entre otras, los artículos 9 y 18 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD. La redacción del art. 18.2 LIS no ha cambiado.

Advierte que, en el presente caso, no se ha cumplido con lo establecido en el artículo 18.2 LIS y se ha tomado como valor de adquisición de la finca agrupada, el valor comprobado por la AEAT de las fincas independientes adquiridas por herencia en el año 1996. Se toma el inferior valor comprobado por la AEAT, cuando el art. 18.2 LIS dice que el superior valor declarado por el contribuyente (en la escritura de aceptación de herencia de 7 de octubre de 2005) ha de prevalecer.

Dice que la remisión que hacía el antes vigente art. 34 LIRPF (y el actual 36 LIRPF) es una remisión en bloque a las normas del ISD, no sólo al artículo 9 ni a las "normas de valoración". De hecho, tanto el artículo 9 como el art. 18.2 del ISD están ambos incluidos en el capítulo IV dedicado a la "Base imponible"; uno en la Sección 1ª "Normas generales" y otro en la Sección 4ª "Comprobación de valores".

Recuerda que, con carácter previo, el mismo 7 de octubre de 2005 y ante el mismo Notario que escrituró la agrupación de fincas y la posterior concesión de un derecho de opción, ella y la otra copropietaria de las fincas agrupadas (Sra. Flor ) otorgaron escrituras de declaración y aceptación de herencia y presentaron sendas



autoliquidaciones por ISD en la oficina nacional de gestión tributaria de la AEAT, a finales de 2005, que quedaron firmes. El valor de adquisición mortis causa allí declarado, no fue revisado por la AEAT, que era la competente tanto para el ISD como para el IRNR de los no residentes. Por ello, el valor declarado en las escrituras de aceptación de herencia y en la autoliquidación por ISD (necesaria para poder proceder a cualquier inscripción registral), devino firme a efectos del ISD y, por ende, del IRNR.

Asegura que la AEAT ya no podía hacer una comprobación a efectos del ISD ni, por ende, a efectos de cuál fuese el valor de adquisición a efectos del IRPF o IRNR. En apoyo de su tesis, cita las sentencias de 6 de junio de 2003, rec. cas. 6762/1998, y de 22 de abril de 2010, rec. cas. 11.002/2004.

Por su parte, el Abogado del Estado, en relación con la primera parte de la cuestión con interés casacional, concluye diciendo que la ganancia patrimonial derivada del ejercicio del derecho de opción de compra respecto de una agrupación de fincas, se debe computar desde la adquisición del elemento patrimonial de la que deriva la opción, en este caso, desde la adquisición - vía herencia - de ese elemento y no desde que se lleva a cabo la agrupación del mismo para la posterior venta de la finca agrupada a un tercero.

El razonamiento seguido para llegar a ese resultado es el siguiente:

La agrupación de fincas, regulada en el artículo 45 del Reglamento Hipotecario no es un título de adquisición ni transmisión del dominio de la finca que se agrupa y, por tanto, no determina adquisición alguna, entre otros, a los efectos del posible cálculo de una ganancia patrimonial. La adquisición de la mitad indivisa del bien discutida y objeto de la agrupación tuvo lugar el 24 de septiembre de 1996, cuando la recurrente adquirió, vía herencia de su marido, esa mitad indivisa.

Asegura que hay plena unanimidad doctrinal en que los casos de agrupación, agregación, segregación y división de fincas del artículo 45 del Reglamento Hipotecario son "modificaciones formales" de las fincas. En estos casos, se produce una modificación en el sentido de que la finca que el Registro recogía, se agrupa con otra, pasando a formar una sola o que la que era una se divide en varias o que, a la antigua se le agrega más terreno de otra, o se le quita parte del que tenía.

Ahora bien, añade, estas modificaciones no son alteraciones, en sí, de los elementos materiales primitivos, sino de la formación de la finca, con los mismos antiguos elementos materiales inalterados. Se califica la modificación de formal, en el sentido de que la misma realidad material formal, pasa a ser distribuida diferentemente en el Registro Hipotecario. En absoluto nos encontramos ante una alteración patrimonial derivada de la agrupación.

