

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• NOVEDADES AUTONÓMICAS

- Cataluña.....4
- Murcia.....6
- Guipúzcoa.....8

NOVEDADES AUTONÓMICAS

- El parecer más reciente del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....12

Antonio Martínez Lafuente

Abogado del Estado.

Doctor en Derecho.

TEMAS FISCALES

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....37
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones41

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....48

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES AUTONÓMICAS

- TEMAS FISCALES
- TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS
- TRIBUTOS MUNICIPALES

CATALUÑA 4

Ley 8/2025, de 30 de julio, del Estatuto de los municipios rurales 4

MURCIA 6

Ley 3/2025 de 23 de julio de presupuestos generales para el ejercicio 2025..... 6

GUIPÚZCOA 8

NORMA FORAL 1/2025, de 9 de mayo, por la que se aprueban la reforma del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y otras modificaciones tributarias. 8

LEY 8/2025, DE 30 DE JULIO, DEL ESTATUTO DE LOS MUNICIPIOS RURALES

(Se transcriben los artículos de mayor interés para la gestión de los tributos cedidos).

Artículo único. Modificación del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón.

Capítulo II. Medidas en relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Artículo 62. Tipo de gravamen en la adquisición de la vivienda habitual en un municipio rural

1. El tipo de gravamen aplicable a la transmisión de un inmueble situado en un municipio rural que deba constituir la vivienda habitual de la persona contribuyente es del 4%. Si el inmueble se encuentra en un municipio rural de atención especial, el tipo impositivo es del 3%.

2. Para el disfrute de los tipos de gravamen establecidos por el apartado 1, es necesario que, en la fecha de devengo del impuesto, concurren los siguientes requisitos: a) La persona contribuyente debe ser miembro de una unidad familiar con hijos de hasta dieciséis años escolarizados en un centro educativo en el municipio rural o bien en un centro de otro municipio al que está adscrito el centro del municipio rural. Este requisito de escolarización no es exigible para los menores de hasta tres años. b) La suma de las bases imponibles general y del ahorro, menos los mínimos personales y familiares, correspondientes a los miembros de la unidad familiar en la última declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas no debe exceder de 36.000 euros.

3. A efectos de la aplicación del tipo de gravamen a que se refiere el apartado 1, deben tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

a) Se considera vivienda habitual tanto la vivienda como un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento que hayan sido adquiridos simultáneamente en unidad de acto o estén situados en el mismo edificio o complejo urbanístico.

b) Se incluye en el concepto de inmueble el terreno que se adquiere para la construcción de la vivienda habitual.

c) Para considerar que una vivienda es la vivienda habitual de la persona contribuyente debe haber sido habitada de forma efectiva y permanente por la persona contribuyente en el plazo de doce meses a contar desde la fecha de adquisición de la vivienda o de finalización de las obras de construcción. En este último caso, las obras deben finalizar en el plazo de tres años a contar desde la adquisición.

d) Se considera vivienda habitual la vivienda en la que la persona contribuyente reside durante un período continuado de tres años. Se entiende que la vivienda ha tenido este carácter si, a pesar de no haber transcurrido el período de tres años, se producen circunstancias que hacen necesario el cambio de vivienda, como celebración de matrimonio, separación matrimonial, constitución de pareja de hecho, extinción de pareja de hecho, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso, u otras análogas.

e) Si la vivienda ha sido habitada de forma efectiva y permanente por la persona contribuyente en el plazo de doce meses a contar desde la fecha de adquisición o de finalización de las obras, el período de tres años a que hace referencia la letra d se computa desde esta última fecha.

4. El tipo de gravamen aplicable a la adquisición de la vivienda habitual en un municipio rural tiene carácter provisional y está condicionado al cumplimiento de los requisitos temporales establecidos por el apartado 3.

Artículo 63. Tipo de gravamen en la adquisición de la vivienda habitual en un municipio rural para su rehabilitación

1. El tipo de gravamen aplicable a la transmisión de un inmueble para su rehabilitación situado en un municipio rural que

deba constituir la vivienda habitual de la persona contribuyente es del 4%. Si el inmueble se encuentra en un municipio rural de atención especial, el tipo impositivo es del 3%.

2. Para el disfrute de los tipos de gravamen establecidos por el apartado 1, es necesario que, en la fecha de devengo del impuesto, se cumplan los siguientes requisitos: a) La base imponible general y del ahorro, menos el mínimo personal y familiar, en la última declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas de la persona contribuyente correspondiente al ejercicio en que se aplica no debe exceder de 36.000 euros. b) La vivienda debe haber sido construida antes del 1 de enero de 1970.

3. A efectos de la aplicación del tipo de gravamen a que se refiere el apartado 1, deben tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

a) Se consideran obras de rehabilitación de la vivienda habitual las que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas, cubiertas u otras partes análogas, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25% del precio de adquisición si se hubiera efectuado esta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en caso contrario, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de inicio de las obras. A estos efectos, debe descontarse del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al terreno.

b) Las obras de rehabilitación deben finalizar en el plazo de dos años a contar desde la adquisición.

c) Para considerar que la vivienda es la vivienda habitual del contribuyente, es necesario que esté habitada de forma efectiva y permanente por él en el plazo de doce meses a contar desde la fecha de finalización de las obras.

d) Se considera vivienda habitual la vivienda en la que la persona contribuyente reside durante un período continuado de tres años a contar desde la fecha de finalización de las obras. Se entiende que la vivienda ha tenido también este carácter si, a pesar de no haber transcurrido el período de tres años, se producen circunstancias que hacen necesario el cambio de vivienda, como celebración de matrimonio, separación matrimonial, constitución de pareja de hecho, extinción de pareja de hecho, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso, u otras análogas.

4. El tipo de gravamen aplicable en la adquisición de la vivienda habitual en un municipio rural para su rehabilitación tiene carácter provisional y queda condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos por el apartado 3.

Artículo 64. Bonificación por expedientes de dominio, actas de notoriedad y actas complementarias de documentos públicos referidos a inmuebles situados en un municipio rural

Se establece una bonificación del 75% de la cuota tributaria del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, para los expedientes de dominio, las actas de notoriedad y las actas complementarias de documentos públicos que establece el artículo 7.2.c del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por el Real decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, referidos a inmuebles situados en un municipio rural.

Disposiciones transitorias Primera. Vigencia temporal de los beneficios fiscales

3. Los tipos de gravamen en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas establecidos por los artículos 62 y 63 se aplican a las transmisiones efectuadas hasta cuatro años después de la aprobación de la presente ley. 4. La bonificación de la cuota de transmisiones patrimoniales onerosas establecida por el artículo 64 se aplica a los expedientes de dominio, las actas de notoriedad y las actas complementarias de documentos públicos iniciados u otorgados hasta cuatro años después de la aprobación de la presente ley.

[Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.](#)

MURCIA

LEY 3/2025 DE 23 DE JULIO DE PRESUPUESTOS GENERALES PARA EL EJERCICIO 2025.

TÍTULO VI. Normas tributarias. CAPÍTULO I. Tributos cedidos. Artículo 55. Modificación del texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

Catorce. Con efectos desde la entrada en vigor de la presente ley y con vigencia indefinida se modifica el apartado 1 del artículo 6, con la siguiente redacción:

«1. El tipo de gravamen aplicable a la transmisión de bienes inmuebles que radiquen en la Región de Murcia, con excepción de las viviendas de protección oficial a que se refiere el apartado siguiente, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo los de garantía, será del 7,75 %.»

Quince. Con efectos desde la entrada en vigor de la presente ley y con vigencia indefinida se modifica el apartado 7 del artículo 6, con la siguiente redacción:

«7. Tributarán al tipo del 5 % las adquisiciones de inmuebles por parte de contribuyentes de edad igual o inferior a cuarenta años que sean empresarios o profesionales o por sociedades mercantiles participadas directamente en su integridad por personas de edad igual o inferior a cuarenta años y que se destinen a ser su domicilio fiscal o centro de trabajo. Para aplicarse este tipo deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que se haga constar en el documento público en el que se formalice la operación la finalidad de destinarla a ser la sede del domicilio fiscal o centro de trabajo del adquirente. No se aplicará este tipo si no consta dicha declaración en el documento, ni tampoco se aplicará cuando se produzcan rectificaciones del documento que subsanen su omisión, salvo que las mismas se realicen dentro del plazo de presentación de la declaración del impuesto. No podrá aplicarse este tipo reducido sin el cumplimiento estricto de esta obligación formal en el momento preciso señalado en este apartado.

b) El destino del inmueble deberá mantenerse durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de adquisición, salvo que, en el caso de que el adquirente sea persona física, éste fallezca dentro de dicho plazo. Igualmente, deberá mantenerse durante el mismo periodo la forma societaria de la entidad adquirente, su actividad económica y la participación mayoritaria en el capital de la sociedad por parte de quienes eran socios en el momento de la adquisición.

c) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.ocho.dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

d) No se aplicará este tipo de gravamen en caso de que sea susceptible de aplicación el tipo regulado en el apartado 4 del presente artículo.»

