

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

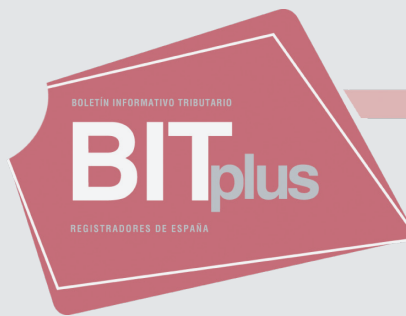
TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- El patrimonio preexistente negativo del causahabiente como factor determinante de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.  
*Ricardo Huesca Boadilla.*  
*Abogado del Estado y Doctor en Derecho. Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación* ..... 4

## TEMAS FISCALES

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ..... 14
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ... 19

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

- Sentencia de 16 de febrero de 2017 ..... 25

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ..... 34

## TRIBUTOS MUNICIPALES



**TEMAS FISCALES ..... 4**

**El patrimonio preexistente negativo del causahabiente como factor determinante de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

**RICARDO HUESCA BOADILLA.** Abogado del Estado y Doctor en Derecho. Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación ..... 4

## TEMAS FISCALES

### El patrimonio preexistente negativo del causahabiente como factor determinante de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

**RICARDO HUESCA BOADILLA.** Abogado del Estado y Doctor en Derecho. Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

#### 1.- Introducción

- 2.- El patrimonio preexistente como factor de progresividad en la determinación de la cuota tributaria del ISD
- 3.- La sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2016 y la aplicación del criterio correcto previsto en el artículo 22 de la ley del ISD a un caso de patrimonio negativo del causahabiente

## 1. INTRODUCCIÓN

El pasado día 23 de noviembre de 2016 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2ª) del Tribunal Supremo dictó sentencia en el recurso de casación 2753/2015 interpuesto por una obligada tributaria contra fallo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de junio de 2015, desestimatorio del recurso interpuesto contra una resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 22 de enero de 2013 en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La indicada resolución había desestimado, a su vez, una reclamación formulada contra liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), analizándose en la misma y posteriormente en los fallos de los órganos judiciales ( Tribunal Superior de Justicia y, especialmente, Tribunal Supremo), el tema del cálculo de la cuota tributaria de este Impuesto, a la que se refiere el artículo 22 de su Ley reguladora, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, cuando el causahabiente tenga un patrimonio preexistente negativo.

La cuestión suscitada no es nueva pues la Dirección General de Tributos, en la consulta número 0781-03, de 12 de junio de 2003, ya había tenido oportunidad de referirse a ella, llegando a la conclusión de que la liquidación del ISD requiere en todo caso la aplicación de un coeficiente multiplicador, como paso necesario para convertir la cuota íntegra en cuota

tributaria y, por ende, determinar la deuda tributaria y que, en el caso de que el patrimonio del contribuyente resulte negativo por estar compuesto exclusivamente por deudas, será aplicable el coeficiente multiplicador por patrimonio preexistente del sujeto pasivo que corresponda, en función de su parentesco con el causante, de los contenidos en el primer tramo del cuadro recogido en el apartado 2 del artículo 22 de la Ley 29/1987.

La recurrente, en su recurso de casación, reconoce que, en efecto, existe esta doctrina administrativa emanada de la consulta no vinculante de la Dirección General de Tributos pero no un pronunciamiento del Tribunal Supremo que sienta doctrina, por lo que, al no compartir las conclusiones a las que llega el Centro Directivo, desde una “interpretación literal y finalista de la norma”, acude, tras rechazarse su pretensión en primera instancia, al Alto Tribunal, vía recurso de casación, para que, con estimación del recurso, se reconozca que, al ser el patrimonio preexistente de la heredera negativo, no hay patrimonio preexistente que pueda ser utilizado para aplicar el coeficiente multiplicador establecido en el artículo 22 de la Ley del Impuesto, coincidiendo, por tanto, la cuota tributaria del obligado con la cuota íntegra derivada de la aplicación de la tarifa del artículo 21 de la Ley o, en el peor de los casos, con la que resulte de aplicar a esta última

el coeficiente 1 previsto para los grupos I y II del artículo 20 para el primer tramo del patrimonio preexistente.

Esta es, en breve síntesis, la cuestión debatida.

No obstante, antes de empezar a analizar las diversas consideraciones jurídicas realizadas en la sentencia del Tribunal Supremo resulta oportuno hacer referencia al patrimonio preexistente como factor esencial en la determinación de la cuota tributaria del ISD.

## 2. EL PATRIMONIO PREEXISTENTE COMO FACTOR DE PROGRESIVIDAD EN LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA DEL ISD

La introducción del patrimonio preexistente del sujeto pasivo del ISD como factor esencial en la determinación de la cuota tributaria del ISD en el artículo 22 de la Ley 29/1987, tras la aplicación a la base liquidable de la tarifa del artículo 21, de la que se obtiene la cuota íntegra, fue una de las novedades más importantes de dicha Ley. La aprobación de la nueva tarifa del artículo 21 y la aplicación de los coeficientes correctores por patrimonio preexistente del artículo 22 encuentra un primer fundamento, según el parecer de Navau Martínez- Val<sup>1</sup>, en el principio de corrección del resultado distributivo de la herencia y en el fin político-social al que estaba llamado el gravamen de efectuar una redistribución patrimonial más intensa.

La Exposición de Motivos alude vagamente a ello al referirse, en su apartado II.6, a la nueva tarifa del Impuesto, diciendo:

“Es la tarifa del Impuesto la que, sin duda, ofrece mayor novedad, por haberse plasmado en ella importantes avances de la técnica tributaria para conseguir la progresividad y una mejor distribución de la carga fiscal, acentuándose de esta forma la función social que persigue este Impuesto. Se eliminan, en primer lugar, los defectos de las anteriores tarifas, que no permitían obtener una auténtica progresividad; en segundo lugar, y respondiendo a la necesidad de perfeccionar la escala de tributación, desaparecen determinadas reglas que conducían a un desigual reparto del gravamen, como la que establecía un recargo en las sucesiones abintestato en favor de los parientes colaterales en tercer o cuarto grado del causante y la que disponía la aplicación de un gravamen especial sobre las adquisiciones gratuitas que excedieran de diez millones de pesetas.

Pero la novedad fundamental de la Ley consiste en el establecimiento de una tarifa única, con tipos progresivos en función de la cuantía de la base liquidable, que sustituye las siete existentes anteriormente.

Con el fin de lograr una primera progresividad, adaptada a

la actual estructura económica de la sociedad española, los primeros diez escalones de la tarifa están constituidos por tramos de base de un millón de pesetas cada uno, a los que se aplican tipos que crecen muy moderadamente, lo que beneficiará a los sujetos pasivos que adquieran incrementos de patrimonio de menor cuantía económica (...)

Y concluye ya con una referencia concreta al patrimonio preexistente señalando:

“Para acentuar, después, la progresividad que resulta de la simple aplicación de la tarifa y adaptarla, según el criterio tradicional, al grado de parentesco, la Ley dispone la aplicación de unos coeficientes multiplicadores que son distintos para cada uno de los grupos que establece. Sólo cuando el patrimonio preexistente del adquirente es de cierta importancia, el coeficiente se incrementa ligeramente”.

No existe, sin embargo, salvo la mención a esa acentuación de la progresividad, una concreta referencia a las razones para la inclusión de este nuevo factor de elevación cuantitativa de la cuota del tributo que, cuando se hizo público el proyecto de ley, en el mes de enero de 1987, en el que se contenía dicho factor, propició la aparición de numerosas críticas.

Ello determinó que, en el trámite parlamentario, el Ministro de Hacienda Solchaga, tratando de salir al paso de las mismas, señalara, en acertado resumen realizado, de nuevo, en su trabajo, por Navau Martínez- Val<sup>2</sup>, lo siguiente:

*“Ha sido la tarifa del proyecto y las reglas para su aplicación, especialmente la que tiene en cuenta el patrimonio preexistente (...) lo que ha sido objeto de mayores críticas (...). Se ha llegado incluso a escribir que la aplicación del Impuesto con la tarifa y sus coeficientes supone un ataque a la familia y a la pequeña empresa familiar (...). Frente a tales afirmaciones estoy en condiciones de hacer una afirmación radical, que resulta de los estudios realizados (...).*

*Si la tarifa del proyecto se hubiese aplicado a las liquidaciones giradas en la actualidad, con sus reglas de aplicación y beneficios respectivos, el 99,4 por ciento de los sujetos pasivos hubiesen tenido que pagar cuotas inferiores a las que han satisfecho.*

*Solo el 0,6 por ciento se hubiesen visto obligados a pagar cuotas superiores (...) resultando una subida media de tipo efectivo de cinco puntos”.*

Pues bien, al margen de la rebaja de tipos introducida en las tarifas y coeficientes multiplicadores definitivos del Impuesto aprobados por las Cortes para mejorar esencialmente la situación de cónyuges y descendientes, la novedad que encontró mayor resistencia tanto en el debate parlamentario como en la opinión pública y en la doctrina científica fue precisamente la incorporación del patrimonio preexistente del causahabiente como factor de progresividad.

La autora antes citada señala que el patrimonio preexistente ya aparecía en el Libro Verde de 1973, donde se en-

1 En su libro “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ¿un impuesto injusto? Consideraciones de equidad frente al incierto futuro del gravamen sobre las herencias”. Editorial Dykinson. Colección Fiscalidad.2009. Pág.388

2 Op.cit. Pág.391

contraba expresamente ligado a la función de redistribución de la riqueza del impuesto y no se articulaba a través de un coeficiente multiplicador sino por medio de dos coeficientes reductores que lo que hacían, curiosamente, era aliviar la carga tributaria a los contribuyentes cuyo patrimonio previo no superase determinadas cuantías.

En este sentido, nos hacemos eco también de la Ley alemana reguladora del Impuesto, de 17 de abril de 1974, que tomaba el patrimonio preexistente como dato a partir del cual aquel sujeto que, guardando un determinado parentesco con el causante, no superara una determinada cifra de patrimonio preexistente, quedaba exento del impuesto sobre las sucesiones.

Por el contrario, el proyecto de ley del Impuesto de 1978, antecedente del proyecto definitivo de 1987 y de la actual Ley, cambia radicalmente ese planteamiento y contempla ya el patrimonio preexistente bajo la fórmula de un coeficiente multiplicador para acentuar, según la Exposición de Motivos de la Ley 29/1987, la progresividad del impuesto vinculada a una mejor distribución de la carga fiscal y a la función social que persigue el tributo.

La falta de explicación, como hemos visto, en dicha Exposición de Motivos y también en la Memoria de la Ley, de las razones para introducir el patrimonio preexistente bajo la fórmula de coeficiente multiplicador de la cuota íntegra del impuesto obtenida de la aplicación de la tarifa del artículo 21, determinó que en el debate parlamentario, tanto el Ministro como los representantes del grupo socialista, que apoyaban, lógicamente, el proyecto, insistieran en su fundamento en el principio de capacidad económica y de progresividad, alegando la teoría de la utilidad marginal decreciente.

Válganos con reproducir, en este sentido, las palabras del Ministro en el debate en el Pleno del Congreso, recogidas acertadamente en su trabajo, que sirve de pauta a estas líneas, por Navau Martínez –Val<sup>3</sup>, que justificó el coeficiente en el principio de capacidad de pago diciendo: *“con arreglo a los más modernos principios de la imposición, la situación patrimonial preexistente del heredero o legatario es uno de los factores determinantes de su capacidad de pago y es en función de esa capacidad de pago como debe establecerse la progresividad de la tarifa”*.

No nos resistimos a exponer también la teoría económica recogida, a continuación, en el trabajo de la autora antes citada, cuando, criticando la respuesta del Ministro, señaló que, en su opinión, *“(…) lo que debería haber citado es la obra de MEADE o de SHOUP en la que se pone de manifiesto la auténtica razón de ser de este coeficiente, que es incentivar la redistribución voluntaria del patrimonio llevada a cabo por el futuro causante, sin la intervención del Estado, a favor de los herederos con menor patrimonio previo. Se trata de incentivar que el futuro causante, a la hora de repartir su heren-*

*cia, otorgue porciones superiores a aquellos herederos cuya situación patrimonial es más precaria. No obstante, admitir esto explícitamente suponía defender el empleo del impuesto como instrumento de reforma social con un fin claramente político. Y esto implicaba revivir el choque ideológico que, como se examinó en el epígrafe segundo de este mismo capítulo, impidió durante largos años la aprobación de la reforma de la imposición hereditaria en España”*.

RAMALLO MASSANET<sup>4</sup>, defensor de la propuesta en el Parlamento en nombre del Partido Socialista, reconoció que, si bien la trascendencia fiscal del cómputo del patrimonio preexistente era muy reducida, son notables los inconvenientes técnicos para la propia Administración tributaria, que debe incrementar su labor comprobadora en materia de variación patrimonial.

No es cuestión de referirnos aquí al debate parlamentario planteado entre los favorables y los detractores del factor indicado, debate que se ha ido manteniendo a lo largo de estos casi treinta años de vigencia de la Ley 29/1987.

Los detractores (entre ellos RECUERO ASTRAY<sup>5</sup>) entendieron que se incurría en un supuesto de doble imposición al gravarse una magnitud económica que ya estaba gravada en el Impuesto sobre el Patrimonio cuando, jurídicamente, no existe tal, pues no se cobra dos veces sobre el patrimonio preexistente, sino que simplemente en el ISD ese patrimonio preexistente sirve como factor de progresividad para el cálculo de la cuota tributaria. Lo que tributa es lo que se recibe del causante<sup>6</sup>.

También se dijo que se infringía el principio de igualdad entre quienes reciben idénticas cantidades y tienen idéntica relación con el causante, a lo que se opuso por la doctrina científica (SIMON ACOSTA<sup>7</sup>) la doctrina del Tribunal Constitucional sobre este principio, que solo se infringe si existe una discriminación arbitraria, irrazonable o desproporcionada en sus efectos lo que no ocurriría en este caso por el juego de la utilidad marginal decreciente de las adquisiciones gratuitas en función del patrimonio poseído por el adquirente. No obstante, a ello debemos objetar la elevación exagerada de la carga tributaria especialmente en los casos de parentesco más allá de los grupos I y II de parientes del artículo 20 de la Ley que supone ya de entrada un incremento del 50% de la cuota íntegra del Impuesto ( ver artículo 22 de la Ley).