Afirma que la Dirección General de Tributos se ha mostrado unánime en la no consideración de la agrupación de fincas (igualmente de la segregación) como alteración patrimonial, tomando siempre como referencia, a efectos de cálculo de la ganancia patrimonial en el IRPF como valor de adquisición, la fecha de la adquisición respectiva. Cita al respecto las consultas vinculantes 0858-19, de 23 de abril de 2019, y 2453-20, de 16 de julio de 2020. Asegura que, en esa misma línea, aunque con una operación de segregación, se manifiestan las consultas vinculantes 1443-20, de 18 de mayo de 2020 y 2216-17, de 5 de septiembre de 2017.

Aclara que a la tesis que defiende no se opone el hecho cierto de que el artículo 31.2 del TRLIRPF haya querido identificar *ad exemplum* unos determinados casos en los que se estima que no existe alteración en la composición del patrimonio, lo que no significa en absoluto que, atendiendo a la naturaleza de la operación realizada, como aquí sucede, no puedan existir otros casos en los que no exista tal alteración.

Por otro lado, añade, el hecho de que la escritura pública de 7 de octubre de 2005, que recoge esa agrupación haya satisfecho, al darse los presupuestos para ello del artículo 31.2 del TRITPAJD, el gravamen documental, es indiferente a estos efectos, al no tratarse de una modalidad impositiva relativa a la transmisión de bienes sino a una operación jurídica documentada, ni tampoco se opone a su planteamiento el hecho de que la opción de compra con los nuevos valores fijados por los interesados, en otra escritura de 7 de octubre de 2005, como acto independiente de la propia transmisión onerosa producida casi un año después, no fuera objeto de comprobación inspectora y de tributación en el IRPF de 2005.

En relación con la segunda parte de la cuestión con interés casacional, el Abogado del Estado comienza recordando que la causahabiente y recurrente en la instancia, la Sra. María Cristina, presentó autoliquidación por ISD por la herencia de su esposo ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT, órgano competente, dada su condición de no residente en España, el 25 de noviembre de 2005, cuando ya había prescrito con creces el derecho de la Administración tributaria a liquidar (el causante falleció el 24 de septiembre de 1996, y el plazo de prescripción de cinco años comenzó a los seis meses del fallecimiento, artículo 65 de la LGT/1963 en conexión con el artículo 67.1.a) y 48.1.RISD).



Continúa señalando que el devengo del ISD determina el régimen de la adquisición *mortis causa*, lo que incluye el valor que hay que atribuir a los bienes, por lo que habrá que tener en cuenta siempre, para la fijación del valor real del bien, sometido a comprobación administrativa, el que tenía en ese momento y no el que pueda considerar la causahabiente, 9 años después, cuando el ISD declarado y autoliquidado en esa fecha (25 de noviembre de 2005) estaba prescrito.

Niega la Abogacía del Estado que, en este caso, se haya hecho una aplicación retroactiva del inciso final del artículo 36 de la LIRPF 2006 "sin que pueda exceder del valor de mercado" con el que juega la contraparte, cuando, sin haber presentado en su momento, en tiempo y forma, declaración alguna por ISD con inclusión del valor real de los bienes transmitidos, 9 años después, el valor declarado por la interesada el 7 de octubre de 2005 en la escritura de agrupación y luego el 25 de noviembre de 2005 en la autoliquidación del ISD prescrito, toma como referencia un supuesto valor de mercado en esas fechas, sin consecuencias fiscales en este Impuesto, muy superior al que realmente correspondía al valor real del bien en 1996

En el presente caso, a esa misma consecuencia se ha llegado unos años después, con motivo del procedimiento de devolución instado por la actora el 16 de julio de 2010 en relación al IRNR de 2006 ante la AEAT (Delegación de Barcelona), que terminó ( artículo 127 LGT/2003) con el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, en el que el instructor del mismo recabó un dictamen pericial (medio de comprobación previsto en el artículo 57.1.e) LGT/2003) al Gabinete Técnico de esa Delegación y del que resultó un valor de adquisición actualizado del bien inmueble adquirido *mortis causa* el 24 de septiembre de 1996 de 392.857,89 euros.