Dieciséis. Con efectos desde la entrada en vigor de la presente ley y con vigencia indefinida se modifica el apartado 8 del artículo 7, con la siguiente redacción:

«8. Tributarán al tipo de gravamen del 1,5 % los documentos notariales a que se refiere el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en el caso de primeras copias de escrituras públicas otorgadas para formalizar la transmisión de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Diecisiete. Con efectos desde el 1 de enero de 2025 y vigencia indefinida, se modifica el artículo 13, con la siguiente redacción:

«Con efectos desde el 1 de enero de 2025, la cuota íntegra del impuesto regulada en el artículo 30 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable Hasta euros	Cuota Euros	Resto Base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	
167.129,45	334,26	167.123,43	
334.252,88	835,63	334.246,87	
668.499,75	2.506,86	668.499,76	
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	

Dieciocho. La disposición transitoria única pasa a ser la disposición transitoria primera y se añade una nueva disposición transitoria segunda con la siguiente redacción:

«Disposición transitoria segunda. Bonificación en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Mientras esté vigente el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, el contribuyente podrá aplicar una bonificación autonómica determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, y la total cuota íntegra correspondiente al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3.doce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.»

Artículo 56. Modificación de la Ley 5/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales extraordinarias para el municipio de Lorca como consecuencia del terremoto de 11 de mayo de 2011.

Con efectos desde el 1 de enero de 2025 y vigencia indefinida, se modifica la disposición final primera de la Ley 5/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales extraordinarias para el municipio de Lorca como consecuencia del terremoto de 11 de mayo de 2011, con la siguiente redacción:

«Primera. Vigencia temporal.

Las medidas establecidas en esta ley se aplicarán a los hechos imponible cuyo devengo se produzca desde el día 11 de mayo de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2025, salvo lo establecido en el artículo 10.5, que será de aplicación a los hechos imponible cuyo devengo se produzca desde el 4 de noviembre de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2025.»

[Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.](#)

GUIPÚZCOA

NORMA FORAL 1/2025, DE 9 DE MAYO, POR LA QUE SE APRUEBAN LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA, Y OTRAS MODIFICACIONES TRIBUTARIAS.

Artículo 5.– Modificación de la Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se añade un artículo 45 bis a la Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con el siguiente contenido:

«Artículo 45 bis.– Reducción por donaciones para la adquisición de la vivienda habitual por menores de 36 años.

1.– Las donaciones en metálico a favor de personas contribuyentes con una edad inferior a 36 años, realizadas por su cónyuge o pareja de hecho, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta tercer grado, ya tengan su origen en el parentesco, en la consanguinidad, en la afinidad, en la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho, en la adopción o en acogimiento permanente, con la finalidad de que la persona donataria adquiera una vivienda habitual en propiedad, gozarán de una reducción del 100 por 100 en la base imponible del impuesto.

El importe máximo del conjunto de las donaciones percibidas con derecho a aplicar lo dispuesto en este artículo por cada persona donataria, será de 30.000 euros.

Para aplicar la reducción a que se refiere este artículo se deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Presentar la autoliquidación por este impuesto en el plazo previsto en el tercer párrafo del artículo 69.1 de esta norma foral, que deberá acompañarse de documento público o privado en el que se haga constar de forma expresa que el destino del importe donado es la adquisición de la vivienda habitual de la persona donataria, así como del documento acreditativo de la transmisión.

b) La persona donataria debe adquirir la vivienda en el plazo de 2 años a contar desde la fecha de la donación o, si hay donaciones sucesivas, a contar desde la fecha de la primera donación.

A efectos de lo dispuesto en este artículo, se entenderá por vivienda habitual la que cumpla los requisitos establecidos en el apartado 8 del artículo 87 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y en su desarrollo reglamentario.

2.– En el caso de no cumplirse los requisitos previstos en el apartado anterior, la persona contribuyente deberá presentar, en el plazo de treinta días hábiles desde el incumplimiento, una autoliquidación complementaria a la inicialmente presentada incluyendo el impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada más los intereses de demora correspondientes.»

Artículo 6.– Modificación de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se modifican las letras b) y c) del artículo 11.1 de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que quedan redactadas en los siguientes términos:

«b) No obstante lo dispuesto en la letra anterior, la transmisión de viviendas en general, excepto las señaladas en la letra siguiente, tributarán al 4 por 100 incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos, situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con la vivienda.

Asimismo, tributarán al 4 por 100 la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos bienes a los que se refiere el párrafo anterior, con excepción de los derechos reales de garantía.

La aplicación del tipo impositivo previsto en esta letra requerirá que la persona o entidad contribuyente no sea titular

de más de 5 viviendas en un porcentaje superior al 50 por 100 en cada una de ellas. Para acreditar tal circunstancia, la adquirente formulará ante la Administración tributaria una declaración responsable en tal sentido, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, sin perjuicio de su comprobación por parte de la Administración tributaria.

En caso de incumplimiento de lo previsto en el párrafo anterior, la transmisión de la vivienda tributará al 6 por 100.

c) No obstante lo dispuesto en las dos letras anteriores, la transmisión de viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos, situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente, tributará al 2,5 por 100 cuando la parte adquirente sea titular de familia numerosa o en los supuestos siguientes:

– Transmisión de viviendas cuya superficie construida no sea superior a 120 metros cuadrados o 96 metros cuadrados útiles.

– Transmisión de viviendas unifamiliares cuya superficie construida no sea superior a 120 metros cuadrados o 96 metros cuadrados útiles, y la superficie de la parcela, incluida la ocupada por la edificación, no supere los 300 metros cuadrados. Se considerará vivienda unifamiliar aquella que tiene entrada independiente, bien aislada, pareada, adosada o en hilera.

Se entenderá por superficie construida la comprendida dentro de las líneas perimetrales de las fachadas, tanto interiores como exteriores, y los ejes de las medianerías.

Los cuerpos volados, balcones o terrazas que estén cubiertos, formarán parte de la superficie construida cuando se hallen limitados lateralmente por paredes; en caso contrario, se computará únicamente el 50 por 100 de su superficie, medida en la misma forma.

A los efectos previstos en esta letra, no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con la vivienda.

Para la aplicación del tipo del 2,5 por 100 será preciso reunir los siguientes requisitos:

a') Que la parte adquirente no sea propietaria de otra vivienda en un porcentaje superior al 25 por 100 dentro del término municipal en que radique la vivienda objeto de adquisición.

No se entenderá incumplido este requisito cuando el o la propietaria sea titular de otra vivienda siempre que esta sea transmitida en el plazo de dos años desde la adquisición de la vivienda que ha tributado al tipo previsto en esta letra c). Cuando la vivienda no se transmita en el plazo de dos años señalado, se perderá el derecho a aplicar el tipo del 2,5 por 100, debiendo proceder a regularizar su situación tributaria incluyendo, asimismo, los intereses de demora correspondientes.

b') Que la vivienda se destine a vivienda habitual de la parte adquirente en los términos previstos en la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y sus disposiciones de desarrollo.

En caso de incumplimiento de los requisitos previstos en dicha norma foral para entender la vivienda como habitual, el sujeto pasivo deberá presentar, en el plazo de los treinta días siguientes a dicho incumplimiento, una autoliquidación complementaria de la inicialmente practicada con los intereses de demora correspondientes.

A efectos de lo previsto en este artículo, cuando el obligado tributario o la obligada tributaria sea persona física y se trate de la habilitación de un local como vivienda, no estando afecto a una actividad económica, la Administración tributaria, previa solicitud, devolverá la diferencia entre el impuesto efectivamente satisfecho y el importe resultante de aplicar al inmueble adquirido el tipo impositivo que corresponda de entre los señalados en las letras b) y c), cuando además de cumplirse los requisitos exigidos para la aplicación del mismo, el obligado tributario o la obligada tributaria acredite dentro del plazo de 18 meses a partir de la adquisición, que ha obtenido la licencia de primera utilización u ocupación como vivienda para el referido local. Dicha devolución no devengará intereses de demora.»