También se habló de que el criterio del patrimonio preexistente desincentivaba el ahorro y el trabajo aunque el grupo socialista restó importancia al argumento haciendo referen-

4 Citado en el libro “Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” de Bermúdez Odriozola y otros. Editorial LEX NOVA.2001. Pág.467

5 En su libro “El proyecto de ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” Madrid. Instituto de Estudios Económicos. Pág. 41

6 Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados nº 57. Sesión Plenaria nº 55, de 26 de junio de 1987.Página 3433.

7 En su trabajo “Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributaria” en el libro “La fiscalidad de las sucesiones y Donaciones. Valladolid. LEX NOVA.1991. Pág. 242.

3 Op. cit. Pág.394

cia, en aquellos momentos, a su valor casi testimonial, dado el número muy pequeño de declarantes del IRPF que declaraban poseer un patrimonio superior, en aquellos momentos, a 50 millones de pesetas, que, en todo caso, había que poner en relación con el número de fallecidos cada año.

Siguiendo con este breve resumen de opiniones doctrinales, entre los críticos podemos citar a CAZORLA PRIETO y MONTEJO VELILLA<sup>8</sup>, que censuraron la forma en que se ha articulado este criterio de graduación de la carga tributaria, que supone, en su opinión, un aumento de la presión fiscal indirecta dada la complejidad del proceso liquidatorio para el contribuyente. CHECA GONZALEZ<sup>9</sup>, que aboga por la supresión del ISD, entiende que, si lo que se pretendía era contribuir a aumentar la redistribución, el legislador se excedió en su cometido puesto que lo que se debe proceder a redistribuir a través de este impuesto es solo la riqueza gravada por el impuesto no la queda extramuros del mismo como es la previamente poseída por los causahabientes, donatarios o beneficiarios de los seguros.

ALONSO GONZÁLEZ<sup>10</sup>, por su parte, con cita, a su vez, de CAAMAÑO ANIDO, afirmó, sin entrar en las críticas que se formularon, que lo que parece innegable es que, al hilo del pretendido carácter redistributivo que se adjudica al impuesto sucesorio, se debe redistribuir la riqueza que se adquiere con la herencia o la donación, que es la riqueza gravada por el impuesto, la que constituye su hecho imponible, y ninguna otra, del mismo modo que tampoco el IRPF grava el patrimonio previo del contribuyente.

BERMÚDEZ ODRIOZOLA<sup>11</sup> y otros lo critican acertadamente desde el punto de vista de la progresividad, de la capacidad económica, objeto de análisis en la sentencia del Tribunal Supremo, que vamos a comentar, y de la finalidad de fomento de la actividad económica que debe perseguir todo tributo.

Así, desde el punto de vista de la progresividad, - señalan - no parece que realmente la adopción de esta medida obedezca realmente a una bien entendida progresividad en el ámbito de las transmisiones lucrativas. En este sentido, la adopción de una tarifa progresiva, gravando en mayor medida a quien más base liquidable tiene, cumple con ese principio. Pero - añaden- la progresividad debe adoptarse en función de parámetros puramente objetivos, cual es la medida del hecho imponible, tal y como sucede en el IRPF. Si se introducen otros elementos para fijar esa progresividad, como el patrimonio preexistente o las personas receptoras de la transmisión, estamos desnaturalizando ese principio. Si un sujeto pasivo recibe 100, debe pagar más carga tribu-

taria en función de la progresividad que aquel que recibe 25 pero además, debe pagar más, bien sea hijo, cuñado o tercer ajeno, y sin embargo, este factor para nada debe influir en el objetivo de la redistribución de la renta. En definitiva ¿qué tiene que ver la progresividad con la relación entre el causante y el adquirente?.

Por otro lado, - siguen diciendo-, si lo que se pretende es la búsqueda de la progresividad, habría que hacerlo con arreglo a parámetros propios del Impuesto y en definitiva de su hecho imponible, en función del patrimonio transmitido y no del patrimonio preexistente, que queda fuera del hecho imponible<sup>12</sup>.

Desde el punto de vista de la capacidad económica si bien es cierto que, en determinados casos - adquisición por cercanos -, el coeficiente es muy bajo, incluso del 1,2 para patrimonios preexistentes muy altos, no ocurre lo mismo para los restantes grupos, puesto que incluso la adquisición por un extraño va a conllevar, siempre, la multiplicación por dos de la cuota tributaria como mínimo.

Por último, - concluyen - si todo impuesto debe perseguir el fomento de la actividad económica, el coeficiente multiplicador es completamente contrario a ello porque, si se va a aplicar un coeficiente mayor al que más tiene antes de la adquisición, ya se ocuparán los herederos de gastar su patrimonio con anterioridad a ella, fomentándose claramente la prodigalidad.

Favorables a la introducción de este criterio fueron ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA<sup>13</sup>, para el que, ante situaciones económicas previas distintas, la imposición fiscal debe comportarse desigualmente aplicando la doctrina del menor sacrificio o de la menor utilidad de los bienes que se adquieren. ARIAS VELASCO Y RODRIGUEZ ROJO<sup>14</sup> señalan que es claro que manifiesta mayor capacidad quien ya era rico antes de recibir la herencia, considerando loable la introducción de este criterio que desvía la presión fiscal hacia aquellos contribuyentes con mayor capacidad de pago. MARTIN QUERALT<sup>15</sup> lo defiende teniendo en cuenta los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad del sistema tributario, únicos que desde el punto de vista constitucional legitiman el sistema. Por fin, HERRERA MOLINA<sup>16</sup> la considera una medida coherente con la función redistributiva del impuesto y con su carácter complementario del Impuesto sobre la Renta aunque considera que puede surgir un problema de constitucionalidad por la excesiva intensidad del gravamen en los casos extremos.

8 En su obra "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". Madrid. CIVITAS.1991. Pág.209.

9 "La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". Madrid. IDELCO.MARCIAL PONS.1996. Pág. 76

10 En su libro "La inconstitucionalidad del impuesto sobre sucesiones y donaciones". Madrid. IEF.1991. Pág.75.

11 Op. cit. Pág.466

12 En este sentido CHECA GONZÁLEZ. Op. cit. Pág. 76.

13 En su trabajo "Novedades del impuesto de sucesiones y donaciones". Tapia. Enero-febrero de 1987. Pág. 35.

14 En su libro "Manual del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Barcelona. Generalitat de Catalunya. 1988. Págs. 15 y 67

15 En "Prólogo. Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones. Editorial TECNOS. Textos legales. 1996. Pág. 18.

16 En su libro "Capacidad económica y sistema fiscal". Marcial Pons-Oriol Urquijo. Madrid.1998.Pág. 389.



Por último, más recientemente la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario, en su informe final de 14 de marzo de 2014, aboga, entre otros aspectos a reformar en el ISD, por la eliminación de la aplicación de coeficientes multiplicadores que dependan del patrimonio preexistente al atender contra el principio tributario de equidad horizontal y penalizar el esfuerzo y el éxito.

Con esta referencia al patrimonio preexistente como factor de progresividad en el cálculo de la cuota tributaria del ISD estamos ya en condiciones de analizar el caso planteado en la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2016, que motiva este trabajo.

### 3. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 23 DE NOVIEMBRE DE 2016 Y LA APLICACIÓN DEL CRITERIO CORRECTOR PREVISTO EN EL ARTÍCULO 22 DE LA LEY DEL ISD A UN CASO DE PATRIMONIO NEGATIVO DEL CAUSAHABIENTE.

Antes de comentar las consideraciones jurídicas hechas por el Alto Tribunal sobre la cuestión mencionada y para que el lector tenga una idea cabal de los hechos que sirvieron de base a este pronunciamiento, vamos a referirnos de forma muy sintética a ellos.

El 16 de mayo de 2010 falleció intestada una persona, en estado civil de viudo, sin descendientes y ascendientes. Tramitado el expediente de declaración de herederos abintestato por un Juzgado de Primera Instancia, por parte de este, el 4 de noviembre siguiente, se dictó auto por el que se declaraba únicos y universales herederos abintestato del fallecido, por partes iguales, a sus siete sobrinos, siendo uno de ellos la recurrente.

Presentada por parte de los herederos la oportuna declaración tributaria, se hizo constar una masa hereditaria neta de 41.301.069,39 euros que, tras unas correcciones en la misma por parte de la Administración tributaria, quedó en 42.429.507,65 euros. La porción hereditaria individual y base imponible fue de 6.053.358,24 euros. Tras la reducción por parentesco de 8.000 euros (Grupo III) del artículo 20 de la Ley, se obtuvo una base liquidable de 6.045.358,24 euros y, aplicando la tarifa del artículo 21, una cuota íntegra de 1.986.148,18 euros.

Pues bien, a esa cuota íntegra, para hallar la cuota tributaria de la recurrente - ex artículo 22 de la Ley del Impuesto - la cual manifestó tener un patrimonio negativo, se aplicó el coeficiente multiplicador 1,5882 del primer tramo por patrimonio preexistente del apartado 2 de ese precepto, aplicable a los parientes del Grupo III, dando como resultado una cuota tributaria final de 3.154.400,54 euros.

Sobre esa base fáctica, la sentencia, como vamos a ver, da respuesta a los dos únicos motivos admitidos por la Sección Primera de Admisión de la Sala y que se centran, formalmen-

te, en primer lugar, en la posible infracción del artículo 22 de la Ley del ISD en la medida en que la sentencia impugnada ha aplicado el coeficiente multiplicador por patrimonio preexistente establecido en dicho precepto cuando el patrimonio de la recurrente era negativo y, subsidiariamente, en segundo lugar, en el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad de dicho precepto pues, si se aplicara el mismo a los supuestos de patrimonio negativo, se estarían vulnerando, según la recurrente, los principios de capacidad económica y de igualdad tributaria consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución.

El fallo del Alto Tribunal inicia el análisis jurídico del primer motivo admitido haciendo, en su Fundamento de Derecho Tercero, una referencia precisa y extensa, a la argumentación de la recurrente, que se concreta en lo siguiente:

*"a) La LIS y D no contempla el supuesto de patrimonio negativo sino que parte, para la aplicación de coeficientes multiplicadores, de un valor patrimonio cero, y si hubiera querido incluir el patrimonio negativo dentro de la primera escala no hubiera dicho de cero a 402.678,11 € sino simplemente hasta 402.678,11 €, " lo cual sí que es contemplado en otros casos, tanto en la Ley 10/2009 como en la LISD y en la LIP " (sic).*

*La propia escala del Impuesto de Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones, sí que abarca por la parte alta de la tabla cualquier patrimonio preexistente.*

*Por ello, cuando dice en el tramo inferior del impuesto de sucesiones, patrimonio preexistente de "0 a 403.000 €" está dejando sin coeficiente multiplicador la cuota íntegra de los herederos con patrimonio preexistente inferiores a cero.*

*De las normas relativas a los Impuestos sobre Sucesiones, sobre el Patrimonio y sobre la Renta de las Personas Físicas se deduce que cuando se ha querido contemplar una base liquidable o u patrimonio negativo, esto es, menor que cero, se ha utilizado la preposición HASTA seguida del dígito cero, pero en el caso de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se observa que se utiliza el término DE "de 0 a 403.000 €".*

*b) La distinción entre la obligación personal y real de contribuir lleva, según la recurrente, a la misma conclusión. El residente en el extranjero que tributa en España lo hace por los bienes y derechos de que sea titular que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, sin que se tenga en cuenta su patrimonio personal preexistente, es decir solo se aplica el coeficiente por la valoración de estos bienes o derechos ejercitables en España pero sin que se tenga en cuenta el patrimonio que pueda tener en el extranjero. La finalidad del precepto es clara, ante la imposibilidad de conocer el patrimonio existente en el extranjero del no residente se aplicará siempre el coeficiente multiplicador que le corresponda por su patrimonio en España. Se tiene en cuenta el valor mayor o menor de cero del patrimonio preexistente, y en caso de que sea negativo, no se aplicará*



a la cuota íntegra obtenida por aplicación del tramo en el que esté incluida la correspondiente cuota hereditaria, coeficiente multiplicador alguno o el mismo será 1, de manera que coincidirá la cuota íntegra y la cuota tributaria.

c) Reconoce que la cuestión del patrimonio negativo no ha sido abordada aún por la jurisprudencia y que únicamente existe la consulta, no vinculante, de la Dirección General de Tributos núm. 781/2003 de 12 de junio que llega a conclusiones que no comparte desde "una interpretación literal y finalista de la norma".

El artículo 22 de la LIS y D debe interpretarse según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto y la realidad del tiempo en que deben ser aplicadas, de acuerdo con los artículos 3.1 del Código Civil y 12.1 LGT.

1º) Según la interpretación literal de la norma, el hecho de utilizar la preposición DE, en lugar de la preposición HASTA, no puede conducir a otra conclusión que a la que si el patrimonio preexistente del sujeto pasivo es negativo no cabe en modo alguno aplicar el coeficiente multiplicador.

2º) En el contexto, la preposición en este caso responde a la definición de la Real Academia Española de la Lengua.

3º) Los antecedentes históricos y legislativos revelan la novedad que supuso en la LIS y D la regulación del coeficiente multiplicador, sin reflejo en la mayoría de las legislaciones europeas y excluyéndose, asimismo, en Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco.

4º) La realidad social del tiempo en que ha de aplicarse la norma pone de manifiesto que la existencia de un patrimonio negativo es perfectamente comprensible en un momento de crisis económica y de un alto nivel de endeudamiento.

5º) El espíritu y finalidad de la norma no es otro que la aplicación de los principios de capacidad contributiva y progresividad, que desaparece cuando el patrimonio preexistente es negativo, resultando, por ello, improcedente la aplicación del coeficiente multiplicador".

Dicho esto, dedica ya su Fundamento de Derecho Cuarto a dar respuesta a este motivo y, como vamos a ver, lo hace teniendo presente de forma explícita el criterio de interpretación utilizado en la consulta de la Dirección General de Tributos nº 781/2003, de 12 de junio que, como dijimos con anterioridad y admite la propia recurrente, tuvo ya oportunidad de analizar la cuestión debatida.

Previamente, aunque manifiesta compartir el criterio gramatical esgrimido por la obligada tributaria basado en el distinto significado de las preposiciones "de" y "hasta", entiende, - y estamos de acuerdo con ello - que ese argumento no puede contemplarse aisladamente ni puede considerarse definitivo siendo precisa una consideración integradora de la regularización y del propio precepto que se interpreta, el artículo 22 de la Ley, lo que le lleva ya, quizás con demasiada rapidez, al criterio interpretativo utilizado por la Dirección General de Tributos en la consulta indicada, compartiendo, por tanto, desde el primer momento, el parecer administrativo

sobre al particular discutido contenido en dicha consulta.