Apunta el Abogado del Estado que dicho informe, junto con la propuesta de liquidación consiguiente, fue trasladado para alegaciones a la recurrente, formulando las mismas, como paso previo a la liquidación provisional que tuvo en cuenta el citado valor, del que resultaba ya una deuda a ingresar y no a devolver, puesto que pudo ser rebatida por la contraparte solicitando la oportuna tasación pericial contradictoria ( artículo 134.3 y 135.1 LGT/2003), para que se acomodase el valor del bien a sus pretensiones, no constando que lo hiciese.

Afirma que la ahora recurrente optó por seguir la vía de la reclamación económico administrativa, que confirmó la valoración y la liquidación consiguiente, y luego la vía contenciosa ante la Audiencia Nacional, en la que, en su demanda, por otrosí, solicitó el recibimiento del juicio a prueba para la práctica de un informe pericial.

Textualmente, en ese otrosí, la recurrente proponía la siguiente prueba:

"DICTAMEN DE PERITO DESIGNADO JUDICIALMENTE sobre el valor de los dos solares heredados en 1996 y que luego se agruparon en uno solo, el 7 de octubre de 2005, en dichas fechas; únicamente para el caso de que la Sala no admitiese la inatacabilidad legal del valor de adquisición declarado de la mitad indivisa de la Sra. María Cristina , según la valoración dada en la escritura de agrupación de 07.10.2005 y en la anterior escritura de aceptación de herencia de igual fecha ( artículo 34 del entonces vigente y aplicable LIRPF), y según la valoración declarada en las liquidaciones fiscales por Actos Jurídicos Documentados y por Impuesto sobre Sucesiones, correspondientes, respectivamente, a dichas escrituras".

La Sala accedió a ello, por auto de 19 de diciembre de 2016, designándose por insaculación el perito oportuno.

Dicho perito, con referencia a fecha de adquisición del bien el 24 de septiembre de 1996, fijó el valor del inmueble (mitad indivisa) en 758.814,69 euros, frente al valor comprobado inicialmente por la AEAT de 392.857,89 euros, cifras, en todo caso, muy alejadas del valor declarado, como hemos dicho, en la escritura de agrupación de 7 de octubre de 2005 y en la autoliquidación del ISD prescrito, presentada el 25 de noviembre siguiente, por un total de 4.166.027 euros y de los que corresponden a la recurrente, 2.364.459,47 euros, (el perito judicial lo cifra, no obstante, en 1.736.561,08 euros) valores que podrían corresponder a los bienes, a finales de 2005, pero no el 28 de septiembre de 1996, fecha del fallecimiento de don Fidel , causante, y fecha a tener en cuenta para el gravamen de la adquisición *mortis causa* por su esposa en el ISD.

Concluye señalando que la sentencia recurrida, realizando la valoración oportuna, no fiscalizable en casación, da por bueno el valor de 758.814,69 euros asignado por el perito judicial.

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

La problemática esencial del presente recurso se centra en determinar cuál es el valor de adquisición de dos inmuebles que, reagrupados, fueron vendidos por doña María Cristina y por doña Flor , que eran titulares de ambas por mitad y proindiviso. La Sra. María Cristina adquirió su inmueble por herencia, en septiembre de 1996 y la Sra. Flor , en el 2003, también por herencia. Esas fechas de adquisición se corresponden con las de fallecimiento de sus respectivos esposos, de los cuales heredaron tales bienes. En octubre del 2005 se escribió la manifestación y aceptación de dichas herencias, se agruparon los dos inmuebles y se constituyó una opción de compra a favor de la mercantil, TOPBRONCEADO S.L., que la ejecutó en septiembre del 2006.



El artículo 24.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se remite a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la determinación de la base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales, disponiendo, textualmente que "la base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la sección 4.ª del capítulo I del título II, salvo el artículo 31.2, y en el título VIII, salvo el artículo 95.1.a), segundo párrafo, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo".

Nos interesan del TRLIRPF, por un lado, los apartados 1 y 2 del artículo 31, relativo al concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales, que disponen, respectivamente, 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, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos", y que "se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

- a) En los supuestos de división de la cosa común.
- b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.
- c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos".