Artículo 17.– Modificación de la Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se modifica la letra b) del artículo 44.4 de la Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que queda redactada en los siguientes términos:

«b) Que, si la persona donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones en el plazo de dos años desde la transmisión.»

«Disposición adicional cuarta.– Modificación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. La tabla de los importes máximos de los coeficientes prevista en el apartado 3 del artículo 4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, queda redactada en los siguientes términos:

Periodo de generación	Coeficiente
Inferior a 1 año.	0,16
1 año.	0,15
2 años.	0,15
3 años.	0,15
4 años.	0,16
5 años.	0,18
6 años.	0,20
7 años.	0,22
8 años.	0,23
9 años.	0,21
10 años.	0,16
11 años.	0,13
12 años.	0,11
13 años.	0,10
14 años.	0,10
15 años.	0,10
16 años.	0,10
17 años.	0,12
18 años.	0,16
19 años.	0,22
Igual o superior a 20 años.	0,35»

Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.

TEMAS FISCALES.....12

- El parecer más reciente del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE

Abogado del Estado

Doctor en Derecho

INDICE SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN

- a. el principio de igualdad tributaria y las potestades de las Comunidades Autónomas
- b. una referencia al Derecho Civil: computación y colación
- c. la legitimación del legatario “de parte alícuota”
- d. el legatario no deduce las deudas y sí el heredero
- e. la adquisición por el legatario no es confiscatoria ni infringe el principio constitucional de capacidad económica

II. CUESTIONES PREVIAS

- a. el reenvío
- b. el certificado sucesorio europeo
- c. los derechos del cónyuge superviviente
- d. el art.792 del Código Civil francés

III. NATURALEZA DEL IMPUESTO SUCESORIO

- a. la determinación de los sujetos pasivos
- b. la aportación a la sociedad de gananciales

IV. ASPECTOS DEL TRIBUTO ANALIZADOS POR EL TRIBUNAL SUPREMO

- a. la extinción del derecho de usufructo
- b. aplicación de reducciones y consolidación del dominio
- c. conmutación, sucesión testada y consolidación del dominio
- d. el “error de salto”
- e. el ajuar doméstico
- a,) conceptos que se excluyen
- b,) el no planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad
- f. la reducción en la adquisición de vivienda habitual
- g. la interrupción del plazo de prescripción
- h. la caducidad del procedimiento
- i. la extinción del condominio y los excesos de adjudicación
- j. la responsabilidad del Estado legislador

V. LOS BENEFICIOS FISCALES EN LA TRANSMISIÓN POR HERENCIA O DONACIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR

- a. el régimen jurídico
- b. su extensión a las donaciones: las funciones de dirección
- c. los bienes afectos a la actividad empresarial: el prorrateo
- d. últimas precisiones jurisprudenciales



El parecer más reciente del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE

Abogado del Estado
Doctor en Derecho

I.- INTRODUCCIÓN

1. El parecer de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no puede desligarse de los aspectos sustantivos o jurídicos-civiles¹ como es bien conocido, pues no en vano la delimitación del hecho imponible, o sea la adquisición por herencia o legado, está en función de la partición de la herencia y en cualquier caso de la división de los bienes que fueron comunes de los cónyuges; si a ello se añade que el citado Impuesto está cedido a las Comunidades Autónomas en gestión y que es parte de su regulación normativa², y que además algunas de estas poseen Derecho Civil propio, se llegará a la fácil conclusión de que la doctrina que se expone supone una combinación de todos estos factores³.

a. el principio de igualdad tributaria y las potestades de las Comunidades Autónomas

Ha reiterado el Tribunal Constitucional que el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las

mismas competencias ni menos aún que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes, pues la autonomía política significa, precisamente, la capacidad de cada Comunidad Autónoma para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto de Autonomía; y si de dicho ejercicio de las competencias derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan infringidos necesariamente los artículos que se ocupan de la materia, pues esos preceptos no exigen un tratamiento

1 Me he ocupado de ello en: *“La normativa civil, y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*, en *“Boletín de Información Tributaria”* nº 279 (2023)

2 Las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de Marzo y 3 de Abril de 2019, exponen que: “En el ejercicio de sus competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Comunidad Autónoma, de Cataluña, puede, manteniendo esa reducción, introducir condiciones que comporten una restricción subjetiva del beneficio fiscal, de modo que sólo puedan disfrutarlo el adjudicatario o los adjudicatarios efectivos de los bienes según la partición”.

3 En ocasiones se acude al Derecho Histórico, y así en la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 18 de Diciembre de 2024, se lee lo siguiente: “El argumento de que se puede repudiar la herencia y aceptar un legado (art. 890.II del Código Civil), y por medio de un legado se puede percibir la legítima (art. 815 del Código Civil) no permite concluir que, repudiada la herencia también la donación cuente como legítima y deba imputarse a ese tercio, ya que en el caso del legado es su aceptación lo que hace que no se pierda la condición de legitimario. Aunque la legítima se pueda percibir por cualquier título (art. 815 del Código Civil), la condición de legitimario nace con la muerte del causante, que es el momento relevante para fijar la legítima y al que debe referirse la imputación (art. 989 del Código Civil). Hasta entonces los donatarios eran eso, donatarios, no legitimarios, y al renunciar a todos sus derechos en la herencia no llegaron a adquirir la cualidad de legitimarios y nada se puede imputar a su inexistente legítima. El argumento histórico del derecho castellano que, con apoyo doctrinal, manejan los recurrentes, no es definitivo. Con independencia de los cambios que en esta materia se introdujeron en el Código Civil, el que conforme a la Ley 29 de Toro, para apreciar la inoficiosidad en caso de que el donatario se quisiera apartar de la herencia, lo por él recibido debía imputarse a la legítima, omite un dato que también se advierte doctrinalmente, y es que la citada ley se refiere exclusivamente a la dote o la donación *“ob causam”*, apartándose de la regla general establecida en la Ley 26 para las donaciones simples (que, por lo demás, tampoco coincide con el derecho vigente)”.

jurídico uniforme de todos los derechos y deberes de los ciudadanos, lo que sería incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales (Sentencias del Tribunal Constitucional núm. 37/1987 -FJ 10- y 150/1990 -FJ 7-, entre otras).

Asimismo, ha declarado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en Sentencias de 28 de Mayo de 2008 -recurso de casación núm. 7700/2002- y 22 de Enero de 2009 -recurso de casación núm. 3372/2004-, entre otras, que:

"El principio de igualdad no implica en todos los casos un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos diferenciados de trascendencia jurídica, pues llevado a su última consecuencia sería incompatible con el de autonomía de la imposición de exacciones y la intensidad de las cargas tributarias, y como dice el Tribunal Constitucional en Sentencia 37/1981, de 16 de Noviembre, la igualdad no puede ser entendida como una rigurosa y monolítica uniformidad del Ordenamiento, pues en virtud de las competencias legislativas de las Comunidades Autónomas nuestro Ordenamiento tiene una estructura por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales", añadiéndose en la de 19 de Julio de 1991 que "no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría convertir al legislador fiscal en un mero amanuense -mejor en un mero copista- con lo que la autonomía proclamada desaparece y se incumple el permiso contenido en el artículo 41.2 citado (se refiere a la Ley de aprobación del Convenio Económico Estado-Navarra) que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de establecerlo y de regularlo, lo que es distinto del mero mantenimiento e implica, desde luego, innovación (establecer) o modificación (regular)". (con similar doctrina, en cuanto al principio de igualdad y su relación con el principio de autonomía, Sentencias del Tribunal Constitucional, 37/1987, de 20 de Marzo y 150/1990, de 4 de Octubre)"

b. una referencia al Derecho Civil: computación y colación

Desde el citado punto de vista traemos a colación lo expuesto por la Sala Primera del Tribunal Supremo, en Sentencia de 7 de Enero de 2025, donde se indica en relación a la computación y a la colación que:

"La computación permite fijar la base de cálculo de la legítima global del grupo de legitimarios de que se trate y la parte disponible. Realizado este cálculo, con la finalidad

de defensa de los derechos de los distintos legitimarios, y con el fin de comprobar si han recibido o van a poder recibir lo que les corresponda o si es preciso realizar ajustes o reducciones en caso de que haya lesión de la legítima, procede realizar las operaciones de imputación. La imputación consiste en cargar o colocar las distintas atribuciones por cualquier título (donaciones, legados e institución de heredero) en la porción o porciones correspondientes en el sistema de legítimas (legítima, mejora o parte libre) y en la cuenta de cada beneficiario, en función en cada caso de la clase de beneficiarios que concurren (hijos, extraños, cónyuge viudo), conforme a los arts. 819, 820, 825, 828, en relación con los arts. 636, 554 y 656 del Código Civil, entre otros.