Sobre esa base, con el Centro Directivo, entiende que la cuota tributaria del ISD se obtiene siempre aplicando a la cuota íntegra un coeficiente multiplicador bien el aprobado por la Comunidad Autónoma correspondiente, en ejercicio de sus competencias (artículo 47.2.a) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, aplicable al caso debatido), bien, en su defecto, el previsto en el artículo 22 de la Ley 29/1987. Esa operación según la Sala es inevitable sin que, la eventual imposibilidad de aplicar uno de los coeficientes multiplicadores previstos cuando el patrimonio preexistente es negativo pueda suponer que la cuota íntegra se convierta en cuota tributaria por no ser una hipótesis contemplada en la regulación del impuesto. Utilizando casi las mismas palabras que la contestación a la consulta indicada, ello supondría - añade - la imposibilidad de aplicar el impuesto a los sujetos pasivos con patrimonio preexistente negativo, lo cual resulta contrario a la esencia y finalidad del impuesto sobre sucesiones que grava la capacidad económica derivada de una adquisición gratuita mortis causa.

Pues bien, aunque podamos compartir esta interpretación literal y casi nos atreveríamos a decir mecánica del artículo 22 de la Ley 29/1987, que haría inevitable su aplicación para hallar la cuota tributaria a satisfacer por el sujeto pasivo, con todos los respetos, no hubiera estado de más un análisis de la cuestión, como dice el propio Tribunal, teniendo presente la esencia y finalidad del impuesto y especialmente el principio de progresividad.

En efecto, si con la toma en consideración del patrimonio preexistente del causahabiente se pretende, como dice la Exposición de Motivos de la Ley, acentuar la progresividad del mismo y tener en cuenta, aparte del parentesco que una al mismo con el causante, su capacidad de pago, tal y como se expuso en su momento por el Ministro de Hacienda en la presentación del proyecto de ley en las Cortes en el año 1987, así como la teoría de la utilidad marginal decreciente, no acabamos de comprender la vigencia de ese principio de progresividad en los casos de patrimonio preexistente negativo en los que la capacidad de pago del obligado tributario, referida a su patrimonio, como es lógico, ha desaparecido.

Sobre esa base, la aplicación automática, en todo caso, del artículo 22 de la Ley 29/1987 para determinar la cuota tributaria en función del patrimonio preexistente y, en definitiva, la progresividad del tributo por aplicación de este factor, se estaría basando, en la práctica, únicamente, en el parentesco del causahabiente con el causante lo que implicaría, a su vez, la aplicación del primer tramo de parentesco del Grupo a que pertenezca dicho causahabiente, en este caso, del Grupo III.

Si esto es así, teniendo en cuenta que la progresividad debe adoptarse en función de parámetros puramente objetivos, debemos cuestionarnos, como ya hicieron en su momento BERMUDEZ ODRIÓZOLA y otros, hasta qué punto el parentesco con el causante puede considerarse en la práctica

como único, en este caso, factor de progresividad y cómo influye realmente el mismo en el objetivo de la redistribución de la renta.

La sentencia no se queda ahí pues dando respuesta a los argumentos de adverso, considera que:

“Por ello tampoco puede acogerse la aplicación del coeficiente 1, que es el previsto para los grupos I y II del artículo 20 para el primer tramo del patrimonio preexistente, porque ello supondría equiparar con dichos grupos al grupo III, dándoles el mismo tratamiento tributario en el Impuesto sobre Sucesiones, y contrariando, de esta manera, el espíritu y finalidad de la norma que es diferenciar, a efectos impositivos, las adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado de las adquisiciones por descendientes y adoptados, cónyuges y ascendientes y adoptantes.

En efecto, de seguirse el criterio de la recurrente, los colaterales con patrimonio preexistente negativo resultarían equiparados con dicho coeficiente 1 a los parientes de los grupos I y II con patrimonio preexistente tanto negativo como positivo entre cero y 402.678,11 €”.

Efectivamente, - y ello demuestra la incoherencia del sistema -, si únicamente queda como factor de progresividad el parentesco, para salvar la discutible aplicación lineal del artículo 22 a estos casos, no se puede aplicar a los parientes del grupo III, donde se integra la recurrente, el coeficiente 1, previsto para los grupos I y II del artículo 20 para el primer tramo de patrimonio preexistente pues se les estaría dando el mismo tratamiento tributario, contrariando -como dice Tribunal - el espíritu y finalidad de la norma.

La cuestión, a nuestro modesto entender, no es esta sino la aplicación del primer tramo de un coeficiente multiplicador previsto para los parientes del Grupo III, en un caso en que el patrimonio preexistente del causahabiente es negativo y que, si se reflexiona sobre las auténticas razones para la introducción de este criterio como factor de progresividad, determina que surjan muchas dudas acerca de la auténtica capacidad de pago, en relación con el patrimonio, del sujeto pasivo del Impuesto.

La sentencia, acto seguido, da respuesta también al segundo motivo hecho valer por la recurrente que no es otro que el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad del artículo 22 de la Ley 29/1987, por ser contrario al artículo 31 de la Constitución ya que supone aplicar el coeficiente multiplicador por patrimonio preexistente en aquellos casos en que el patrimonio preexistente del sujeto pasivo resulta negativo, contrariando los principios de capacidad económica y de igualdad.

Por lo que se refiere a la infracción del principio de capacidad económica, el único realmente, como vamos a ver, que podría entrar en juego, el planteamiento de la recurrente es sencillo y así lo recoge la sentencia en el Fundamento de Derecho Quinto. Según ella, si lo que el legislador pretende es la redistribución del Impuesto sobre Sucesiones y Dona-

ciones, se habría excedido de esta finalidad al establecer una multiplicación de la cuota a medida que el patrimonio preexistente del sujeto pasivo se incrementa, máxime cuando dicho patrimonio preexistente es negativo. Ya que lo que se debe proceder a redistribuir a través de este impuesto es la riqueza gravada por el mismo Impuesto de Sucesiones y Donaciones, esto es la que viene enmarcada a través del hecho imponible y no la que queda fuera del impuesto, tal y como ocurre en el IRPF donde en ningún caso se grava el patrimonio del contribuyente.

Además, - concluye - la capacidad económica exige gravar los rendimientos reales y no aquellos ficticios o nominales. Y en apoyo de su tesis cita la STC 194/2000.

Pues bien, el Tribunal, para denegar el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en relación con la infracción por el artículo 22 de la Ley 29/1987 del principio de capacidad económica, comienza, en su Fundamento de Derecho Sexto, analizando, desde el punto de vista doctrinal y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, este principio, en términos muy conocidos por todos los operadores jurídicos tributarios.

En este sentido, señala textualmente que:

“a) La capacidad económica es un principio de justicia material positivizado en el artículo 31 CE, que se erige en presupuesto y límite de la tributación, aunque su significado y alcance no es siempre fácil de precisar.

Desde un punto de vista doctrinal la capacidad económica se identifica con la potencialidad económica vinculada a la titularidad y disponibilidad de la riqueza; con la aptitud, la posibilidad real, la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación tributaria concreta por parte de una Administración Pública. Y se distingue entre la capacidad económica absoluta y la relativa.

La primera es concebida como la capacidad abstracta para concurrir al sostenimiento de las cargas públicas. Se trata de aquella capacidad que se tiene presente al determinar el supuesto de hecho base del tributo: entre ellos, la titularidad de un patrimonio, la percepción de una renta, el incremento patrimonial, como índices directos de manifestación de riqueza; el consumo de bienes y el tráfico o la circulación de la riqueza como índices indirectos, y garantiza que únicamente se establezcan tributos sobre actos, hechos o negocios indicativos de capacidad económica en consideración a que son representaciones de la riqueza (es un límite del tributo, pues sólo puede tributar la riqueza y sólo ella).

Este principio, en la función de regular la carga tributaria, es básico para la producción de normas tributarias, también, en su carácter de límite al legislador, pues le obliga a construir un sistema tributario y unos tipos impositivos congruentes con sus criterios, es decir, que graven sus manifestaciones reales (obtención de una renta) o potenciales (disfrute de una propiedad), en términos de imponer la obligación de acuerdo a índices significativos de capacidad económica (la renta en

la medida que se obtiene, el patrimonio en la medida que se posee, el consumo en la medida que se realiza); e impide intentar gravar riquezas ficticias o inexistentes.

La capacidad económica relativa es concebida como aquella capacidad que orienta o modula la concreta carga tributaria que un contribuyente debe soportar. Constituye la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos, pues se debe de acuerdo o según la capacidad que se tiene, lo cual debe reflejarse en el hecho imponible y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación de la deuda tributaria.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el principio de capacidad económica supone que el legislador no puede elegir presupuestos de hecho impositivo o hechos imponibles que no revelen alguna forma de capacidad económica real o potencial. En el bien entendido, incluso, de que, como ha reiterado el mismo Tribunal, este principio no agota en sí mismo el principio de justicia tributaria legitimando finalidades extrafiscales; esto es, resulta constitucionalmente legítimo que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, el impuesto responda principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta con que dicha capacidad económica exista como riqueza real o potencial en la generalidad de supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que la exigencia constitucional quede a salvo. En definitiva, lo que el principio constitucional excluye es que el hecho imponible de un pretendido impuesto se encuentre alejado de cualquier fuente de capacidad económica (SSTC 7/1981, 37/1987, 134/1996, 108/2004, 176/2011, 19/2012, 122/2012, 197/2012, 210/2012, 85/2013, 53/2014, 26/2015, 30/2015, 44/2015 y 62/2015 entre otras).

Por otra parte, el principio de capacidad económica se proyecta en los distintos impuestos en la forma diferente; su incidencia reviste modulaciones en función del tributo concreto de que se trate. Así, en el Impuesto sobre Sucesiones la graduación del gravamen en función del parentesco, que es un criterio generalmente admitido, poco tiene que ver con la capacidad económica o de pago del causante o de los herederos. En este impuesto la capacidad impositiva es atendida, no solo mediante la eventual consideración de la situación en que se encuentre el heredero en el momento de la herencia sino también, y sobre todo, mediante la progresividad ajustada a la cuantía de las porciones hereditarias (...).

Pues bien, una vez realizada dicha exposición general sobre el principio de capacidad económica, con la que no podemos, por menos, que estar de acuerdo, se refiere ya al caso suscitado diciendo:

“En el presente caso, es evidente que el impuesto de sucesiones grava una fuente de riqueza, constituida por el incre-

mento patrimonial obtenido a título gratuito por una persona física como consecuencia de la sucesión hereditaria, y con independencia de que su patrimonio preexistente fuera positivo o negativo. No se aprecia, por tanto, en el artículo 22 de la LIS y D una eventual vulneración del principio de capacidad económica que justifique el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad”.

Nada más.

Con todos los respetos a la Sala sentenciadora, la respuesta a la cuestión suscitada, nos parece insuficiente. Decir que el impuesto de sucesiones grava una fuente de riqueza constituida por el incremento patrimonial obtenido a título gratuito por una persona física como consecuencia de la sucesión hereditaria nos parece bastante obvio.

Lo que ya no nos parece tan obvio es que el gravamen de esa fuente de riqueza y el consiguiente rechazo de la vulneración del principio de capacidad económica, en los términos expuestos por el Tribunal, sea – sin mayor explicación– independiente de que su patrimonio preexistente sea positivo o negativo, cuando, como hemos dicho, la finalidad perseguida por la introducción como factor de progresividad en el impuesto del patrimonio preexistente era gravar, aparte del parentesco con el causante, su capacidad de pago, lo cual resulta muy discutible en los casos de patrimonio preexistente negativo en los que la capacidad de pago del obligado tributario, referida a su patrimonio, como es lógico, ha desaparecido, no teniendo dicha capacidad nada que ver con incremento de la capacidad de pago del contribuyente, derivada del propio incremento patrimonial obtenido a título gratuito y que sirve para que se predique la naturaleza directa del Impuesto (Exposición de Motivos I, primer párrafo de la Ley 29/1987).

La segunda infracción denunciada, la del principio de igualdad, se pone en relación por la recurrente con el ejercicio de las competencias normativas en este Impuesto por las Comunidades Autónomas (CCAA) y, a nuestro entender, a pesar del amplio desarrollo argumental realizado por la misma en el Fundamento de Derecho Quinto b) del fallo y también la amplia respuesta dada por el Tribunal Supremo en el Fundamento de Derecho Sexto b), con referencia precisa a la doctrina constitucional, que se hace extensiva también a la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, sobre el tratamiento en el Impuesto de los no residentes respecto del común de los ciudadanos de la UE y del EEE, no tiene relación directa con la cuestión suscitada.

La misma Sala, centrándose, en primer lugar, en las diferencias que pueden darse entre los distintos territorios del Estado autonómico por el ejercicio por parte de las CCAA de sus potestades legislativas en el ámbito tributario, lo viene a reconocer cuando, en uno de los párrafos del citado Fundamento de Derecho Sexto b), señala:

“Pero, es que, además, en el presente caso lo que se cuestiona no es una norma autonómica sino un precepto

de una Ley del Estado, el artículo 22 de la Ley del artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que lo que establece es un régimen común de escalas generales para ser aplicadas cuando la correspondiente Comunidad Autónoma de régimen común no haya aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos, o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad”.

En efecto, no se trata de un problema derivado del principio de autonomía de las CCAA y de la existencia de diferencias normativas importantes entre las distintas Comunidades derivadas el ejercicio de sus competencias normativas en este Impuesto estatal, ni de la aplicación de la normativa autonómica o estatal para los no residentes en España sino de un problema derivado de la aplicación del artículo 22 de la Ley estatal 29/1987, que regula la cuota tributaria a satisfacer por los obligados tributarios en función del patrimonio preexistente.

En este sentido, las CCAA, ejerciendo sus potestades normativas – ex artículo 48.1.c) de la vigente Ley 22/2009, de 18 de diciembre relativa, en parte, a los tributos cedidos - o bien no se han referido específicamente a esa cuota tributaria, por lo que se entiende, en su defecto, aplicable ya directamente el artículo 22, o bien se han limitado a reproducir en la normativa autonómica aprobada, con algún mínimo retoque

en cuanto a los grupos de parientes y coeficientes aplicables, como el caso de la Comunidad Autónoma de Baleares, la normativa estatal, el citado artículo 22.

El fallo se cierra con una amplia referencia, como dijimos, a la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 que puso fin a la denuncia formulada por la Comisión Europea contra España por contravenir nuestra normativa interna del ISD el Derecho de la Unión Europea en lo que se refiere al tratamiento de la no residencia respecto del común de los ciudadanos de la UE y del EEE. A través de una reforma introducida en la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987 por la Disposición Final Tercera de la Ley 26/2014, se dio cumplimiento a la obligación legal de acatar esta sentencia igualando el tratamiento de los residentes en territorio español a los residentes en territorio de la UE y del EEE por medio de una serie de reglas que les permiten colocarse en la misma posición jurídica que el contribuyente residente.