Por tanto, la existencia de una renta sujeta a IRPF en concepto de ganancia o pérdida patrimonial, requiere la concurrencia de tres circunstancias: (i) que el bien o elemento patrimonial del que sea titular la persona física, experimente una variación; (ii) que esa variación se ponga de manifiesto como consecuencia de cualquier alteración en la composición del patrimonio de su titular, y (ii) aun dándose esas dos circunstancias, que por esta Ley no se califiquen como rendimientos.

Por otro lado, nos importa el artículo 32, referido a la norma general sobre importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales, que dispone que:

"1. 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.
- b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo".

Por su parte, el artículo 33, referido a las transmisiones a título oneroso, precisa cuales son los componentes de los valores de adquisición y de transmisión y, asimismo, su importe. Finalmente, el artículo 34, relativo a las transmisiones lucrativas, establece en su párrafo primero que "cuando la adquisición o la transmisión hubieran sido a título lucrativo, se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos, aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones".

Sucede que, en esta ocasión, la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones se presentó cuando ya había prescrito. Efectivamente, el 25 de noviembre de 2005, la Sra. María Cristina presentó la declaración y la autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones, mediante el modelo 652 junto con la relación de bienes que integraban el caudal hereditario en la Agencia Tributaria Central en Madrid por obligación real, valorando en 1.941.027 euros, su mitad indivisa en los inmuebles en la CALLE001 núm. NUM004 y núm. NUM005 en Segur de Calafell. Como hemos dicho, esta declaración se presentó nueve años después del fallecimiento de don Fidel, esposo de doña María Cristina. Esta no realizó ningún ingreso en concepto de ISyD, como es natural.

Resulta, también, que el 16 de julio de 2010 la representación de la Sra. María Cristina presentó declaración-liquidación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, modelo 212, que interrumpió la prescripción del mismo, solicitándose la devolución de 110.152,59 euros (que no llegó a hacerse efectiva).

Ocurre, por último, que, a raíz de dicha petición de devolución, se inició un procedimiento de comprobación limitada en que se emitió un informe de valoración en el que se realiza la valoración del inmueble transmitido en fechas diferentes (1996, 2003, 2005 y 2006). Esas actuaciones de comprobación concluyeron con la emisión de las dos liquidaciones descritas en los antecedentes del presente recurso.



La clave del presente recurso se encuentra en determinar si este supuesto ha de tener el tratamiento previsto en el artículo 33 TRLIRPF o el previsto en el artículo 34 TRLIRPF, que son los artículos a los que se remite el artículo 24.2 TRLINR. El primero se refiere a las transmisiones onerosas y el segundo a las transmisiones lucrativas. La Sra. María Cristina parece decantarse por el primero, puesto que considera que la agrupación de fincas es una alteración patrimonial. Ello, no obstante, formula alegaciones para rebatir el valor de adquisición, de las que se desprende que parece decantarse por la existencia de una transmisión lucrativa, si bien discrepa del valor de adquisición fijado por la administración, hasta el extremo de proponer una prueba pericial encaminada a desvirtuarlo ante el tribunal de instancia.

Consideramos que nos encontramos ante transmisiones lucrativas.

Las normas sobre ganancias patrimoniales no pretenden gravar los aumentos de valor del patrimonio de los contribuyentes a medida que se generan, sino cuando se realizan. No se someten a gravamen las plusvalías no realizadas o latentes. La alteración en la composición del patrimonio puede obedecer a operaciones diversas, entre otras, las procedentes de la incorporación de bienes al patrimonio del contribuyente sin contraprestación (vgr. premios) o la sustitución de unos bienes o derechos por otros (vgr. permuta). La pregunta a la que debemos responder es la de si se da o no un hecho imponible de ganancia patrimonial en el caso de una agrupación de fincas. La respuesta es negativa.