La colación, en cambio, es una operación particional "en la cuenta de partición", dice el art. 1035 del Código Civil), que tiene la consecuencia de que el legitimario que fue donatario tomará en el momento de la partición de menos todo lo que ya había recibido antes por donación. Salvo previsión en contrario del causante (art. 1036 del Código Civil), hay que interpretar que la donación hecha al legitimario es un pago a cuenta. Subyace la presuposición por el legislador de que el causante, si no dice lo contrario, querría que lo donado a un legitimario sea un adelanto de lo que le pueda corresponder en su herencia cuando muera.

La colación, al insertarse en las operaciones particionales requiere la existencia de una comunidad hereditaria, en la que sean partícipes a título de heredero los legitimarios "heredero forzoso", art. 1035 del Código Civil). De modo que la colación no afecta al no legitimario, aunque sea instituido heredero. Otra cosa es que las donaciones que haya podido recibir el no legitimario sí se tengan en cuenta a efectos de la computación para el cálculo de la legítima (art. 818 del Código Civil), y si las donaciones son inoficiosas y no respetan la legítima, podrán reducirse a instancias de los legitimarios perjudicados".

c. la legitimación del legatario de parte alícuota

Expuesto lo anterior como preámbulo, y como mera cita preliminar mencionamos lo expuesto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo que en Sentencia de 17 de Julio de 2023, aludió a lo siguiente tal y como se contempló en el Auto de admisión solicitando parecer de aquella en los siguientes términos.

"Determinar si los legatarios de parte alícuota cuentan con un interés legítimo y, por consiguiente, están legitimados, al amparo del artículo 232.3 de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 39.1 de la misma norma, para comparecer en un procedimiento económico-administrativo suscitado originariamente por

el causante y pendiente de resolución en el momento del fallecimiento de éste, cuando ya se han personado los herederos que han aceptado pura y simplemente la herencia y la deuda tributaria controvertida en dicho procedimiento se encuentra abonada”.

Partiendo de que el concepto de interés legítimo ha sido objeto de una abundante y consolidada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo en la que, en síntesis, se enfatiza que la resolución impugnada y respecto de la que se aduce el interés legítimo, ha de repercutir de manera clara y suficiente en la esfera jurídica de dicho interesado, sea directa o indirectamente, pero siempre de manera real o actual, otorgando potencialmente una ventaja o eliminando, también potencialmente, un gravamen; de ahí que el interés debe ser real, actual y cierto, y no meramente hipotético o incierto [vid., por todas, la Sentencia de 23 de Marzo de 2021 (rec. 5855/2019).

El presente caso requiere interpretar el sentido de dicha noción de interés legítimo previsto en el artículo 232.3 de la Ley General Tributaria en relación con la figura de legatario de parte alícuota que, conforme el artículo 39.1, párrafo 2o de la Ley General Tributaria sucede al causante en sus obligaciones tributarias en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos y adquiere, como tal sucesor, la condición de obligado tributario al amparo del artículo 35.2 de la Ley General Tributaria.

Siendo la respuesta la siguiente:

“Procede fijar como doctrina jurisprudencial que el legatario de parte alícuota cuenta con un interés legítimo y, por consiguiente, está legitimado, al amparo del artículo 232.3 de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 39.1 de la misma norma, para comparecer en un procedimiento económico-administrativo interpuesto por el causante y pendiente de resolución en el momento del fallecimiento de éste”.

d. el legatario no deduce las deudas y sí el heredero

Precisamente sobre la posición del legatario se ocupa la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 27 de Septiembre de 2024, que según lo expuesto por el mismo Tribunal en Sentencia de 5 de Mayo de 2023, no puede deducir las deudas de la herencia, lo cual corresponde a los herederos, salvo en el caso contemplado en el artículo 891 del Código Civil para el supuesto de que toda la herencia se distribuya en legados.

Pero en el supuesto que se contempla en la mencionada Sentencia se alude a un legado, teniendo que precisar su parentesco con el causante y su patrimonio preexistente, pretendiendo alegarse la confiscatoriedad del tributo y la infracción del principio de capacidad económica, alegaciones que no se comparten por el Organismo decisorio.

e. la adquisición por el legatario no es confiscatoria ni infringe el principio constitucional de capacidad económica

Según la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26 de Octubre, la prohibición de los tributos confiscatorios se configura como defensa normativa de la propiedad privada, y también, como límite del poder de exacción del Estado, por poderse ejercer solo respetando a los contribuyentes el derecho a contribuir “en función de su capacidad económica”; en principio, es la imposición total, el Sistema Tributario completo, el que debe respetar el principio de capacidad económica, y no puntualmente, cada figura impositiva; pero, además, ninguna figura tributaria puede basarse en un hecho imponible que no integre riqueza imponible, real o potencial; no puede gravarse una riqueza ficticia; y aún más, en todos los impuestos la cuota debe determinarse en consideración a la capacidad económica relativa demostrada por el sujeto pasivo; se pueden aplicar otros criterios legítimos, de progresividad o para fines legítimos extrafiscales, pero, no desconectados de la capacidad económica; esta correspondencia con la capacidad económica será más exigible, cuanto más central o esencial sea ese impuesto en el sistema impositivo; especialmente exigible en el caso de 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 de la Constitución, siendo pilares estructurales del Sistema Tributario; pero también en los demás tributos, en función de lo determinantes y estructurales que sean.

Haciendo aplicación al presente caso, podemos comprobar que el Impuesto de Sucesiones fija la cuota como un porcentaje de la base imponible, la riqueza heredada; el cual, aunque es elevado, no agota dicha riqueza; el contribuyente retiene una parte sustancial; gira sobre adquisiciones gratuitas.

No alega el demandante que, ni siquiera en conjunción con otros impuestos se haya visto privado de todo lo adquirido; alega que con los gastos financieros y de gestión, queda privado de su propiedad; pero, no ha aportado prueba al respecto.

En consecuencia, no resulta confiscatorio, al no privar al contribuyente de la riqueza imponible, sino solo de una parte.

Alega el demandante que, como muchos herederos, ha tenido que vender parte de los inmuebles para poder pagar el impuesto; no aporta prueba al respecto; pero, aunque resultara probado, esta circunstancia resulta coherente con el concepto de impuesto, en el cual, el sujeto pasivo debe contribuir con una parte de la riqueza imponible, por la sola circunstancia de que dicha riqueza existe y es suya; dado que el impuesto debe satisfacerse en metálico, no es algo impropio, que para ello haya que convertir esa parte de la riqueza imponible en dinero.

Y tras ello se concluye:

“En su regulación legal, por Ley 29/1987, de 18 de Diciembre de 1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, este impuesto parte del valor de la herencia, respondiendo así al principio de capacidad económica. También aplica criterios de progresividad, constitucionalmente legítimos, al considerar el importe de la herencia y el patrimonio preexistente del heredero. Así, al demandante se le aplicó el coeficiente multiplicador de 1'9059 en atención a su patrimonio preexistente superior a 4.020.770,98 euros. Un heredero extraño con igual patrimonio habría soportado un coeficiente de 2,4000. Art. 22.2 de la citada Ley del Impuesto sobre Sucesiones. Puesto que esta Ley también gradúa la cuota en función del grado de parentesco del heredero, lo que consideramos incluido en la potestad normativa del Estado.

En consecuencia, no consideramos en duda la constitucionalidad de esta Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; ni por tanto resulta procedente plantear cuestión de inconstitucionalidad. Por lo mismo, es por lo que sí resulta procedente desestimar este motivo de nulidad y, con él, el presente recurso contencioso administrativo.”

Siendo el supuesto enjuiciado al siguiente:

“En el caso del actor, la deuda tributaria fijada por la Administración tras la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de Abril de 2022, es de 693.847,63 euros. En la Resolución de la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Madrid de 19 de Abril de 2021 que practicó la liquidación tras la finalización del expediente de tasación pericial contradictoria, se valoró el legado que la causante dejó al recurrente en 1.182.645,56 euros, de lo que no se desprende que la deuda tributaria coincida con la cantidad a percibir o sea superior a la misma, no pudiendo concluirse, conforme a la Sentencia transcrita, que se haya vulnerado el principio de capacidad económica”.