Tampoco dicha regulación incide directamente en la cuestión que ha dado pie a este recurso relacionada con la existencia de un patrimonio preexistente negativo y con la aplicación fundamentalmente de las previsiones del artículo 22 de la Ley 29/1987 o de preceptos similares de la normativa de las CCAA si estas hubieran ejercido sus potestades normativas en este concreto punto.

**CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 14****Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados . . . . . 14**

- Concesión de un préstamo por una sociedad a uno de sus socios ..... 14
- Extinción del condominio sobre dos bienes. Existencia de varias comunidades ..... 14
- Segregación con adjudicación a uno de los comuneros de la parte segregada que corresponde a su porcentaje de participación en la comunidad, permaneciendo la comunidad de bienes sobre la finca matriz con los restantes comuneros ..... 14
- Devolución del impuesto en el caso de obra nueva no ejecutada ..... 15
- Condición resolutoria que faculta a las partes a resolver la compraventa por un incumplimiento distinto del pago del precio aplazado..... 15
- Ejercicio de la opción de compra de un contrato privado de arrendamiento financiero ..... 15
- Adjudicación de la vivienda a uno de los comuneros, con asunción de deuda pendiente y pago en efectivo..... 16
- Transmisión en favor del concesionario..... 16
- Adquisición de una entidad financiera de una parcela de suelo no edificable..... 17
- Elevación a público de un contrato de compraventa de 1981 ..... 17
- Tributación en la venta del edificio destinado a alquiler ..... 17
- Ejercicio anticipado de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero ..... 18

**Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones . . . . . 19**

- Mantenimiento del derecho a la reducción del artículo 20.2c) ..... 19
- Reducción por adquisición de empresa ..... 19
- Requisito de mantenimiento cuando se venden parte de los bienes de una explotación agrícola ..... 20
- Requisito de mantenimiento en caso de venta de la vivienda con inversión parcial del importe obtenido en una renta vitalicia..... 20
- Causante residente en Francia con herederos residentes en España y Francia, existiendo bienes inmuebles en España..... 20
- Causante residente en España, causahabiente residente en EEUU, con existencia de bienes en España ..... 21
- Tratamiento de los trust ..... 21
- Donación de un inmueble situado en Grecia, siendo residentes en España donante y donatario ..... 22
- Subrogación de los socios en una deuda de la sociedad ..... 22
- Donación de explotación agrícola que constituye principal fuente de renta de la donante ..... 22
- Donación de participaciones en entidad "holding" con reserva del usufructo vitalicio por parte del donante ..... 23
- Donación de un inmueble por una sociedad a sus socios..... 23



## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

#### CONCESIÓN DE UN PRÉSTAMO POR UNA SOCIEDAD A UNO DE SUS SOCIOS

Consulta nº V1410-16 de 6 de abril de 2016

La concesión de un préstamo por un sujeto pasivo del IVA no constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. La falta de inscribibilidad del préstamo supone la no concurrencia conjunta de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, por lo que no procede la aplicación de la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

El consultante no tiene obligación de presentar el modelo 600 al no producirse ningún hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

#### EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE DOS BIENES. EXISTENCIA DE VARIAS COMUNIDADES

Consulta nº V0846-16 de 3 de marzo de 2016

En el supuesto planteado no existe una única comunidad de bienes, sino dos. En este sentido, no cabe hablar de la existencia de una única comunidad de bienes, pues si bien es cierto que los dos inmuebles serán propiedad de dos personas no lo es que todos los inmuebles constituyan una única comunidad de bienes, sino que se trata de dos comunidades una de origen inter vivos y otra de origen hereditario.

En efecto, una comunidad de bienes que se constituyó como resultado de la adjudicación de la nuda propiedad de un inmueble de la herencia de su padre y con efectos desde la muerte del causante, que es el momento al que se retrotraen los efectos de la adjudicación de la herencia con una participación de cada comunero determinada y la otra comunidad de bienes que se constituyó en el momento de la adquisición del otro inmueble, con otra participación distinta de cada comunero. No obsta a lo anterior la circunstancia que los comuneros de las dos comunidades de bienes sean las mismas personas. En consecuencia, la futura disolución del condominio sobre las dos comunidades constituye negocios jurídicos diferentes, y como tales, deben ser tratados separadamente. Cada comunidad de bienes se debería disolver sin excesos de adjudicación y si estos son inevitables, las compensaciones deben ser en metálico sin compensar con bienes que forman parte de otra comunidad; en caso contrario nos encontraríamos ante una permuta y, como tal, tributaría como transmisión patrimonial onerosa.

#### SEGREGACIÓN CON ADJUDICACIÓN A UNO DE LOS COMUNEROS DE LA PARTE SEGREGADA QUE CORRESPONDE A SU PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN EN LA COMUNIDAD, PERMANECIENDO LA COMUNIDAD DE BIENES SOBRE LA FINCA MATRIZ CON LOS RESTANTES COMUNEROS

Consulta nº V0906-16 de 10 de marzo de 2016

En la segregación de una finca adjudicándose la parte segregada uno de los comuneros se estarán produciendo dos convenciones diferentes que tributarán ambas por el concepto de actos jurídicos documentados, una por la segregación de una parte de la finca en la que serán sujeto pasivos todos los comuneros, y otra convención por la separación del comunero, en el que será sujeto pasivo el comunero que se separa; en este caso, la consultante.



## **DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO EN EL CASO DE OBRA NUEVA NO EJECUTADA**

**Consulta nº V0936-16 de 10 de marzo de 2016**

(...) solo en el supuesto de que se produzca la declaración o el reconocimiento judicial o administrativo, por resolución firme, de que ha tenido lugar la nulidad rescisión o resolución del acto que originó el pago del impuesto, en esta caso la declaración de obra nueva efectuada, el contribuyente tendría derecho a la devolución.

## **CONDICIÓN RESOLUTORIA QUE FACULTA A LAS PARTES A RESOLVER LA COMPRAVENTA POR UN INCUMPLIMIENTO DISTINTO DEL PAGO DEL PRECIO APLAZADO**

**Consulta nº V0937-16 de 10 de marzo de 2016**

A efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados podemos clasificar dos tipos de condiciones resolutorias.

Las que garantizan el pago del precio aplazado con la misma finca vendida, que tributan en el ITP y AJD, ya sea en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (artículo 7.3) o por la cuota variable del documento notarial de la modalidad de actos jurídicos Documentados (artículo 73 del Reglamento)

El resto de las condiciones resolutorias, que garantizan otro tipo de obligaciones, y que no originan tributación alguna.

A esta diferencia se refiere la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de abril de 2009. En dicha resolución se examina la tributación de la constitución de una condición resolutoria en la que, al igual que en el supuesto planteado, la resolución de la venta no se hacía depender del impago del precio, sino del cumplimiento de otras circunstancias, concluyendo que las "condiciones resolutorias explícitas" a que se refiere la normativa del impuesto son sólo aquellas que, en palabras del Tribunal Supremo (Sentencia de 3 de octubre de 1996), constituyan una "convención independiente, a efectos puramente fiscales, del contrato de compraventa, al amparo de lo que dispone el artículo 7º, apartado 3, del Texto Refundido", equiparables a las hipotecas que garantizan el pago del precio aplazado con la misma finca vendida e inscribibles registralmente. Cualquier otra condición que no encaje en el artículo 11 de la Ley Hipotecaria (pues no se impuso en garantía del pago de la parte aplazada del precio ni con la finalidad de resolver el contrato en caso de impago del mismo) no constituye una condición resolutoria explícita de las previstas en el artículo 7.3 del Texto Refundido y en el 73 del Reglamento del impuesto "sino un elemento accidental más del negocio jurídico transmisorio, y no valuable ni inscribible "per se".

## **EJERCICIO DE LA OPCIÓN DE COMPRA DE UN CONTRATO PRIVADO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO**

**Consulta nº V1099-16 de 18 de marzo de 2016**

Los contratos de arrendamiento financiero que tienen por objeto bienes inmuebles deben documentarse en dos escrituras públicas- una por la constitución de los contratos, otra por el ejercicio de la opción de compra- para su inscripción en el Registro de la Propiedad. Dichas escrituras públicas cumplen todos los requisitos previstos en el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para quedar sujetos a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de dicho impuesto.

La base imponible de la mencionada cuota gradual, según el artículo 30.1 del texto refundido de la Ley del impuesto, debe integrarse por el valor declarado, es decir, la cantidad o cosa valuable. En el caso de las operaciones de arrendamiento financiero, la escritura pública que documente la constitución del contrato queda gravada por la cuota gradual por todas las cantidades correspondientes a las cuotas periódicas (la base imponible incluye tanto la parte correspondiente a la recuperación del coste o valor del bien inmueble, como la parte de los intereses financieros, sin incluir el valor residual). En consecuencia, al ejercitarse la opción de compra, ya se ha satisfecho una parte del valor del bien de que se trate (todo el valor del bien salvo el llamado "valor residual"). Por ello, en la segunda escritura pública, que documentará el ejercicio de la opción de compra, la base imponible debe limitarse a la cuantía por la que se ejercite dicha opción de compra, sin que deban incluirse las cuantías correspondientes a las cuotas periódicas, puesto que ya se declararon en la escritura pública de constitución del arrendamiento financiero."

Ahora bien, en el caso planteado en la consulta no se ha satisfecho dicha parte proporcional con anterioridad, al no haberse elevado el contrato a escritura pública; por lo tanto, actualmente al ejercer la opción de compra que sí se va a realizar necesariamente en escritura pública, la base imponible del impuesto deberá incluir las cantidades correspondientes a las cuotas periódicas e toda la duración del contrato del leasing que anteriormente no han sido liquidadas.

## ADJUDICACIÓN DE LA VIVIENDA A UNO DE LOS COMUNEROS, CON ASUNCIÓN DE DEUDA PENDIENTE Y PAGO EN EFECTIVO

Consulta nº V1727-16 de 20 de abril de 2016

### Disolución de condominio.

Al existir un bien inmueble la disolución de la comunidad de bienes deberá realizarse por escritura pública. Por la descripción de su escrito parece que la comunidad de bienes en cuestión no realizaba actividades empresariales por lo que la disolución de la comunidad estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al cumplirse los requisitos previstos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD para someter dicha escritura pública al gravamen: Ser primera copia de escritura pública, contener un acto valuable, ser inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeta ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La base imponible será el valor declarado del inmueble, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el artículo 30.1 del texto refundido del impuesto y será sujeto el comunero que reciba el inmueble, es decir el consultante, por el valor del declarado del mismo. El tipo de gravamen será el que haya fijado la Comunidad Autónoma competente, en este caso Andalucía.

### Exceso de adjudicación.

Debe examinarse si se producen excesos de adjudicación en el reparto de los bienes, en cuyo caso se produciría también la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los términos previstos en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, si este es oneroso, y en el Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones si es lucrativo. A este respecto, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros, deberá adjudicarse bienes a cada uno en proporción a su cuota, y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el artículo 1.062, párrafo primero, del Código Civil. Los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a los inmuebles como "un bien que si no es esencialmente indivisible, si desmerecería mucho por su división" (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid: Resoluciones de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995).

Para que el exceso de adjudicación que plantea en la consulta no tribute, debe de compensarse en dinero (deberá tenerse en cuenta que el asumir un préstamo hipotecario es una forma de compensar en dinero); ahora bien, el valor que se debe tener en cuenta no es el valor de adquisición, sino el valor real de los inmuebles, que se entiende que es el valor de mercado; por lo tanto, si existe un exceso de adjudicación por parte de uno de los comuneros y se compensa con dinero al otro comunero, será un exceso de adjudicación de los que no tributan. No obstante, si la compensación en dinero no se corresponde con el exceso de adjudicación declarado se producirá una donación por la parte que no se corresponda con dicho exceso, tal y como establece el apartado b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (...)

## TRANSMISIÓN EN FAVOR DEL CONCESIONARIO

Consulta nº V1409-16 de 6 de abril de 2016

Las transmisiones que se efectúen en favor del concesionario, distintas de las indemnizaciones por lucro cesante y por daños y perjuicios, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en caso de tratarse de una primera entrega de edificaciones, y, por tanto, no estarán sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

En tal supuesto, si la operación se documentase en escritura pública, se aplicará la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, siempre y cuando concurren todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto.

Si por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 la transmisión estuviera sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que tenga lugar la renuncia a la exención del Impuesto prevista en el apartado dos del citado artículo 20, estará sujeta a tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

En tal caso, aunque se documentase dicha operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial, del ITP y AJD, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosa. En cuanto a las cantidades que recibe el concesionario en compensación por el lucro cesante o por daños y perjuicios, dichos importes tienen la consideración de indemnización a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y no forman parte de la base imponible de operación alguna sujeta a dicho tributo, no debiéndose repercutir cuota alguna con ocasión del pago de los mismos. Con respecto al ITP y AJD, el artículo 45.I.B) 4 del Texto Refundido declara exentas las entregas de dinero que se verifiquen en pago de indemnizaciones.

## ADQUISICIÓN DE UNA ENTIDAD FINANCIERA DE UNA PARCELA DE SUELO NO EDIFICABLE

Consulta nº V1494-16 de 8 de abril de 2016

La entrega de un terreno por un sujeto pasivo del IVA es una operación sujeta a dicho impuesto y no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. Sin embargo, tratándose de la entrega de un terreno que no tiene la condición de edificable, estará exenta de IVA, pudiéndose dicha exención ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

En caso de producirse la renuncia a la exención, la operación quedará sujeta a IVA y no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, por lo que, en el supuesto de que la referida operación se documentase en escritura pública, resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto.

De no producirse la renuncia a la exención del IVA la transmisión quedará sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD y, aun cuando se documentase la operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial, del ITP y AJD, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

## ELEVACIÓN A PÚBLICO DE UN CONTRATO DE COMPRAVENTA DE 1981

Consulta nº V1879-16 de 27 de abril de 2016

(...) En consecuencia, considerando que el IVA se devenga en el momento de la puesta en disposición del inmueble que fue en el año 1981, sin que sea relevante, a estos efectos la elevación a escritura pública, y que dicho impuesto se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico el 1 de enero de 1986, no resulta exigible cuota alguna por dicho tributo en relación con la operación descrita. El artículo 1227 del Código Civil señala que la fecha de un documento privado no se contara respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro Público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron o desde el día en que se entregue a un funcionario público por razón de su oficio. El documento privado de compraventa a que alude en su escrito, también debe computarse para la Hacienda Pública según los parámetros señalados, lo que entre otras cuestiones implica, de no concurrir ninguno de los supuestos señalados, la no prescripción del mismo a efectos de las liquidaciones que correspondan.