El Reglamento Hipotecario establece en su artículo 44, en la redacción dada por R.D. 3215/1982, de 12 de noviembre, por el que se reforman determinados artículos del Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria, como consecuencia de la Ley 11/1981, 13 mayo, lo que sigue:

"Se inscribirán bajo un solo número, si los interesados lo solicitaren, considerándose como una sola finca con arreglo al artículo 8 de la Ley y para los efectos que el mismo expresa, siempre que pertenezca a un solo dueño o a varios pro indiviso:

- 1.º Las fincas rústicas y los solares colindantes, aunque no tengan edificación alguna, y las urbanas, también colindantes, que físicamente constituyan un solo edificio o casa-habitación.
- 2.º Los cortijos, haciendas, labores, masías, dehesas, cercados, torres, caseríos, granjas, lugares, casales, cabañas y otras propiedades análogas que formen un cuerpo de bienes dependientes o unidos con uno o más edificios y una o varias piezas de terreno, con arbolado o sin él, aunque no linden entre sí ni con el edificio, y con tal de que en este caso haya unidad orgánica de explotación o se trate de un edificio de importancia al cual estén subordinadas las fincas o construcciones.
- 3.º Las explotaciones agrícolas, aunque no tengan casa de labor y estén constituidas por predios no colindantes, siempre que formen una unidad orgánica, con nombre propio, que sirva para diferenciarlas y una organización económica que no sea la puramente individual, así como las explotaciones familiares agrarias.
- 4.º Toda explotación industrial situada dentro de un perímetro determinado o que forme un cuerpo de bienes unidos o dependientes entre sí.
- 5.º Todo edificio o albergue situado fuera de poblado con todas sus dependencias y anejos, como corrales, tinados o cobertizos, paneras, palomares, etc.
- 6.º Las concesiones administrativas, excepto las que sean accesorias de otras fincas o concesiones.

Lo dispuesto en este artículo será aplicable aun cuando las propiedades se hallen enclavadas en diferentes Secciones, Ayuntamientos o Registros".

Por su parte, el artículo 45, redactado también por el R.D. 3215/1982, 12 noviembre, dispone:

"Cuando, en virtud de lo dispuesto en el artículo anterior, se reúnan dos o más fincas inscritas para formar una sola, con su nueva descripción, se inscribirá con número diferente haciéndose mención de ello al margen de cada una de las inscripciones de propiedad de las fincas reunidas

Si las fincas agrupadas no fueren colindantes, se describirán individualmente las parcelas que las constituyan y, con la mayor precisión posible, las características de la agrupación o causas que den lugar a ella.

No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, podrán agruparse fincas pertenecientes a distintos propietarios, siempre que se determine, de acuerdo con lo que resulte del título, la participación indivisa que a cada uno de ellos corresponda en la finca resultante de la agrupación".

Es probable que la nueva unidad registral tenga, en la fecha de la agrupación un, valor mayor que el que tenía la suma del valor de las dos unidades registrales que se agrupan cuando se produjo el fallecimiento del marido

de la Sra. María Cristina , en 1996 (y lo mismo, probablemente cuando, en 2003 falleció el marido de doña Flor ) pero eso no importa ahora, lo que aquí interesa es que la nueva unidad registral se divide entre las dos copropietarias respetando la cuota de titularidad de cada una de ellas (50 por 100) en las fincas preexistentes. No existe ninguna alteración patrimonial para ninguna de las copropietarias, conservando los bienes inmuebles los valores y fecha de adquisición originaria.

En definitiva, se ha producido una operación hipotecaria mediante la cual las copropietarias de dos fincas inscritas, deciden la unión de ambas para formar una nueva, con la descripción resultante de la suma de ellas, haciéndose mención de ello al margen de cada una de las inscripciones en propiedad de los inmuebles agrupados. No se ha producido una alteración patrimonial derivada de la agrupación, puesto que no es eso lo que se desprende del Reglamento Hipotecario. Nos hallamos ante "modificaciones formales", que no ante alteraciones patrimoniales.

No estamos, por tanto, ante transmisiones onerosas. Nos encontramos ante transmisiones lucrativas y, siendo así, las fechas que hay tener en cuenta son 1996 (para el valor de adquisición) y 2006 (para el valor de transmisión). Desde luego, los valores que interesan serán los que tuvieran los bienes inmuebles en esas fechas, no en otras fechas. No existe discrepancia con respecto al valor de transmisión, en cambio, si existe en relación con el valor de adquisición y, por eso, únicamente en él nos centraremos.

Ha de recordarse que el ISD grava "la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio" (artículo 3.1 a) LISD, devengándose el día del fallecimiento del causante (art. 24.1 LISD), al margen de la fecha de aceptación de la herencia. No pueden, por tanto, darse validez, a estos efectos, a los valores de adquisición distintos de la fecha del devengo del ISD. En ese sentido, resulta determinante el resultado de la prueba pericial practicada ante el tribunal de instancia, lo cual conduce a la confirmación de la sentencia recurrida.