II.-CUESTIONES PREVIAS

2.- Debido al incesante movimiento de personas entre los diversos Estados integrantes de la Unión Europea, sin desconocer el que afecta a otros países, especialmente a los pertenecientes a naciones hispanoamericanas, se ha hecho necesario como trámite previo a la aplicación de las normas de Derecho Tributario, dar cuenta de la legislación aplicada; así y sin ánimo exhaustivo:

a. el reenvío

Sobre el reenvío de normas, las Sentencias de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 12 de Enero de 2014 y 12 de Enero de 2025 expusieron:

“Con relación al contexto argumentativo de la parte recurrente debe señalarse, en primer término, que no puede desconocerse que la reciente doctrina jurisprudencial de esta Sala, si por tal entendemos la desarrollada a partir de la Sentencia de 15 de Noviembre de 1996, ha flexibilizado la aplicación meramente literal del reenvío, tal y como se contempla en el artículo 12.2 (donde el reenvío de retorno solo se acepta en favor del ordenamiento jurídico español), afirmando la necesidad ab initio (desde el inicio) de ponderar su efectiva aplicación a la concurrencia de otros criterios. Entre estos, se ha señalado la conveniencia de que el reenvío lleve a un resultado acorde con los principios generales del Derecho español de forma que, en su caso, entrañe una mayor justicia en relación a los intereses en juego (Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de Mayo de 1999). Pero sobre todo, caso que nos ocupa, se ha destacado el valor referencial que desarrolla la figura del reenvío como instrumento al servicio de la armonización de sistemas jurídicos de los Estados (la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de Noviembre de 1996). No obstante, y pese a este avance doctrinal, debe puntualizarse, en segundo término, que este valor referencial de armonización tampoco puede ser interpretado, a su vez, de un modo absoluto o excluyente, sino que viene también modulado por el propio alcance normativo de la figura, esto es, por el ámbito de aplicación que se le reconoce al reenvío (solo se admite el reenvío de retorno), y por su sujeción a los objetivos del Derecho internacional privado que presente el Derecho interno español en la materia objeto de análisis. Esto lleva a que en determinadas ocasiones, y en relación con el ámbito sucesorio, como ha señalado la doctrina jurisprudencial de esta Sala con relación al artículo 9.8 del Código Civil, que el reenvío de retorno no deba ser admitido cuando su aplicación comporte, bien un fraccionamiento de la unidad legal de la sucesión, o bien, un fraccionamiento

del carácter universal que debe acompañar a la misma, de forma que resulte aplicable la Ley nacional del causante en el momento de su fallecimiento. En este contexto, debe señalarse que el principio de armonía no constituye, en rigor, un criterio interpretativo en la aplicación del expediente del reenvío. En el presente caso, esto es lo que ocurre, pues la remisión realizada a la legislación inglesa comporta el reenvío de retorno al Ordenamiento Jurídico español sin que se produzca, al ser el único bien hereditario y además tener el domicilio en España, el fraccionamiento del fenómeno sucesorio señalado respecto de la sucesión del causante. Todo ello, sin perjuicio de las modificaciones sobre la materia que se deriven de la plena aplicación del Reglamento 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de Julio de 2012”.

b. el certificado sucesorio europeo

La Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 5 de Diciembre de 2018, aludió a lo siguiente:

“En definitiva no existen las infracciones denunciadas por la parte recurrente ni se acredita interés casacional alguno en tanto que, como ya se dijo, no resulta de aplicación la jurisprudencia de esta Sala sobre el artículo 40 del Código Civil y la aceptación de la voluntad del causante, acorde con su derecho nacional, de mantener a efectos sucesorios su domicilio en Inglaterra, fuerza que toda la sucesión se rija por la ley inglesa por razón de la necesaria unidad y universalidad de la misma. A mayor abundamiento, y aunque no resulte aplicable por razones temporales ya que sólo se aplica a las sucesiones abiertas a partir del 17 de Agosto de 2015, el Reglamento de la Unión Europea 650/2012, de 4 de Julio, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones y los actos auténticos en materia de sucesiones y a la creación de un certificado sucesorio europeo, se inclina decididamente por aceptar la elección de Ley aplicable “*professio iuris*”, pues resulta preferente la Ley elegida por el causante aunque sólo entre las que le permite el sistema del Reglamento, que se refiere a la ley nacional en el momento de la elección o la que pudiera tener en el momento de su fallecimiento”.

c. los derechos del cónyuge supérstite

La Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 28 de Abril de 2014, fue del siguiente parecer:

“En efecto, contrariamente a la fundamentación técnica seguida por la Audiencia, y conforme a lo desarrollado por la doctrina científica al respecto, se debe puntualizar

que la regla del artículo 9.8, in fine, del Código Civil, que determina que “los derechos que por ministerio de la ley se atribuyan al cónyuge supérstite se regirán por la misma ley que regule los efectos del matrimonio, a salvo siempre las legítimas de los descendientes” opera como una excepción a la regla general de la “lex successionis” previamente contemplada en el número primero del propio artículo nueve y reiterada en el párrafo primero de su número o apartado octavo (la Ley nacional del causante como criterio de determinación de la ordenación sucesoria).

En este sentido, la norma aplicable resulta plenamente determinada con la remisión que cabe efectuar en relación a los artículos 9.2 y 9.3 del Código Civil, reguladores de los efectos del matrimonio como criterio de determinación. Esta excepción o regla especial, no puede considerarse como una quiebra a los principios de unidad y universalidad sucesoria que nuestro Código, como se ha señalado, no recoge como una regla de determinación absoluta, ya que responde, más bien, a un criterio técnico o de adaptación para facilitar el ajuste entre la ley aplicable a la sucesión del cónyuge supérstite y la ley aplicable a la disolución del correspondiente régimen económico matrimonial: solución, además, armónica con los instrumentos internacionales vigentes, aun no habiéndose ratificado por el Reino de España, caso de las Convenciones de la Haya de 14 de Marzo de 1978 y de 1 de Agosto de 1989”.

d. el art.792 del Código Civil francés

Sobre la aplicación del artículo 792 del Código Civil Francés, la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 17 de Enero de 2018, expone:

“Con relación a los presupuestos y requisitos de aplicación del art. 792 del *Code Civile* tanto del examen de la doctrina civilista francesa, como de la jurisprudencia de la Corte de Casación (entre otras, las Sentencias de 13 de Junio de 1960, 1 de Febrero de 2017 y 1 de Junio de 2017), se desprende que dicho precepto también resulta de aplicación a la sustracción (recel) de bienes de la herencia que se realice con anterioridad al fallecimiento del causante y cuyos efectos persistan tras la apertura de su sucesión; supuesto del presente caso. Consecuencia lógica con la caracterización de la sustracción contemplada en el art. 792 del *Code Civile* que basa su elemento constitutivo, o configurados en la mala fe o intención fraudulenta de los partícipes en vulnerar el principio de igualdad en la partición que consagra el *Code Civile* y, de este modo, perjudicar los legítimos intereses

del resto de los coherederos. Por lo que la anterioridad del negocio dispositivo, que instrumentaliza la sustracción, respecto de la apertura de la sucesión constituye una vía usual de dicho fraude”.

III.- NATURALEZA DEL IMPUESTO SUCESORIO

3.- El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se autodefine como impuesto directo y subjetivo, cuyo objeto es gravar los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por personas físicas; así se destaca en la Exposición de Motivos de la Ley, "El Impuesto de Sucesiones y Donaciones cierra el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza directa..." y así se presenta en su art. 1.: "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley".

a. la determinación de los sujetos pasivos

Conforme al principio de legalidad, y de reserva de ley que prevé el art. 8.c) de la Ley General Tributaria, deben determinarse por Ley los obligados tributarios; ya se ha expuesto que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones posee carácter personal, por lo que, en principio, dada la relación entre el sujeto pasivo con el presupuesto objetivo, esto es la adquisición del sujeto pasivo del bien objeto de la transmisión lucrativa, legalmente circunscrito a las personas físicas, la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, no puede ser sujeto pasivo del impuesto; pues legalmente, con la matización que a continuación se hace, el sujeto pasivo del impuesto debe ser una persona física; se excluyen tanto las personas jurídicas, como los entes sin personalidad, por lo que en principio la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, que carece de personalidad jurídica, no puede ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El art. 35.4 de la Ley General Tributaria considera que además de los obligados tributarios que contempla el apartado 2, tendrán la consideración de obligados tributarios "las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición", si bien lo supedita a que una norma con rango de Ley así lo prevea expresamente; en el caso que nos ocupa ni norma

especial al efecto, ni la Ley del Impuesto, que sí prevé supuestos en los que se recogen instituciones a las que se le otorga dicha condición de forma indirecta o más compleja, así en supuestos de sustituciones hereditarias, fideicomisos, reservas o repudiaciones de las herencias, por ejemplo, en cambio, nada se prevé respecto de sociedades de gananciales o, más extensamente, respecto de patrimonios separados; por lo que las sociedades de gananciales, adquirente y beneficiaria del bien privativo aportado gratuitamente por uno de los cónyuges no puede ser sujeto de gravamen por el impuesto sobre donaciones.