En este sentido, a la fecha en que la Administración va a conocer el documento, por tratarse de una transmisión empresarial la normativa aplicable inicialmente debería ser la del Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que este impuesto se devenga con la entrega de los bienes, pero, como ya se ha dicho anteriormente, esta se produjo en 1.981, cuando aún no estaba en vigor este impuesto, tal solución debe descartarse.

La tributación alternativa al IVA es la del ITPAJD; tal y como establece el artículo 7.5 TRLITPAJD, anteriormente expuesto.

La liquidación que procede por el ITPAJD, debe determinarse conforme a lo establecido en el artículo 50 del TRLITPAJD que recoge:

“2. A los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concorra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente. En los contratos no reflejados documentalmente, se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 51. La fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción, conforme a lo dispuesto en este apartado, determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo.”

## TRIBUTACIÓN EN LA VENTA DEL EDIFICIO DESTINADO A ALQUILER

Consulta nº V1384-16 de 4 de abril de 2016

La posterior transmisión del bien inmueble tendrá la consideración de una segunda entrega de edificaciones que estará sujeta y exenta del Impuesto. En tal caso, no existe un autoconsumo por cambio de un bien entre sectores diferenciados si no la venta de un bien desde la actividad o sector de arrendamiento.

No obstante lo anterior, el apartado dos del mismo artículo 20 de la Ley del Impuesto recoge la posibilidad, en determinadas condiciones, de renuncia a la citada exención:

“Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto está contenido en el artículo 8, apartado 1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), que dispone que:

“1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.º y 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.”.

Por tanto, si el adquirente ostenta la condición de empresario o profesional y cumple los requisitos establecidos en dicho apartado dos y desarrollados por el Reglamento podrá solicitar la renuncia a la exención lo que determinará que la citada entrega quedará sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por otra parte, el artículo 84.Uno.2º, letra e) de la Ley del impuesto señala, en relación con el sujeto pasivo de las operaciones, que:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...).

– Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

(...).”.

En consecuencia, cumplidos los requisitos establecidos al efecto en el artículo 20 apartado Dos de la Ley 37/1992, que determina la renuncia a la exención del Impuesto, la transmisión del edificio objeto de consulta estará sujeta y no exenta del Impuesto, siendo sujeto pasivo el adquirente en los términos señalados, debiendo incluir en su declaración tanto el Impuesto devengado y, en su caso, el impuesto soportado que será deducible siempre que se cumplan el resto de requisitos que para el referido ejercicio a la deducción se establecen en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992, en particular, que el edificio se destine a la realización de operaciones originadoras del derecho a la deducción de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 94, apartado Uno de dicha Ley y que se esté en posesión de una factura que reúna la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

Por último señalar, en cuanto a los requisitos para aplicar la inversión del sujeto pasivo, lo previsto en el artículo 24 quater del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“1. El empresario o profesional que realice la entrega a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra e), segundo guion, de la Ley del Impuesto, deberá comunicar expresa y fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención por cada operación realizada.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cinco del artículo 163 sexies de la Ley del Impuesto, el transmitente sólo podrá efectuar la renuncia a que se refiere el párrafo anterior cuando el adquirente le acredite su condición de sujeto pasivo en los términos a que se refiere el apartado 1 del artículo 8 del este Reglamento.

### **EJERCICIO ANTICIPADO DE LA OPCIÓN DE COMPRA INHERENTE A UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO**

**Consulta nº V1635-16 de 14 de abril de 2016**

La transmisión de dicho inmueble por ejercicio de la referida opción de compra tiene la consideración de segunda entrega de edificaciones a efectos de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 por lo que, en principio, la operación se encontrará sujeta y exenta del Impuesto.

Ahora bien, este mismo artículo prevé una exclusión a este supuesto de exención en aquellos casos de entregas de edificaciones que sean consecuencia del ejercicio de una opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, cuando dicha entrega se efectúe por parte de empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero y los contratos tengan una duración mínima de diez años.

Según el criterio de este Centro Directivo sobre la interpretación que ha de darse al artículo 20.uno.22º, A), a) de la Ley 37/1992, recogido entre otras, en la contestación a consulta vinculante de 18 de febrero de 2010, número V0305-10, puesto en relación con la nueva redacción del mencionado precepto, la exclusión a la aplicación de la exención por segundas o posteriores entregas de edificaciones en los términos previstos en dicho artículo resulta procedente, exclusivamente, cuando el ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario tenga lugar en virtud de un contrato de arrendamiento financiero con una duración mínima de 10 años y siempre que dicha opción de compra se ejercite transcurrido ese plazo de 10 años.

A estos efectos, el plazo mínimo de 10 años se computará desde el inicio del contrato de arrendamiento financiero con independencia de que, con posterioridad, existan subrogaciones en la posición de cualquiera de las partes intervinientes en el mismo.

En consecuencia, en el caso de que dicho ejercicio se efectuara de forma anticipada al término del contrato cuando este tuviera una duración de 10 años o, cuando teniendo una duración superior, no haya transcurrido el plazo mínimo exigido de 10 años, ha de entenderse que tendrá lugar la resolución del contrato de arrendamiento financiero y por consiguiente la excepción a la exención no será aplicable a la entrega del inmueble. A estos efectos, se asimilará al ejercicio de la opción de compra el compromiso del arrendatario de ejercitar la opción de compra frente al arrendador.

En virtud de lo expuesto anteriormente, tratándose de un contrato de arrendamiento financiero con una duración de 10 años, el ejercicio anticipado de la opción de compra del inmueble por parte de la entidad consultante constituirá una entrega de bienes sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de que pueda optarse por la renuncia a la exención si se cumplen los requisitos establecidos al efecto por el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### MANTENIMIENTO DEL DERECHO A LA REDUCCIÓN DEL ARTÍCULO 20.2c)

Consulta nº V1069-16 de 16 de marzo de 2016

Separación de la comunidad de bienes de tal forma que un comunero se quedaría con la explotación agrícola de menor valor y los otros cinco comuneros se adjudicarían la otra explotación agrícola en proporción a sus cuotas:

(...) presuponiendo que se hubiera aplicado correctamente la reducción anterior, no obsta al mantenimiento del derecho a la reducción practicada el hecho de la separación de un comunero siempre que se mantenga el valor de adquisición sin que se produzca una minoración sustancial de su valor, tal y como, por aplicación de lo previsto en el apartado 6 del mismo artículo 20 de la Ley 29/1987, resulta exigible para los supuestos de adquisición "mortis causa".

Respecto a si la separación de un comunero de una comunidad de bienes podría tener acogida en el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, el capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, regula el régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. En concreto el artículo 76, define las operaciones y los requisitos de las citadas operaciones que pueden acogerse al régimen fiscal especial mencionado.

La operación de separación del comunero de una comunidad de bienes no figura en las definiciones recogidas en el citado capítulo VII del Título VII de la LIS, por lo que no podrá acogerse al régimen fiscal previsto en el citado artículo.

### REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE EMPRESA

Consulta nº V1071-16 de 16 de marzo de 2016; complementada por la nº V1412-16 de 6 de abril de 2016

Reducción por adquisición de empresa cuyo objeto social es la compraventa, arrendamiento, construcción, promoción y urbanización de inmuebles. Uno de los hijos será contratado a jornada completa con contrato laboral, desempeñando simultáneamente funciones directivas como Administrador único de la entidad:



(...) La actividad desarrollada por la entidad cumple el requisito del artículo 27.2 de la ley del IRPF para su calificación como económica –llevanza de la gestión por persona con contrato laboral y a jornada completa- pero no el requisito de la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos, dado que, en los términos del escrito, la persona que ejercería la funciones directivas –que, en este caso, es la misma que sería contratada para la gestión- no percibiría por su desempeño más del 50% del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

No procediendo la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio para los integrantes del grupo familiar, tampoco sería de aplicación la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 en caso de que la consultante asumiese la condición de obligada tributaria en caso de fallecimiento futuro de alguno de sus hijos.

(...)

Cosas distintas son la “llevanza de la gestión” de la actividad –que se exige a la persona contratada por la Ley del IRPF- y el desempeño de funciones directivas que asume un Administrador, de acuerdo con lo que prevea la norma estatutaria que regula el funcionamiento de la entidad. Ahora bien, si la remuneración estatutaria como directivo cumple el requisito porcentual a que se ha hecho referencia, no planteará problema el acceso a la exención en el impuesto patrimonial y, por ende, a la eventual aplicación de lo previsto en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

### **REQUISITO DE MANTENIMIENTO CUANDO SE VENDEN PARTE DE LOS BIENES DE UNA EXPLOTACIÓN AGRÍCOLA**

**Consulta nº V1105-16 de 21 de marzo de 2016**

(...) la enajenación parcial de los bienes integrantes de la explotación agrícola no implicará la pérdida del derecho a la reducción practicada si se mantiene el valor de adquisición y se reinvierte de forma inmediata el importe obtenido en otros elementos patrimoniales que permitan acreditar el cumplimiento de tal exigencia.

### **REQUISITO DE MANTENIMIENTO EN CASO DE VENTA DE LA VIVIENDA CON INVERSIÓN PARCIAL DEL IMPORTE OBTENIDO EN UNA RENTA VITALICIA**

**Consulta nº V1775-16 de 21 de abril de 2016**

(...) el epígrafe 1.4.c) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, señala que el requisito de permanencia establecido en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para los casos de transmisión “mortis causa” de vivienda habitual, ha de entenderse en el sentido de que el mantenimiento de la vivienda –sea o no habitual- se produzca “durante” diez años, por lo que la reinversión del valor en una nueva vivienda ha de llevarse a cabo de forma inmediata a la transmisión de la heredad.

Sólo la reinversión inmediata en otra vivienda, con independencia de que sea o no habitual, cumple el requisito de permanencia. La reinversión en cualquier otro activo lleva consigo la pérdida del derecho a la reducción practicada en su día, con las consecuencias que se detallan en el último párrafo del artículo y apartado antes reproducido.

### **CAUSANTE RESIDENTE EN FRANCIA CON HEREDEROS RESIDENTES EN ESPAÑA Y FRANCIA, EXISTIENDO BIENES INMUEBLES EN ESPAÑA**

**Consulta nº V0852-16 de 7 de marzo de 2016**

El Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias de 8 de enero de 1963 (BOE de 7 de enero de 1964) –en lo sucesivo, el Convenio– dispone en sus artículos 30 y 34 lo siguiente:

«Artículo 30.

Los bienes inmuebles (incluidos los accesorios) sólo se someten al impuesto sobre las herencias en el estado contratante en que están situados. El ganado y aperos de labranza que se utilicen en una explotación agrícola o forestal tributarán únicamente en el Estado contratante en que ésta esté situada. Se consideran bienes inmuebles los derechos a los que se aplican las normas del Derecho privado sobre propiedad territorial y los derechos de usufructo sobre inmuebles. Se exceptúan los créditos de cualquier naturaleza garantizados con hipoteca.



La calificación de un bien o de un derecho como inmueble o como accesorio de un inmueble se hará con arreglo a la legislación del Estado en que esté sito el bien de que se trata o el bien sobre el que recaiga el derecho».

«Artículo 34.

1. Los bienes incorporales de la herencia a los que no sean aplicables los artículos 31 y 32 sólo se someterán a los impuestos sobre herencias en el Estado en el que el causante fuera residente en el momento de su muerte.

2. Para la aplicación del párrafo anterior:

Los valores mobiliarios y los demás créditos se considerarán bienes incorporales.

Las patentes, marcas de fábrica y los derechos de la propiedad intelectual se gravarán en el Estado contratante en que se han inscrito. Si se hubieran inscrito en los dos Estados contratantes, el Estado en el que el causante no tuviera su domicilio exigirá el impuesto sobre el valor de los derechos que se deriven de la inscripción realizada en su territorio».

En cuanto a las cuestiones planteadas, cabe advertir que el consultante menciona solo los bienes sitos en España en el momento del fallecimiento de la causante, por lo que esta contestación se refiere exclusivamente a la tributación de tales bienes, sin pronunciarse por la que, en su caso, pudiera proceder por los bienes sitos fuera de España.

En cuanto a los herederos, debe tenerse en cuenta que el consultante es residente en España y su hermano no.

Por tanto, el consultante, en principio, deberá tributar en España por el ISD por todos los bienes que adquiera de la causante, con independencia de dónde estén situados; por el contrario, su hermano solo deberá tributar por los bienes que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español (que son los tres citados en la exposición de hechos).

No obstante lo anterior, deben tenerse en cuenta las disposiciones del Convenio y en concreto lo dispuesto en sus artículos 30 y 34, transcritos anteriormente.

Conforme a estos preceptos, los dos inmuebles heredados tributarán sí en España por el ISD, pues están situados en este Estado (artículo 30 del Convenio). Sin embargo, el saldo de la cuenta bancaria no tributará en España, sino en Francia, ya que en el momento de su muerte la causante residía en ese Estado (artículo 30 del Convenio).

En cuanto a la normativa aplicable, aparte de la LISD, y de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Uno.1.a) de la disposición adicional segunda de la LISD, dado que la causante residía en Francia, Estado miembro de la Unión Europea, los contribuyentes tributarán al Estado –no a ninguna Comunidad Autónoma– pero tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. En este caso, de acuerdo con la información aportada por el consultante, será la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma de Madrid, que será aplicable en la autoliquidación correspondiente a la adquisición de los dos inmuebles, pues dicha autoliquidación es única por cada sujeto pasivo.

### CAUSANTE RESIDENTE EN ESPAÑA, CAUSAHABIENTE RESIDENTE EN EEUU, CON EXISTENCIA DE BIENES EN ESPAÑA

(Consulta DGT V1405-16 06/04/2016)

La obligación real de contribuir a que se refiere el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones alcanza no solo a los títulos valores y participaciones emitidos por entidades o establecimientos situados en España (ya que pueden ejercitarse o cumplirse en territorio español) sino también a los emitidos por entidades extranjeras que estén depositados en oficinas de bancos y otras entidades financieras sitas en España, precisamente por estar situados en territorio español, y ello, con independencia de que solo coticen en mercados organizados de otros países distintos de España.