La operación que hemos analizado es la tributación por el IRNR de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión de la mitad indivisa del inmueble agrupado. No ha prescrito el derecho a liquidar dicho impuesto ni tampoco la facultad de fijar el valor de adquisición. La AEAT ha fijado un valor que ha sido discutido tanto en vía administrativa como en sede judicial. En ésta se ha practicado prueba pericial, que ha sido valorada por el tribunal de instancia, y que, en casación, no podemos revisar, puesto que no se dan las circunstancias en las que, excepcionalmente, puede hacerse.

Dos son las cuestiones con interés casacional. Nos limitaremos a responder a la primera de ellas, puesto que la segunda no se corresponde con las circunstancias del presente recurso de casación.

Pues bien, por todas las razones antedichas procede fijar la siguiente doctrina: la ganancia patrimonial derivada del ejercicio de un derecho de opción de compra respecto de una agrupación de inmuebles, se debe computar desde la adquisición de los inmuebles originarios, en este caso, desde 1996, fecha de su adquisición hereditaria, y no desde la fecha de la agrupación, sin perjuicio de la comprobación administrativa de dicha valoración.

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

La recurrente solicita que dictemos sentencia por la que, estimando el presente recurso de casación, anulemos la sentencia parcialmente estimatoria, de 4 de noviembre de 2019, de la Audiencia Nacional y dictemos otra mediante la que se anule la liquidación recurrida, de 7 de marzo de 2012 en concepto de IRNR 2006 por la ganancia derivada de la venta de la finca agrupada y se condene a la Administración a la devolución de 110.152,59 euros, más los intereses que correspondan.

Por su parte, la Abogacía del Estado solicita, en primer lugar, que interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión, fijemos como doctrinal legal que, la ganancia patrimonial derivada de una agrupación de fincas se debe computar siempre desde la adquisición del elemento patrimonial y no desde que se lleva a cabo la agrupación sin que, a la vista de las circunstancias del caso, la expresión "sin que pueda exceder del valor de mercado" a que se refiere el artículo 36 de la vigente LIRPF, suponga una alteración sustantiva del régimen de valoración del bien que habrá de ser siempre el que tuviera el bien en la fecha de la adquisición, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Sobre esa base, la Abogacía del Estado solicita, en segundo lugar, que declaremos que no ha lugar al recurso de casación formulado, desestimando el mismo y confirmando la sentencia impugnada.

Pues bien, por todas las razones expuestas en los fundamentos de derecho precedentes, procede declarar no haber lugar al recurso, lo que implica la confirmación de la sentencia recurrida, que estimó parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto. Por un lado, consideró que procedía el recurso de anulación y la admisión de la reclamación económico administrativa por lo que anuló la liquidación que se encuentra en



el origen del recurso contencioso- administrativo núm. 309/2016, pues declaró la Audiencia Nacional que el valor inicial tomado por la AEAT para la determinación de la base imponible no es correcto, si bien tampoco aceptó el valor declarado por la actora, sino uno diferente a ambos.

**QUINTO.-** *Pronunciamiento sobre costas.*

En relación con 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 declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido  
Primero.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero.

Segundo.- No haber lugar al recurso de casación núm. **2194/2020** interpuesto por doña María Cristina , representada por el procurador don Luis Fernando Granados Bravo, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso- Administrativo, de fecha 4 de noviembre de 2019, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 309/2016 formulado frente a Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de febrero de 2016, que desestimó el recurso de anulación interpuesto contra la inadmisión por extemporaneidad, determinada por la resolución del TEAC de 8 de octubre de 2015, que inadmitió la reclamación económico-administrativa de 20 de abril de 2012, interpuesta frente a la liquidación, de 7 de marzo de 2012, por IRNR 2006, por rentas derivadas de la venta de inmuebles, con lo cual se confirma la sentencia recurrida, que anuló la liquidación que se encuentra en su origen, pues consideró que el valor inicial tomado para la determinación de la base imponible no es correcto.

Tercero.- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.