b. la aportación a la sociedad de gananciales

Parafraseando a la Sala Primera del Tribunal Supremo en Sentencia de 3 de Diciembre de 2015, cuando se refiere a la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales, puede decirse que no todo acto de liberalidad comporta una donación en sentido estricto, en estos casos no se trata de una transmisión patrimonial de la propiedad realizada de forma gratuita por un sujeto a otro, sino -incluso descartada la causa onerosa- de la aportación por uno de los miembros de la sociedad de gananciales a dicha sociedad -de tipo germánico y sin distribución por cuotas- de un bien de su propiedad por razón de liberalidad que ha de insertarse en las especiales relaciones del derecho de familia y, en concreto, de las nacidas de la institución matrimonial; esto es, la nota predominante no es tanto la mera liberalidad, sino ampliar el patrimonio separado que conforma la sociedad de gananciales para procurar más satisfactoriamente las necesidades familiares.

Desde la perspectiva del Derecho Civil la aportación gratuita de un bien privativo a la sociedad de gananciales es un negocio típico del Derecho de Familia que da lugar a un desplazamiento patrimonial y correlativa adquisición, y cuyo rasgo característico y definidor, en lo que ahora interesa, es su gratuidad; a falta de un tratamiento singular de la figura en las normas tributarias, visto que no estamos ante un negocio jurídico oneroso, que es la nota que caracteriza a las transmisiones patrimoniales sujetas según el art. 7.1.A del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, "Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos *"inter vivos"* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas", y se trata, por tanto, de un supuesto no contemplado, ni sujeto, en este gravamen, tiene su encaje, en principio y sin perjuicio de lo que a continuación decimos, en "cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, *"inter vivos"*", que

constituye uno de los hechos imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, art. 3.1.b) de la Ley 29/1987 de 18 de Diciembre.

De la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021 se obtuvo el pronunciamiento siguiente:

“De lo dicho anteriormente se desprende que la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a su sociedad de gananciales no se encuentra sujeta al Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ni puede ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Donaciones la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, en tanto que sólo puede serlo las personas físicas y aquellas instituciones o entes que especialmente se prevea legalmente, sin que exista norma al efecto respecto de la sociedades de gananciales, y sin que quepa confundir la operación que nos ocupa, en la que el beneficiario es la sociedad de gananciales, con la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a favor del otro cónyuge”⁴.

IV. ASPECTOS DEL TRIBUTO ANALIZADOS POR EL TRIBUNAL SUPREMO

b. la extinción del derecho de usufructo

4.- Sobre la extinción del derecho de usufructo⁵ se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 16 de Febrero de 2024, siendo a traer a colación lo dispuesto en el art.26 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre⁶, a cuyo tenor:

“Serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes a la tributación del derecho de usufructo, tanto a la constitución como a la extinción, de las sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

Al adquirir la nuda propiedad se efectuará la liquidación, teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de todas las reducciones a que tenga derecho el contribuyente y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes”.

El artículo 24 de la de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sobre el devengo, dispone que:

“En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo”.

Existe, pues, un solo hecho imponible, y conforme a la

6 Complementa lo expuesto lo dispuesto en el art. 51 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre, aprobatorio del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a cuyo tenor: “1. Al adquirirse los derechos de usufructo, uso y habitación se girará una liquidación sobre la base del valor de estos derechos, con aplicación, en su caso, de la reducción que corresponda al adquirente según lo dispuesto en el artículo 42 de este Reglamento. 2. Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorando, en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante según las reglas del citado artículo 42 y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. A estos efectos, el tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales. Sin perjuicio de la liquidación anterior, al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior”.

4 Me permito aludir a lo que expuse en: “*Bienes gananciales y donaciones*”, en “Revista Jurídica del Notariado” nº 118 (2024)

5 Sigue siendo de obligada cita el estudio de Martín Timón: “*Los derechos de usufructo, uso y habitación en los Impuestos Generales sobre Sucesiones y sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*”, en “Estudios de Hacienda Pública”, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen I (1977)

normativa transcrita, es la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, que en este caso es el fallecimiento de la madre del contribuyente, momento que representa la medida de la capacidad económica que debe ser gravada y fecha que determina la normativa aplicable reguladora de los elementos y circunstancias definidora de la propia obligación fiscal de pago, a pesar y sin perjuicio que estemos ante una liquidación diferida que respecto del usufructo no será exigible sino al tiempo de la consolidación del pleno dominio.

Ni hay dos hechos imponible, ni hay dos devengos, sino un solo hecho imponible y un solo devengo, aun cuando la exigibilidad del crédito tributario respecto del usufructo se difiera en el tiempo hasta su consolidación, esto es, una parte de la liquidación queda aplazada al momento de la extinción del usufructo; conforme al principio de aplicación temporal de las normas, son aplicables las vigentes al tiempo de producirse los hechos que constituyen el presupuesto previsto en la misma, y como se ha indicado el devengo resulta relevante para determinar la norma aplicable, que será la norma vigente al realizarse el hecho imponible; la obligación tributaria se define por la normativa vigente y aplicable al tiempo de producirse el devengo, aun cuando la exigibilidad del crédito tributario por la consolidación no se produzca sino en un momento posterior; no estamos ante un problema de irretroactividad de la norma tributaria, o su aplicación más allá de su vigencia, sino simple y llanamente, la determinación de la norma aplicable al momento del devengo, de conformarse la obligación tributaria perfectamente delimitada y predeterminada, en la que además de la normativa estatal, determinante de la cuota fiscal, sin duda, lo era la autonómica vigente al devengo del impuesto, en la que se establecía las bonificaciones respecto de dicha cuota fiscal predeterminada, y estando vigente en dicho momento los beneficios fiscales autonómicos por ley que así lo disponía, debían aplicarse los mismos, por más que con posterioridad la norma fuera derogada, lo que evidentemente no podía afectar a la obligación tributaria ya nacida, aun cuando la misma no fuera exigible sino al fallecimiento del usufructuario, so pena de vulnerar el principio de seguridad jurídica.

El parecer que se solicitó del Tribunal Supremo hacía referencia a las siguientes cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la Jurisprudencia consistentes en:

- Determinar cuál sea la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio.

- En concreto, clarificar si los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la base o cuota tributarias por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deben ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio.

- Determinar específicamente si la previsión que hace la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio ha de entenderse actualmente referida solo al tipo de gravamen resultante de la tarifa o bien puede comprender al resto de los elementos cuantitativos del impuesto, calculándose en función de la relación entre la cuota líquida efectivamente pagada y la base imponible teórica en la adquisición de la nuda propiedad.

Y concluyó en los siguientes términos:

“Dicho lo anterior ha de convenirse que la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio, es la aplicable al fallecimiento del causante, esto es, en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributaria por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio. Por lo demás, la previsión que hace la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio no afecta a la aplicación de los beneficios fiscales aplicables a la cuota tributaria resultante”.

b. aplicación de reducciones y consolidación del dominio

5.- La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de Julio de 2024, dio respuesta a lo que se planteó en el Auto de admisión del recurso de Casación en el sentido siguiente:

“Determinar si resultan íntegra o parcialmente aplicables las reducciones por parentesco del Impuesto sobre Sucesiones, en aquellos supuestos de consolidación

del dominio en los que, no habiendo presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar al desmembramiento del dominio, ha prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria de la herencia”.

La Comunidad Autónoma Valenciana, liquidadora del tributo, aludió a que la liquidación debe realizarse sobre la base del valor atribuido al usufructo en su constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes en aquel momento, y minorado, en su caso, en el resto de la reducción que no se hubiese agotado en la anterior liquidación de la herencia, con independencia de que esta se encuentre prescrita.

Lo que se puede minorar en la consolidación del pleno dominio es el resto de la reducción, lo que implica que, necesariamente, se haya tenido que aplicar una previa reducción cuando se adquirió la nuda propiedad; de admitirse la tesis contraria, se estaría dando un trato de favor a quienes no cumplieron con su obligación de presentar la autoliquidación del impuesto al adquirir la nuda propiedad (que podrían aplicar en la consolidación del dominio la reducción en su totalidad), frente a quienes, habiendo actuado diligentemente, declarando y tributando por la adquisición de la nuda propiedad, hubiesen aplicado total o parcialmente la reducción.