### TRATAMIENTO DE LOS TRUST

Consulta nº V1495-16 de 8 de abril de 2016

La figura del trust no está reconocida por el ordenamiento jurídico español. Así, el Convenio o Convención de La Haya, de 1 de julio de 1985, sobre ley aplicable al trust y su reconocimiento, no ha sido ratificado por España. Por tanto, a los efectos del ordenamiento jurídico español, las relaciones entre la consultante y sus padres a través de “trusts” se consideran realizadas directamente entre una y otros.

La constitución de diversos “trusts” a favor de la consultante por sus padres conforma el hecho imponible regulado en la letra b) del artículo 3.1 de la LISD, ya que constituye una adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos”. Al entenderse las relaciones entre la consultante y sus padres a través de “trusts” realizadas directamente entre una y otros, el devengo del impuesto se produce en el momento de la constitución de los “trusts”.

## **DONACIÓN DE UN INMUEBLE SITUADO EN GRECIA, SIENDO RESIDENTES EN ESPAÑA DONANTE Y DONATARIO**

**Consulta nº V0851-16 de 7 de marzo de 2016**

Por lo que se refiere al tipo de obligación, debe tenerse en cuenta que el consultante es residente en España y, por ello, está sujeto a la llamada obligación personal. Por tanto, deberá tributar en España por el ISD por todos los bienes que adquiera a título lucrativo, con independencia de dónde estén situados. Es decir, que la donación en su favor de un inmueble situado en Grecia deberá tributar en España; y ello, con independencia de que también esté sujeta a tributación en Grecia.

En cuanto a la normativa aplicable, aparte de la LISD, y de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Uno.1.d) de la disposición adicional segunda de la LISD, dado que el consultante es residente en España y el inmueble está situado en un Estado miembro de la Unión Europea, distinto de España, tributará al Estado –no a ninguna Comunidad Autónoma– pero tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde resida (reducciones de la base imponible, tarifa, coeficientes multiplicadores y deducciones y bonificaciones de la cuota).

En este caso, de acuerdo con la información aportada por el consultante, será la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma de Madrid.

En cuanto a la posible doble imposición a tenor de los tratados firmados, cabe indicar que España, en el ámbito de las donaciones, no tiene suscrito ningún tratado con Grecia (sí lo tiene para las herencias, pero no es aplicable a las adquisiciones inter vivos). No obstante, la LISD sí regula una deducción específica sobre la doble imposición internacional. En efecto, el artículo 23 de la LISD dispone lo siguiente en su apartado 1:

«Artículo 23. Deducción por doble imposición internacional.

1. Cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, tendrá el contribuyente derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

- a. El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- b. El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

[...]».

## **SUBROGACIÓN DE LOS SOCIOS EN UNA DEUDA DE LA SOCIEDAD**

**Consulta DGT V0935-16 de 10 de marzo de 2016**

Si la sociedad asume la deuda de los socios con la entidad financiera sin contraprestación, estaríamos en el supuesto contemplado en el artículo 12 del reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones: “asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación”, lo que constituye el hecho imponible establecido en el apartado b) del artículo 3 de la Ley 29, adquisición de un bien o derecho en virtud de un negocio jurídico a título gratuito. Serán sujetos pasivos los socios de la entidad, en cuanto favorecidos por el referido negocio jurídico a título gratuito.

Si la sociedad asume la deuda de los socios con carácter oneroso, no se produce hecho imponible por el Impuesto sobre Donaciones, pero tampoco por el ITP y AJD, ni por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, pues no se produce la adjudicación expresa de ningún bien en pago de la asunción de deuda, ni por la de Actos Jurídicos Documentados, al no concurrir los requisitos exigidos en el artículo 3.2 del texto refundido, dado que la asunción de deuda no tiene carácter inscribible.

## **DONACIÓN DE EXPLOTACIÓN AGRÍCOLA QUE CONSTITUYE PRINCIPAL FUENTE DE RENTA DE LA DONANTE**

**Consulta DGT V1020-16 de 14 de marzo de 2016**

De acuerdo con la normativa expuesta y los términos del escrito de consulta, la eventual donante tendría derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, procedería aplicar la reducción del 95% en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. No afectaría a la viabilidad de dicha aplicación, aunque, como es lógico, lo hiciera a dicha base, que, transmitiéndose la explotación agrícola, la donante se reservara la titularidad de alguna de las fincas rústicas en las que actualmente se desarrolla la actividad.

## **DONACIÓN DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD "HOLDING" CON RESERVA DEL USUFRUCTO VITALICIO POR PARTE DEL DONANTE**

**Consulta DGT V1033-16 de 15 de marzo de 2016**

(...) en los supuestos de donación de la nuda propiedad de participaciones, los donatarios habrán de presentar la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo el valor de aquella la diferencia entre el valor real de las participaciones –artículo 9 a) de la Ley 29/1987- y el del usufructo –que para un usufructuario de 70 años de edad, sería del 19 por ciento- conforme resulta del artículo 26 a) de la Ley 29/1987, del que resulta también la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

En lo que se refiere (...) al régimen aplicable a la extinción del usufructo, el artículo 26.c) de la Ley 29/1987 establece que: “c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo del gravamen correspondiente a la desmembración del dominio”. En el caso planteado, dado que los adquirentes recibieron por donación del padre la nuda propiedad, cuando se consolide el dominio al fallecer el usufructuario, deberán tributar por el concepto donación tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, no en el de la fecha de la consolidación por fallecimiento del usufructuario. El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables.

(...) se suscita si la reducción del 95% se aplicará también en el momento de la consolidación. En ese sentido, ha de tenerse presente lo que establece el artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Conforme a dicho precepto, en el momento del desmembramiento del dominio se le gira al adquirente de la nuda propiedad liquidación por el valor de la misma con aplicación del tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro del bien, con aplicación de las reducciones por parentesco. Se aplicarán asimismo, si procediere, las otras reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987. Cuando se extinga el usufructo, el nudo propietario pagará por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen calculado en su momento. Procederá igual traslación del resto no imputado de la reducción por transmisión “inter vivos” en aquellos supuestos en que, por insuficiencia de base imponible, la reducción no se hubiera podido hacer efectiva en su totalidad, tal y como determina el epígrafe 1.1.d) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en el base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

(...) se plantea la compatibilidad de la donación y del beneficio fiscal del repetido artículo 20.6 de la Ley 29/1987 con el hecho de que el usufructuario desempeñe funciones representativas e, incluso, directivas, en una entidad filial de la “holding” cuyas participaciones ha donado. En las CV 2432-14 y 0428-15, esta Dirección General ha señalado lo siguiente:

“... Del artículo 4.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio se desprende que los requisitos referidos a la naturaleza empresarial de la actividad, los porcentajes de participación individual o de grupo de parentesco así como el desempeño de funciones directivas remuneradas con el nivel exigido por la Ley han de predicarse o imputarse a la concreta actividad de que se trate, es decir, respecto de aquella cuya exención en el impuesto patrimonial se pretende como condición necesaria para la reducción en la donación de sus participaciones ...”

Consecuentemente, los supuestos señalados en el escrito no afectarían al disfrute de la reducción prevista en la ley estatal.

## **DONACIÓN DE UN INMUEBLE POR UNA SOCIEDAD A SUS SOCIOS**

**Consulta DGT V1550-16 de 13 de abril de 2016**

El órgano de administración de la sociedad consultante ha acordado donar a los socios una nave industrial:

El artículo 618 del Código Civil define la donación como un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que la acepta. La doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación: 1º. El empobrecimiento del donante. 2º. El enriquecimiento del donatario. 3º. La intención de hacer una liberalidad (animus donandi).

Nos encontramos con una transmisión lucrativa, donde existe un claro animus donandi, por lo que la operación tributará por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como donación y serán sujetos pasivos del impuesto los socios.

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ..... 25

Sentencia de 16 de febrero de 2017. .... 25

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS ..... 34

Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana ..... 34

- Donación de inmuebles urbanos afectos a la actividad agrícola, en concreto oficinas, naves industriales, muelle de carga y descarga, bodega y demás superficie de utilidad para la actividad .....34
- Adjudicación de un solar por una sociedad a los socios .....34
- Disolución de la comunidad hereditaria de manera que un inmueble se va a adjudicar a un hermano y otro inmueble a otro, compensándose al tercer hermano en efectivo .....35
- Extinción del usufructo .....35

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Sentencia de 16 de febrero de 2017\*

Deben declararse inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia.

Debe señalarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

### FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1. El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia ha planteado una cuestión en relación con los arts. 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en adelante, NFG), y con los arts. 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en lo sucesivo, LHL), por posible infracción tanto del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad (art. 31 CE), como del derecho de defensa (art. 24 CE).

Antes de entrar a dar respuesta a las cuestiones que se plantean en el presente proceso constitucional y puesto que la Abogada del Estado, las Juntas Generales de Gipuzkoa y la Fiscal General del Estado, han realizado una serie de observaciones sobre el objeto del presente proceso constitucional y sobre el cumplimiento de los requisitos procesales en orden a su planteamiento, y teniendo en cuenta que la eventual falta de los requisitos procesales exigidos por el art. 35 LOTC, no

solo puede ser examinada en el trámite de admisión previsto en el art. 37 LOTC, sino también en la Sentencia que ponga fin al proceso constitucional (por todas, SSTC 254/2015, de 30 de noviembre, FJ 2; y 175/2016, de 17 de octubre, FJ 2), hemos de realizar las siguientes precisiones previas:

a) Plantea la Fiscal General del Estado que el juicio de constitucionalidad debe ir referido exclusivamente a la norma aplicable, que es la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en cuya virtud el Ayuntamiento de Irún giró la liquidación luego impugnada, debiéndose excluir del mismo el análisis de aquellos preceptos innecesarios o indiferentes para la decisión del proceso judicial, como son los arts. 107 y 110.4 LHL.

A este respecto hay que señalar que por ser la elección de la norma aplicable a los actos o disposiciones enjuiciados una cuestión de legalidad ordinaria, es a los órganos judiciales a quienes corresponde, en el ejercicio de las función que, en exclusiva, les atribuye el art. 117.3 CE, formular el pertinente juicio de aplicabilidad, de la misma manera que, una vez seleccionada la norma aplicable, es también su función la de exteriorizar el esquema argumental dirigido

\* Reiterada por Sentencia de 1 de marzo de 2017

a probar que el fallo del proceso judicial depende de la validez de la norma cuestionada, siendo función de este Tribunal únicamente la de realizar un control meramente externo en orden a inadmitir, en su caso, y sin sustituirlos en la selección de la norma aplicable, aquellas cuestiones en las que, sin necesidad de un análisis de fondo, aquel juicio resulte notoriamente inconsistente o evidentemente errado [SSTC 254/2015, de 30 de noviembre, FJ 2; 9/2016, de 21 de enero, FJ 2 b); y 175/2016, de 17 de octubre, FJ 3].

Pues bien, la pretensión planteada en el proceso contencioso-administrativo del que dimana la cuestión que ahora nos ocupa es la anulación de una liquidación del Ayuntamiento de Irún dictada al amparo de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Conforme a esto, el objeto del presente proceso constitucional únicamente pueden constituirlo los arts. 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, al ser esta la única norma aplicada y también la única de cuya constitucionalidad depende la adopción de una decisión en el proceso judicial. Debe excluirse, por tanto, cualquier análisis de constitucionalidad de los arts. 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, por no ser aplicables al proceso a quo ni ser, por tanto, su eventual inconstitucionalidad relevante para adoptar una decisión en el mismo. En tal sentido, debemos declarar la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad planteada en relación a tales preceptos, declaración que se llevará al fallo.

Por tanto, el objeto del proceso se circunscribe a los preceptos de la norma foral fiscal cuestionados por el órgano judicial, los cuales, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional (añadida por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero), conforman el objeto de enjuiciamiento de la cuestión prejudicial de validez sobre normas forales fiscales, cuya interposición, legitimación, tramitación y sentencia se rigen también por lo dispuesto en el Título II para las cuestiones de inconstitucionalidad.

b) Aunque el órgano judicial cuestiona la constitucionalidad de los arts. 1 NFG (dentro del Capítulo I dedicado a la “Naturaleza y hecho imponible”), 4 NFG (del Capítulo IV relativo a la “Base imponible y Cuota”) y 7.4 NFG (del Capítulo VI relativo a la “Gestión”), lo cierto es que, como señalan la Abogada del Estado y las Juntas Generales de Gipuzkoa, las dudas de constitucionalidad que aquel plantea se limitan, de un lado, a la forma de determinación del incremento del valor (art. 4 NFG) y, de otro, a la imposibilidad de acreditación de un valor diferente al que resulta de la correcta aplicación de las normas reguladoras del impuesto (art. 7.4 NFG). Sobre este particular es necesario insistir una vez más en que cuan-

do lo que está en juego es la depuración del ordenamiento jurídico, es carga del órgano judicial, no sólo la de abrir la vía para que el Tribunal pueda pronunciarse, sino también la de colaborar con la justicia del Tribunal mediante un pormenorizado análisis de las graves cuestiones que se suscitan y, en los casos en que la carga no se atiende, existe una falta de diligencia procesalmente exigible (SSTC 213/2016, de 15 de diciembre, FJ 2; y 216/2016, de 15 de diciembre, FJ 2). Conforme a lo dicho, debe ser excluido también del objeto del presente proceso constitucional, el art. 1 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

c) Precisa también la Abogada del Estado que aun cuando se cuestiona por el órgano judicial el art. 4 NFG, en su totalidad, en la medida que la liquidación impugnada en el proceso a quo deriva de la transmisión onerosa de una finca, deben quedar fuera del objeto las letras b), c) y d) de su apartado 2º, que acogen las reglas para la determinación del valor de terreno en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio [letra b)], en la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie [letra c)] y en las expropiaciones forzosas [letra d)]. En consecuencia, puesto que no son de aplicación al supuesto de hecho del que trae causa el presente proceso constitucional y dado que el órgano judicial no ha especificado en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de esos apartados, debemos excluir del objeto del presente proceso los apartados b), c) y d) del art. 4.2 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

d) Precisa la Fiscal General del Estado que aunque existe una diferencia entre la providencia de audiencia a las partes y el auto de planteamiento de la cuestión, al incorporar este último también el art. 7.4 NFG, sin embargo, esa discrepancia no ha impedido que el trámite de audiencia a las partes y al Ministerio fiscal se haya desarrollado correctamente también con relación a ese precepto. En efecto, la providencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia, dictada el día 4 de noviembre de 2014, sometía a la consideración de las partes y del Ministerio Fiscal, las dudas de constitucionalidad relativas al art. 4 NFG, que acoge una regla objetiva de cuantificación de la base imponible, sin admitir prueba en contrario, permitiendo someter a tributación incrementos de valor irreales, en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad del art. 31 CE. Por su parte, el Auto promotor de la cuestión extiende luego formalmente su planteamiento también a los arts. 1 NFG (hecho imponible) y 7.4 NFG (gestión), y no sólo por vulneración del art. 31.1 CE, sino también por violación



del derecho de defensa del art. 24 CE. Habiéndose excluido ya del objeto del presente proceso constitucional tanto el art. 1 NFG como las letras b), c) y d) del art. 4.2 NFG, hay que señalar con relación al art. 7.4 NFG que, como señala la Fiscal General del Estado, debe entenderse correctamente cumplimentado el trámite de audiencia exigido por el art. 35 LOTC pues, aunque no fue citado nominalmente en la providencia de 4 de noviembre de 2014, su contenido y alcance fue objeto de debate con carácter previo al planteamiento de la presente cuestión.