A su parecer, la correcta aplicación de las normas pertinentes debía haber llevado a un pronunciamiento que declarara que, en el momento de tributar por la consolidación del pleno dominio, solo cabe aplicar “el resto de la reducción” a que⁷ se refiere el artículo 42 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando dicha reducción no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y no todas las reducciones que no se aplicaron en la desmembración.

El Tribunal Supremo dio la siguiente respuesta:

“Cuando ha prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación por la herencia en la que se desmembró el dominio, cabe aplicar la parte de la

reducción restante por parentesco, con ocasión de la consolidación del dominio, pese a que no se aplicó ninguna reducción con ocasión de la adquisición de la nuda propiedad al no haber presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar a tal desmembramiento del dominio”.

c. conmutación, sucesión testada y consolidación del dominio

6.- Concluimos esta materia dando cuenta de lo expuesto por la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de Julio de 2020, que se ocupó de la aplicación al caso de lo dispuesto en el art. 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre, a cuyo tenor:

“Cuando en virtud de lo dispuesto en los artículos 839 y 840 del Código Civil se hiciese pago al cónyuge sobreviviente de su haber legítimo en forma o concepto distinto del usufructo, se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas del artículo 49, sin que haya lugar, en consecuencia, a practicar liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por extinción del usufructo. Pero cuando el valor de lo adjudicado en forma distinta del usufructo fuese menor o mayor de lo que correspondería al cónyuge viudo, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso, o del cónyuge viudo en el segundo”.

En el supuesto que se analiza, no cabe olvidar que la ley que rige la sucesión “*mortis causa*” producida viene dada por la vecindad civil catalana del causante, lo que determina la aplicación a la misma del Código Civil de Cataluña, aprobado por Ley 10/2008, que en su artículo 442.5 solo permite la conmutación del usufructo universal en la sucesión intestada.

En este sentido, señala la Sentencia impugnada:

“Doctrina que, a su vez, encuentra hoy ratificación en el libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las Sucesiones. En él en concreto en su artículo 442.5, la conmutación del usufructo universal queda ceñida exclusivamente a las sucesiones intestadas. Por el contrario, en una sucesión testada la facultad particional de que dispone el cónyuge superviviente, que concurre a la herencia con el heredero o herederos universales queda delimitada, en la previsión del artículo 464.6 del Código Civil de Cataluña, de conformidad con el cual los

⁷ Ello no es óbice para que se recuerde que en el art. 22 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se dispone que: “Cuando la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador inmediato inferior sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente multiplicador inferior, aquélla se reducirá en el importe del exceso”.

herederos pueden hacer la partición de común acuerdo, de la manera que crean conveniente. Supuesto este que la partición puede comportar, como ocurre en el presente caso, operaciones patrimoniales diferentes de las previstas por el testador, que habrán de tener el trato fiscal propio de la operación de que se trate”.

En consecuencia, limitándose conforme al Código Civil de Cataluña la conmutación del usufructo universal exclusivamente a las sucesiones intestadas, y encontrándonos ante una sucesión testada, la conmutación del usufructo por voluntad de las partes realizada implica, además de la tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, otro negocio jurídico diferente que, en el caso de la viuda, hace que nos encontremos ante una operación de permuta que tributará en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos, Jurídicos Documentados, y en el caso de los coherederos ante una operación de consolidación del dominio sometida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por ello se concluye:

“Determinar si, tratándose de una sucesión testada, la atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que legítimamente les corresponde, implica la existencia de una operación de consolidación del dominio sometida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La respuesta a dicha cuestión debe ser que, tratándose de una sucesión testada regida, en este caso, por el Derecho Civil catalán, la atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que legítimamente les corresponde, implica la existencia de una operación de consolidación del dominio sometida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

d. el “error de salto”

7.- La Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de Junio de 2023, se ocupó del “error de salto” a que se refiere el art. 56(3) de la Ley General Tributaria⁸, solicitándose el parecer del Tribunal Supremo sobre la cuestión siguiente:

⁸ Sobre el “tipo de gravamen” en la Sentencia mencionada en el texto se expone: “Según el Diccionario de la Real Academia Española, “efectivo” es un adjetivo, cuya primera acepción significa real y verdadero, en oposición a quimérico, dudoso o nominal. Por consiguiente, la mención al “tipo medio efectivo de gravamen” hace referencia a la exacción real y verdadera, esto es, a la cuantía satisfecha e ingresada por el contribuyente, una vez liquidado el impuesto y tenido en cuenta todos los elementos cuantificadores de la deuda tributaria, beneficios fiscales incluidos”.

“Discernir, interpretando el artículo 56.3 de la Ley General Tributaria, cuál debe ser el parámetro para determinar la existencia del denominado error de salto, bien tomando como referencia la base liquidable o, por el contrario, atendiendo a la base imponible del impuesto, sin que a tal debate afecte la progresividad o no del tributo, o la existencia de reducciones o beneficios fiscales que hagan diferir la base imponible de la liquidable⁹”.

En el supuesto examinado por el Tribunal Supremo se discutió la aplicación -o no- de una determinada reducción autonómica, cuya materialización es la que a continuación se refleja, atendiendo a su norma reguladora; lo que el pleito planteaba, en el fondo, era si hay o no derecho a una reducción de la base imponible o no lo hay, pues de la respuesta a tal cuestión dependería numéricamente la cuantificación de la base imponible -o de la base, sin más-, de suerte que de su resultado dependería la necesidad o no de acudir a la técnica correctora de la progresividad en que consiste la regla del art. 56.3 de la Ley General Tributaria.

La posibilidad legal de introducir modificaciones autonómicas en el regulación legal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hace tenga que estarse a la norma prevista en el artículo 19 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado mediante Decreto Legislativo 1/2009, que regula la mejora autonómica en la reducción de la base imponible correspondiente a las adquisiciones *mortis causa* cuando el sujeto pasivo son el cónyuge y los parientes directos, disponiendo dicha norma -en la redacción aplicable a la fecha del devengo de 12 de enero de 2014, lo que se transcribe:

“Artículo 19. Reducción propia de la base imponible para cónyuge y parientes directos por herencias.

Sin perjuicio de las reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de cualquier otra que pudiera ser de aplicación en virtud de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en ejercicio de su competencia normativa, se aplicará una reducción propia para adquisiciones “mortis causa”, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros

⁹ Recuérdese que en el art.56 de la Ley General Tributaria, se dispone que: “1. La cuota íntegra se determinará: a) Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable. b) Según cantidad fija señalada al efecto. 2. Para el cálculo de la cuota íntegra podrán utilizarse los métodos de determinación previstos en el apartado 2 del artículo 50 de esta Ley. La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso”.

de vida, siempre que concurren en el sujeto pasivo los siguientes requisitos:

a) Que esté comprendido en los Grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 17.1 de la presente Ley.

b) Que su base imponible no sea superior a 175.000 euros.

c) Que su patrimonio preexistente esté comprendido en el primer tramo de la escala establecida en el artículo 22 de la citada Ley 29/1987, de 18 de Diciembre.

El importe de esta reducción de la base imponible consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine una base liquidable de importe cero.

En los supuestos en que proceda la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen, por desmembración de dominio o acumulación de donaciones a la sucesión, el límite de 175.000 euros contemplado en el párrafo b) estará referido al valor íntegro de los bienes que sean objeto de adquisición”.

La solución a la que se llega en la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de Junio de 2023, pasa por recordar:

“Lo que ha sucedido es que la base imponible, que es el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles, art. 9.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), supera, aunque por poco, el límite necesario para la reducción, concretamente en 6.104,38 euros.

La interpretación que al respecto sostiene la Junta de Andalucía, que es asumida por la Sala de Málaga, es que si no se cumple uno solo de los tres requisitos cumulativos del artículo 19 del Decreto Legislativo 1/2009 se pierde completamente la reducción y ha de tributarse por la cantidad que resulte. Ello presupone que la base imponible -magnitud a la que se refiere el art. 19 DL- no es solo 6.104,38 euros, sino la cantidad total de 181.104,38 euros, incluyendo los 175.000 euros que deben ser objeto de gravamen.