e) Se invoca ante esta sede constitucional la eventual vulneración del art. 24 CE, por imposibilitar el art. 7.4 NFG, según se dice, la articulación de una prueba en contrario, precepto este último que no había sido expresamente invocado en la citada providencia de 4 de noviembre de 2014. A este respecto hay que tener presente que «la falta de referencia a un determinado precepto constitucional en la providencia de apertura del trámite de audiencia y su designación ex novo en el Auto de planteamiento únicamente origina la infracción de los requisitos procesales del art. 35.2 LOTC en la medida en que se haya imposibilitado a las partes conocer el contenido de la cuestión», no siendo «exigible a la providencia que inicia el trámite de audiencia la mención específica de los preceptos constitucionales que se estime puedan resultar infringidos, siempre que esta indeterminación sea sólo relativa, en el sentido de que las partes hayan podido conocer el planteamiento de inconstitucionalidad realizado por el Juez y, atendidas las circunstancias del caso, situarlo en sus exactos términos constitucionales y oponerse a él» (STC 60/2010, de 7 de octubre, FJ 3). Esto último es lo que ha sucedido en el presente supuesto en el que las partes han podido alegar sobre la naturaleza de la previsión en aquel precepto recogida y contradecir su contenido y alcance, por lo que no existe ningún problema para que se erija también en parámetro de la constitucionalidad de los preceptos cuestionados.

f) Aun pudiendo ser parámetro de la constitucionalidad de los preceptos impugnados el art. 24 CE, según acabamos de constatar, lo cierto es que el órgano judicial basa su duda en la atribución por la normativa, en todo caso, y en virtud de las reglas legales que contempla, de un incremento de valor en el terreno, sin impedir el gravamen de minusvalías reales, al imposibilitar su acreditación, lo que conduce -señala- al gravamen de inexistentes incrementos de valor y, por tanto, al gravamen de capacidades económicas irreales, en contra de la previsión del art. 31.1 CE. Pues bien, dado que la imposibilidad de probar la inexistencia de un incremento de valor, en algunos supuestos, es algo consustancial, inherente, a la propia naturaleza de la ficción jurídica que la norma contempla, la vulneración denunciada, de existir, lo sería exclusivamente desde el punto de vista del deber de contribuir (art. 31.1 CE), al someter a tributación inexistentes manifestaciones de riqueza en contra de la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos

“de acuerdo con su capacidad económica”, que no desde la óptica del derecho a la prueba como un medio instrumental para la defensa de las pretensiones articuladas en un proceso judicial. En suma, la duda planteada debe circunscribirse a la vulneración de este mandato constitucional y no, cual pretende el órgano judicial, a la perspectiva también del derecho de defensa en el proceso contencioso-administrativo (art. 24 CE).

2. Considera el órgano judicial que los preceptos cuestionados, al imputar a quienes transmiten un terreno de naturaleza urbana por un importe inferior al de su adquisición, mediante una ficción legal, una renta no real, sin posibilidad de articular una prueba en contrario, no sólo conduce al gravamen de una inexistente capacidad económica, sino que puede llegar incluso, en el caso concreto, a ser confiscatorio, en contra del art. 31.1 CE.

La Abogada del Estado, por su parte, considera que el Auto de planteamiento confunde el “valor real” con el “valor catastral” cuando el tributo no pretende gravar incrementos reales, pues el legislador ha optado por calcular el incremento de valor derivado de la transmisión de un bien inmueble de naturaleza urbana de forma objetiva, sin atender a las circunstancias del caso concreto, lo que permite que incluso quien transmite un inmueble por un precio inferior al de adquisición, habiendo obtenido una pérdida económica, tenga un incremento de valor sometido a tributación. A su juicio, la circunstancia de que con la transmisión se evidencie una minusvalía, no convierte al tributo en contrario al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE y, por tanto, en inconstitucional, en primer lugar, porque con el hecho mismo de la transmisión se pone de manifiesto una capacidad económica susceptible de gravamen; en segundo lugar, porque durante décadas (los años del “boom inmobiliario”) el valor de los inmuebles se incrementaba por encima de los valores catastrales y se tributaba por el valor catastral y no por el de mercado; en fin, en tercer lugar, porque para paliar los efectos negativos de las crisis económicas se han previsto dos medidas legales que pueden aplicar los Ayuntamientos: la reducción del valor catastral hasta un 60 por ciento durante los cinco años siguientes a su revisión y la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales revisados entre 2005 y 2007.

Para la Diputación Foral de Gipuzkoa no sólo la inconstitucionalidad de un impuesto no puede fundarse en la existencia de supuestos excepcionales (la generación de minusvalías), sino tomando en consideración el caso normal (que no es otro que con la transmisión del terreno se produzca una plusvalía), de forma que, cuando el precio de transmisión de un terreno sea inferior al de adquisición, poniéndose de manifiesto una minusvalía, se estaría en presencia de un supuesto de no sujeción, por no haberse producido el hecho imponible (la puesta de manifiesto de un incremento de valor derivado de la transmisión).

Por su parte, las Juntas Generales de Gipuzkoa consideran que tanto el principio de capacidad económica como el principio de no confiscatoriedad sólo pueden predicarse del sistema tributario en su conjunto y no de cada impuesto en particular, lo que supone que dichos principios no resultan lesionados en el caso de que la riqueza gravada objeto del tributo exista en la generalidad de los supuestos contemplados por la norma, sin que afecte a la constitucionalidad del impuesto que, en supuestos marginales, no se produzca esa circunstancia.

Aunque la profunda crisis económica que asola el sector inmobiliario ha supuesto que afloren minusvalías, de ello no puede deducirse que el mecanismo para la tributación de las minusvalías haya agotado el incremento del valor que ha experimentado el suelo, sobre todo porque existen mecanismos para procurar un menor gravamen, minimizando el impacto en estos supuestos como es el límite consistente en que el valor catastral no pueda superar el valor de mercado o la posibilidad para los Ayuntamientos de concretar tanto el porcentaje de valor del suelo sobre el que se aplicará el tipo de gravamen como el propio tipo de gravamen.

En fin, la Fiscal General del Estado sostiene que el impuesto grava sólo manifestaciones de riqueza reales, puestas de manifiesto con ocasión de una alteración patrimonial, que necesita un juicio de comparación entre dos valores, uno inicial, referido al momento de la adquisición del terreno, y otro final, referido al momento de su enajenación. De esta manera, si de la comparación de dichos valores resultara una minusvalía, el presupuesto de hecho del tributo no se habría producido, no naciendo la obligación tributaria, al no haber capacidad económica alguna susceptible de gravamen. Es lo que habría sucedido en el caso concreto en el que, al haberse producido la enajenación del bien por un valor notablemente inferior al de su adquisición, generándose una pérdida patrimonial, no se habría devengado el impuesto, por inexistencia de hecho imponible, que solo surgiría cuando se pusiese de manifiesto un incremento de valor.

De cara a dar respuesta a las cuestiones planteadas, es necesario arrancar recordando que nuestro Texto Constitucional, dentro de los “Principios rectores de la política social y económica” del Capítulo Tercero de su Título I, prevé que “[l]a comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos” (art. 47). Precisamente a esta previsión constitucional responden tanto la figura de las contribuciones especiales como la del impuesto controvertido, unas y otro, como un medio de devolver a la comunidad parte de las plusvalías que la acción de los poderes públicos ha incorporado al valor de los terrenos urbanos. Por su parte, el art. 31.1 CE establece el deber de todos de contribuir “al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”, incorporando «un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 245/2004, de 16 de

diciembre, FJ 5; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9), del que no sólo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, como es, el de que «esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; y 107/2015, de 28 de mayo, FJ 2).

Es constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», bastando con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo» (entre muchas, SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5). Eso sí, en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia [entre las últimas, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6.b); y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a)]. Esto es, si el hecho imponible «es el acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria» (SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; y 96/2013, de 23 de abril, FJ 12), es patente que el tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica [SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c)], por lo que «tiene que constituir una manifestación de riqueza» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), de modo que la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica» (SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5).

Dicho lo que antecede, es importante señalar ya en este momento que, desde esta perspectiva, no es correcto afirmar, como hacen las Juntas Generales de Gipuzkoa, que el principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE solo pueda predicarse del sistema tributario en su conjunto y no de cada impuesto en particular (con cita de los AATC 71/2008, 120/2008 y 342/2008). Hay que tener presente que este Tribunal ha venido distinguiendo desde muy antiguo entre la capacidad económica como “fundamento” de la tributación (“de acuerdo con”) y la capacidad económica como “medida” del tributo (“en función de”), pues el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que consagra el art. 31.1 CE no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente “de acuerdo con”

la capacidad económica y, en el caso de los impuestos (STC 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3), también “en función de” su capacidad económica (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; y 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4). En efecto, el tributo es una prestación patrimonial coactiva que, por imperativo del art. 31.1 CE, «sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica» (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 6). Es, pues, «inherente al concepto constitucional de tributo (...) que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica», porque «la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica», de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b)]. De esta manera, el principio de capacidad económica opera, por tanto, «como un límite al poder legislativo en materia tributaria» (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4).

En efecto, hemos de insistir con relación a la capacidad económica como “principio” constitucional y, por tanto, como “fundamento” de la tributación, en que dicho principio impide, «en todo caso», que el legislador establezca tributos «sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (...) cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica» (ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5). El art. 31.1 CE exige, entonces, que la contribución de cada de cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino “de acuerdo con su capacidad económica”, erigiéndose en un «criterio inspirador del sistema tributario» (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5), en un principio ordenador de dicho sistema (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5), que, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, el de progresividad), opera singularmente respecto de cada persona [SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4 a)]. Hay que tener presente que el hecho de que el Constituyente no haya precedido el principio de capacidad de un artículo (“la”) sino de un adjetivo posesivo (“su”), lo asocia inexcusablemente también al sujeto, lo que pone de manifiesto que opera con relación a cada sujeto individualmente considerado, esto es, «respecto de cada uno» [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4 b)], de lo cual se deduce que «es inherente al concepto constitucional de tributo (...) que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica», de manera que «no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b)]. Por esta razón, el tributo, «cualquier tributo», debe gravar

un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica (SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5; y AATC 24/2005, de 18 de enero, FJ 3; 407/2007, de 6 de noviembre, FJ 4; y 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5).

Distinta es la consideración del principio de capacidad económica como “medida” de la tributación y, por tanto, como “criterio” de graduación de la misma. Sobre este particular hemos señalado que este aspecto no se relaciona «con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario», operando como un «criterio inspirador del sistema tributario», razón por la cual, «aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se “module” en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del “sistema tributario” en su conjunto», de modo que «sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE» (ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5).

Con relación a la prohibición constitucional de confiscatoriedad del art. 31.1 CE hemos señalado que «obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]» (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B); y 242/1999, de 21 de diciembre, FJ 23; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1). En consecuencia, aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al “sistema tributario”, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca “en ningún caso”, lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE).

**3.** La Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, configura el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza

Urbana como un tributo directo que grava el “incremento de valor que experimenten dichos terrenos” puesto de manifiesto a consecuencia, entre otros supuestos, “de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título” (art. 1.1). No somete a tributación, sin embargo, ni el incremento de valor derivado de los terrenos rústicos [art. 1.2 a)] ni el que pueda derivar de las construcciones (art. 1.1). Delimitado así el hecho imponible, la cuantificación de ese “incremento de valor” se realiza mediante la aplicación de un coeficiente (art. 4.1 y 3) al valor catastral del terreno al momento del devengo [art. 4.2 a)]. Ese coeficiente determina el importe del incremento de valor sometido a tributación (base imponible del tributo) y se cuantifica multiplicando el número de años –completos– de tenencia del terreno (con un mínimo de uno y un máximo de veinte años), contados desde la fecha de adquisición hasta la de su transmisión, por un porcentaje anual que determina cada Ayuntamiento dentro de los parámetros que le marca la Norma Foral. La base imponible así calculada se somete a un tipo de gravamen de hasta el 15 por 100 (art. 5.1). En fin, el devengo del tributo se produce, en lo que ahora interesa, “[c]uando se transmita la propiedad del terreno (...), en la fecha de transmisión” [art. 6.1 a)], momento a partir del cual los sujetos pasivos tienen, en el supuesto de transmisiones inter vivos, treinta días hábiles para presentar la declaración [art. 7.2 a)] o, en su caso, la autoliquidación del impuesto, pudiendo el Ayuntamiento comprobar solo que se ha efectuado “mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas” (art. 7.4).

Se puede decir, entonces, que el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo que, según su configuración normativa, grava el “incremento de valor” que experimenten los terrenos (art. 1.1), “puesto de manifiesto en el momento del devengo”, esto es, en el momento de la transmisión de la propiedad del terreno [arts. 4.1 y 6.1 a)] y que se ha “experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años” (art. 4.1). Aunque de acuerdo con la regulación del tributo su objeto es el “incremento de valor” que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, sin embargo, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de ese “incremento” sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Basta, entonces, con que se sea titular de un terreno de naturaleza urbana para que el legislador anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tengan a efectos del impuesto sobre Bienes Inmuebles al momento de la transmisión de un porcentaje fijo por cada año de tenencia [arts. 4.2 a) y

4.3], con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento. Según esto, no estamos, pues, ante un impuesto que someta a tributación una transmisión patrimonial, pues el objeto del tributo no se anuda al hecho de la transmisión, aunque se aproveche esta para provocar el nacimiento de la obligación tributaria; tampoco estamos ante un impuesto que grave el patrimonio, pues su objeto no es la mera titularidad de los terrenos, sino el aumento de valor (la renta) que han experimentado con el paso del tiempo; estamos, entonces, ante un impuesto que somete a tributación, en principio, la renta potencial que deriva de la titularidad de un terreno de naturaleza urbana puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión [de hecho, para evitar la doble imposición que el gravamen municipal generaba con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si bien se previó, en su origen, la deducción en la cuota de este último, del 75 por 100 de la cuota del impuesto municipal, cuando correspondiesen a alteraciones patrimoniales de las que hubiesen derivado incrementos patrimoniales sujetos efectivamente a aquel Impuesto [art. 78.7.b) de la Norma Foral 13/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas] luego pasaría a ser considerada como un gasto deducible en la base imponible (arts. 43.3 y 44 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; arts. 47.3 y 48 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y arts. 45.3 y 46 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

A la vista de lo que antecede, es necesario precisar que, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, la titularidad de un bien inmueble urbano (no arrendado) supone la manifestación de una capacidad económica que conecta con la atribución de un rendimiento potencial a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6), de la misma manera que lo hace, por ejemplo, la titularidad de una finca rústica a efectos del impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13) o el mero ejercicio de una actividad económica en relación con el impuesto municipal sobre actividades económicas (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4). En consecuencia, es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto. Ahora bien, una vez hecha la precisión que antecede, es importante tener presente que una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar «porque, si así fuese, es evidente que el



precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que -como hemos venido señalando- dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5).

Pues bien, no cabe duda de que los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente “de acuerdo con su capacidad económica” (art. 31.1 CE). Así las cosas, al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE. Hemos de insistir en que, aunque el legislador ordinario goza de una amplia libertad de configuración normativa, su ejercicio debe efectuarse dentro del marco que la propia Constitución delimita, y, concretamente y como hemos señalado con anterioridad, con respeto al principio de capacidad económica al que llama el art. 31.1 CE, como fundamento de todo impuesto. De este modo, aunque el legislador establezca impuestos que «estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; y 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4), como puede ser, en el caso que nos ocupa, dar cumplimiento a la previsión del art. 47 CE, en ningún caso puede hacerlo desconociendo o contradiciendo el principio de capacidad económica (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3), degenerando su originaria libertad de configuración en una indeseable arbitrariedad al gravarse «en todo o en parte rentas aparentes, no reales» [SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5 c); y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8].

En definitiva, el tratamiento que los arts. 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 otorgan a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carece de toda justificación razonable en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están sometiendo a tributación situacio-

nes de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1. De esta manera, los preceptos enjuiciados deben ser declarados inconstitucionales, aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

4. No salva la conclusión alcanzada en el Fundamento anterior el hecho de que, como apunta la Diputación Foral de Gipuzkoa, nuestra doctrina señale que basta con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo» [entre muchas, SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5], al no poder fundarse la inconstitucionalidad de una norma «en la existencia de supuestos patológicos, no previstos ni queridos por la ley», pues «el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma» (SSTC 70/1991, de

8 de abril, FJ 7; 308/1994, de 21 de noviembre, FJ 5, y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6; y en sentido similar, SSTC 113/2006, de 5 de abril, FJ 9; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5).

Es cierto que cuando «en la aplicación parcial del tributo se produzca un efecto contrario a la equidad», dicho efecto «no puede convertir a la norma en cuestión -eo ipso- en contraria a los principios del art. 31.1 CE y, concretamente, al principio de justicia tributaria, salvo que esa afectación, bien sea ilegítima, por carecer de una razón que la justifique, bien sea desproporcionada cuando, aun gozando de una justificación que la legitime, sea mayor el sacrificio producido en los principios constitucionalmente consagrados que el beneficio que a través de su finalidad se pretende obtener» (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7). Ahora bien, igual de cierto es que, como viene a reconocer la citada Diputación Foral, la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado – la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos- en un efecto no infrecuente, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender.

En suma, no estamos ante un efecto excepcional, inevitable en el marco de la generalidad de la norma, «pues el referido efecto se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual», razón por la cual «[l]a generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica» (STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 8).



5. Tampoco salva la conclusión alcanzada en el Fundamento jurídico 3 la circunstancia, como señala la Abogada del Estado, de que los valores catastrales (los que sirven para la determinación del incremento de valor sometido a tributación), puedan ser objeto de una actualización, incluso a la baja, por aplicación de los coeficientes previstos en la Ley del Presupuestos Generales. Es cierto que el propio legislador estatal ha sido consciente de que las circunstancias del mercado inmobiliario han cambiado como consecuencia de la crisis económica y, por tanto, de que los valores catastrales a partir de los cuales se determina el incremento del valor sometido a tributación se han visto afectados negativamente, ha venido permitiendo aplicar -desde el ejercicio 2014- unos coeficientes de actualización del valor catastral que no sólo sirven, en unos casos, para aumentarlo, sino también, en otros supuestos, para reducirlo. En efecto, a diferencia de lo que venía sucediendo hasta el año 2013, en el que se aplicaba un único coeficiente de actualización del valor catastral de los bienes inmuebles, el art. 16 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, ha dado nueva redacción al art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, previendo la posibilidad de actualizar los valores catastrales de los bienes inmuebles urbanos a petición de los Ayuntamientos, siempre que se hubiesen puesto de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, y siempre que hubiesen transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

En cualquier caso, la alegación de la Abogada del Estado no resulta aplicable para el Territorio Histórico de Gipuzkoa porque, en la normativa foral no se contempla una previsión semejante a la del art. 32.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, que no rige para los Territorios Históricos. En efecto, el art. 13 de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles simplemente contempla que “por Norma Foral podrán actualizarse los valores catastrales por aplicación de coeficientes”; y las diferentes normas forales por las que se han venido aprobado sus Presupuestos Generales no han contemplado la reducción de los valores catastrales sino, antes al contrario, únicamente su actualización: primero, mediante la aplicación de un coeficiente del 1,02 (Disposición adicional 3ª de la Norma Foral 22/2003 de 19 de diciembre; Disposición adicional 5ª de la Norma Foral 9/2004, de 23 de diciembre; Disposición adicional 5ª de la Norma Foral 12/2005, de 26 de diciembre; Disposición adicional 4ª de la Norma Foral 9/2006, de 22 de diciembre; Disposición adicional 5ª de la Norma Foral 9/2006, de 22 de diciembre; Disposición adicional 5ª de la Norma Foral 10/2007,

de 27 de diciembre; Disposición adicional 5ª de la Norma Foral 9/2008, de 22 de diciembre; Disposición adicional 5ª de la Norma Foral 4/2010, de 23 de diciembre; Disposición adicional 3ª de la Norma Foral 7/2011, de 26 de diciembre; y Disposición adicional 3ª de la Norma Foral 12/2012, de 27 de diciembre); y luego, mediante la aplicación del 1,01 (Disposición adicional 3ª de la Norma Foral 9/2013, de 23 de diciembre; y Disposición adicional tercera de la Norma Foral 8/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los presupuestos generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2016).

Asimismo, tampoco sirve para alterar la conclusión alcanzada en el Fundamento jurídico 3, como pretende la Abogada del Estado, la circunstancia de que los Ayuntamientos (del territorio común) puedan reducir, con carácter potestativo, a efectos del Impuesto controvertido, hasta en un 60 por 100, el valor catastral de los bienes inmuebles que hubiese sido objeto de modificación como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general (art. 107.3 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo). No sólo porque esa reducción, al regularse en el art. 107.3 LHL, se aplica únicamente en territorio común, sino porque tampoco está prevista en la normativa foral.

6. Finalmente, debemos rechazar el argumento sostenido tanto las Juntas Generales y la Diputación Foral de Gipuzkoa como la Abogada del Estado y la Fiscal General del Estado, de que sería posible efectuar un planteamiento alternativo a la conclusión de la inconstitucionalidad de la norma. Consideran que dado que el presupuesto que provoca el nacimiento de la obligación tributaria es la existencia de un incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento de la transmisión, cuando no exista tal incremento de valor, no nacería la obligación tributaria del impuesto, por inexistencia de hecho imponible. De esta manera, a su juicio, los preceptos cuestionados admitirían una interpretación constitucional conforme a la cual, en aquellos supuestos en los que los que no se hubiese manifestado una plusvalía por ser inferior el valor de transmisión del terreno al de adquisición, no se habría devengado el tributo al no haberse realizado el presupuesto de hecho previsto en la ley para provocar el nacimiento de la obligación tributaria, siendo posible, a tal fin, promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria en orden a la acreditación de la inexistencia de ese incremento de valor.

Es cierto que «es necesario apurar todas las posibilidades de interpretar los preceptos de conformidad con la Constitución y declarar tan sólo la derogación de aquellos cuya incompatibilidad con ella resulte indudable por ser imposible llevar a cabo dicha interpretación» [SSTC 14/2015, de 5 de febrero, FJ 5; 17/2016, de 4 de febrero, FJ 4; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d)], de modo que «siendo posibles dos interpretaciones de un precepto, una ajustada a la Constitución

y la otra no conforme con ella, debe admitirse la primera con arreglo a un criterio hermenéutico reiteradas veces aplicado por este Tribunal» [SSTC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 7; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d)]. Pero igual de cierto es que la salvaguarda del principio de conservación de la norma encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas tanto de la literalidad como del contenido de la norma cuestionada, de manera que la interpretación de conformidad con los mandatos constitucionales sea efectivamente deducible, de modo natural y no forzado, de la disposición impugnada [por todas, SSTC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 7; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d)], sin que corresponda a este Tribunal la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional, asumiendo una función de legislador positivo que en ningún caso le corresponde [SSTC 14/2015, de 5 de febrero, FJ 5; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 d)].

Conforme a lo dicho, no es posible asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un período temporal dado, determinándose mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos en el art. 4.3 NFG). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de “la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto” (art. 7.4 NFG).

Es cierto que el art. 104.1 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, prevé que “[l]as presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que expresamente se prohíba por Norma Foral”. Pero en el caso analizado, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar con anterioridad, estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación, respecto del cual, la norma no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene.

Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la

obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE).

**7.** Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, debe dejarse bien sentado que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.

En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia.

Por último, debe señalarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

## FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido,

1º Inadmitir la cuestión de inconstitucionalidad promovida respecto de los arts. 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

2º Estimar parcialmente la cuestión prejudicial de validez planteada en relación con los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y, en consecuencia, declararlos inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

#### **DONACIÓN DE INMUEBLES URBANOS AFECTOS A LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA, EN CONCRETO OFICINAS, NAVES INDUSTRIALES, MUELLE DE CARGA Y DESCARGA, BODEGA Y DEMÁS SUPERFICIE DE UTILIDAD PARA LA ACTIVIDAD**

**Consulta DGT V1032-16 de 15 de marzo de 2016**

El artículo 104 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales regula, en su apartado 1, la naturaleza y el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), estableciendo que:

“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El artículo 105 del TRLRHL regula las exenciones en el IIVTNU, sin que las mismas resulten de aplicación al caso expuesto.

Por su parte, el artículo 108 del TRLRHL regula en los apartados 4 y 5 las bonificaciones fiscales que se establecen en el ámbito del presente impuesto, sin que estas resulten de aplicación al supuesto planteado.

Por último, tampoco resultan de aplicación al caso propuesto los beneficios fiscales que se recogen para este impuesto en otra normativa al margen de la señalada en los párrafos anteriores.

Por tanto, la operación descrita estará sujeta al IIVTNU de acuerdo con lo establecido en los artículos 104 y siguientes del TRLRHL.

#### **ADJUDICACIÓN DE UN SOLAR POR UNA SOCIEDAD A LOS SOCIOS**

**Consulta nº V1351-16 de 31 de marzo de 2016**

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 del TRLRHL establecen que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”

Por tanto, en la operación descrita por la sociedad consultante se producirá el devengo del IIVTNU de acuerdo con lo que disponen los artículos 104 y siguientes del TRLRHL, como consecuencia, en su caso, de las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana.

En cuanto a la determinación del sujeto pasivo del impuesto, el apartado 1 del artículo 106 del TRLRHL dispone lo siguiente: “Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

- a. En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.
- b. En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.”

De acuerdo con lo anterior, el sujeto pasivo en la operación planteada será la sociedad objeto de disolución y liquidación.

## **DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD HEREDITARIA DE MANERA QUE UN INMUEBLE SE VA A ADJUDICAR A UN HERMANO Y OTRO INMUEBLE A OTRO, COMPENSÁNDOSE AL TERCER HERMANO EN EFECTIVO**

**Consulta nº V1827-16 de 26 de abril de 2016**

En el caso de que la propiedad o el derecho real de goce limitativo del dominio, de un bien inmueble, pertenezca pro indiviso a varias personas, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el Título III, “De la comunidad de bienes” (artículos 392 a 406), del Libro II, “De los bienes, de la propiedad y de sus modificaciones”, del Código Civil.

El artículo 392 del Código Civil señala que “Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas. A falta de contratos o disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título.”

A su vez, la constitución de las comunidades de bienes puede tener lugar por:

Actos “mortis causa”, donde no se ha producido la partición de la herencia entre los distintos herederos que comparten pro indiviso la propiedad de los bienes y derechos pertenecientes a la herencia.

En este tipo de comunidades de bienes que se constituyen como consecuencia de actos “mortis causa”, la adjudicación de los bienes inmuebles llevada a cabo como consecuencia de la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU.

O en su caso, por actos “inter vivos”, por voluntad de las partes, en las que dos o más personas deciden voluntariamente adquirir en común uno o más bienes.

Del escrito aportado por los consultantes se desprende que existe una comunidad de bienes que se ha originado como consecuencia de actos “mortis causa”.

En este caso, la adjudicación de los bienes llevada a cabo en la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU, y ello con independencia de que la división se lleve a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos, o bien, en el caso de que tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno de los herederos mediante compensación económica al resto.

De lo anterior se desprende que la adjudicación de dos bienes inmuebles a dos comuneros compensándose económicamente al tercero no va a producir el devengo del IIVTNU.

## **EXTINCIÓN DEL USUFRUCTO**

**Consulta nº V1851-16 de 27 de abril de 2016**

El consultante adquiere el pleno dominio sobre el inmueble en dos fases: primero en el año 2002 adquiere la nuda propiedad y, posteriormente, en el año 2015 adquiere el derecho de usufructo por vía de consolidación, y ambas adquisiciones dan lugar al devengo del IIVTNU.

Este criterio es coincidente con el del Tribunal Supremo manifestado en la sentencia de 14 de noviembre de 1996 de la Sala de lo Contencioso-administrativo, así como las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 24 de marzo de 1999 y de 29 de septiembre de 2000, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 29 de diciembre de 1997 y de 9 de octubre de 1998.

Por tanto, está sujeta al IIVTNU la adquisición por parte de los nudos propietarios del derecho de usufructo sobre la vivienda como consecuencia del fallecimiento de la usufructuaria y la consolidación del pleno dominio.