Lo que, antagónicamente, pretenden los recurrentes, respaldados por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, es lo contrario. En efecto, consideran que hay una especie de tramo o mínimo exento de 175.000 euros, por lo que la tributación del impuesto habría de partir únicamente del resto de la base, por lo que sería preciso excluir esos primeros 175.000 euros.

Así, lo que se pretende por los recurrentes, al pedir la entrada en juego de la regla prohibitiva del error de salto, supondría una aplicación extensiva de esta regla, anudada indefectiblemente al principio de capacidad económica y de justicia y, en buena parte, privativa de los impuestos en que se aplican tipos progresivos o, cuando menos, en que se regule la tarifa o cuota por tramos. Dicho gráficamente, para que haya error de salto ha de haber salto.

Ello es así porque, aunque los contribuyentes no cumplieron todos y cada uno de los requisitos exigidos para que fuera de aplicación el beneficio fiscal, esto es, la reducción del art. 19 del reseñado Decreto Legislativo andaluz, lo que pretenden es convertir una reducción fiscal condicionada por ley a la reunión conjunta de los tres requisitos, en una especie de exención incondicionada de los primeros 175.000 euros, que no encuentra sustento legal alguno en ese precepto. No hay mínimo exento, sino requisito de que la base imponible no supere esos 175.000 euros.

Con tal proceder, tratan de aparentar los herederos, aquí recurrentes, que sí reunían los tres requisitos precisos para disfrutar de la reducción, lo cual resulta contrario a derecho, pues el requisito que fija la letra b) ya hemos visto que no se ha cumplido.

También supondría “*de facto*”, como subraya, acertadamente la Administración autonómica, la aplicación en todo caso, siempre, de la exención de tributación de los primeros 175.000 euros en cualquier sucesión “*mortis causa*”, al margen de lo heredado, desvinculándolo de los principios impositivos. Esto es, que ese mínimo . exento, afectaría a todos los posibles herederos y al margen de la cuantía del valor neto de lo heredado”.

Concluyendo la Sentencia en los términos siguientes:

“Atendida dicha premisa, tal hipótesis, ya se tome como referencia la base imponible como la base liquidable, en cifras que constan y no han sido objeto de polémica -salvo por la interpretación sostenida en casación-, determinaría en todo caso la inaplicabilidad del art. 56.3 de la Ley General Tributaria, por falta de concurrencia del presupuesto de hecho que debe darse para que entre en juego dicho mecanismo técnico-jurídico: no ha habido aquí un aumento de cuota que supere la cuantía de la base, sea la imponible/sea la liquidable, pues la hipótesis que suscitan los recurrentes parte del error conceptual de restar al primero de los conceptos, el de base imponible, la suma de 175.000 euros, que conceptúan

equivocadamente como una especie de mínimo exento insusceptible de gravamen, tal como repetidamente hemos señalado ¹⁰.

e. el ajuar doméstico

8.- Sobre el ajuar doméstico ha recaído abundante doctrina del Tribunal Supremo¹¹ centrada en la interpretación de lo dispuesto en el art. 15 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, a cuyo tenor:

“El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3 por 100 del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje ¹²”.

a.) conceptos que se excluyen

Siendo el parecer que se solicitó del Tribunal Supremo el siguiente:

“Determinar a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones sobre valoración del ajuar doméstico que elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico”.

Concluyéndose en los siguientes términos:

“El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1321 del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.

En concreto, no es correcta la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción

legal, establece el mencionado artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás”.

Las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento.

El contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho, a fin de acreditar, administrativa o judicialmente, que determinados bienes, que forman parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100, partiendo de la base de que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio que hemos establecido.

En particular, no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que la Administración debe excluir. En otras palabras, sobre el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorpóreos no se necesita prueba alguna a cargo del contribuyente, pues se trata de bienes que, en ningún caso, podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con esta categoría.

b.) el no planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad

En relación con el tema que nos ocupa la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de Octubre de 2024, analiza si tras el parecer del Tribunal Supremo plasmado en diversas Sentencias, como las ya citadas y en especial la de 10 de Marzo de 2020, puede generarse la responsabilidad del Estado Legislador, al no haberse pronunciado sobre el art. 15 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, sobre el ajuar doméstico, concluyendo en los siguientes términos:

“También entendemos sumamente discutible sostener que la decisión judicial de no plantear cuestión de inconstitucionalidad del citado artículo 15, atribuida a la Sala Tercera del Tribunal Supremo al dictar la Sentencia fecha 10 de Marzo de 2020, pueda conceptuarse

10 Algo más amplia fue la petición del recurrente según la cual: “Siente doctrina legal por la que, interpretando el artículo 56.3 de la Ley General Tributaria determine cuál debe ser el parámetro para determinar la existencia del denominado error de salto, bien tomando como referencia la base liquidable o, por el contrario, atendiendo a la base imponible del impuesto, sin que, a tal debate afecte la progresividad o no del tributo, o la existencia de reducciones o beneficios fiscales que hagan diferir la base imponible de la liquidable”.

11 Sentencias del Tribunal Supremo, Sala Tercera de 10 de Marzo de 2020, 25 de Mayo de 2021, 22 de Febrero de 2022, entre otras.

12 Me remito a lo expuesto por el Profesor Calvo Vergez, en: “La regla del cálculo del ajuar doméstico en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en “Boletín de Información Tributaria” nº 252.

como un supuesto de funcionamiento anormal de la Administración de Justicia, menos aun de error judicial, en los términos previstos en los artículos 292 y 293 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio, del Poder Judicial, dejando de lado por lo que se refiere a este segundo título de imputación que, desde luego, el recurrente no ha pretendido en modo alguno decisión judicial que declare errónea aquella resolución.

En el caso de daño causado por el anormal funcionamiento de la Administración de Justicia, al ser obligado tramitar la petición indemnizatoria con arreglo a las normas reguladoras de la responsabilidad patrimonial del Estado, un examen sumamente ligero de la cuestión aventuraría pensar en la posibilidad de condenar a la Administración del Estado a un reexamen de la formulada por el recurrente, previa su recalificación para reconducirla por la vía del artículo 296 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Semejante solución vulnera de plano la distribución constitucional de competencias entre Jurisdicción (juzgar) y Administración (administrar). Sirva para descartarla el hecho, ya puesto de relieve, de que el Alto Tribunal se mantuvo dentro de los límites que le atribuye el Ordenamiento, juzgando con arreglo a los criterios de interpretación admitidos por la comunidad jurídica. Y la omisión razonada de plantear una cuestión de inconstitucionalidad, aparte de que no constituye la infracción de deber legal impuesto a Jueces y Tribunales, en ningún caso resulta fiscalizable por la Administración del Estado, salvo que se pretenda convertir los procedimientos de responsabilidad patrimonial en un expediente para revisar la aplicación judicial del Derecho, monopolio de la Jurisdicción. La Administración del Estado es manifiestamente incompetente, por falta de atribuciones constitucionalmente conferidas, para corregir la aplicación judicial del Derecho en el marco de un procedimiento de responsabilidad patrimonial¹³.

Pronunciándose la Sala con invocación de la más autorizada doctrina jurisprudencial sobre lo expuesto entre las Sentencias declarativas de inconstitucionalidad y las denominadas Sentencias interpretativas o manipulativas, en las que el Tribunal Constitucional acepta la constitucionalidad de la norma a condición de que se interprete en el sentido por él fijado o que no se interprete en el sentido adecuado (Sentencia del Tribunal Constitucional 5/1981, de 13 de Febrero, FJ 6), de forma tal que (Voto particular de Sentencia del Tribunal Constitucional 53/1985, de 11 de Abril) de entre las posibles interpretaciones de un texto legal impugnado, el Tribunal declara conforme con la Constitución una de ellas, precisamente en defensa de la presunción de constitucionalidad de las normas emanadas del

legislador; esta distancia es la misma que separa las normas que permanecen integradas en el Ordenamiento Jurídico, conservando validez y vigencia, o lo que es lo mismo, capacidad para seguir regulando la vida social, de aquellas otras que pierden estas propiedades justamente a consecuencia de su eliminación del orden vigente; todo lo dicho en este ordinal y el anterior sirve para dejar claro que, desde nuestro punto de vista, la Ley 40/2015, de 1 de Octubre, no contempla la posibilidad de que Sentencias interpretativas de la constitucionalidad de un precepto funden el derecho a reclamar la responsabilidad del Estado legislador.

f. la reducción en la adquisición de vivienda habitual¹³

9.- La Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de Septiembre de 2020, dio respuesta a la siguiente cuestión:

“Determinar cuál es magnitud sobre la que se ha de aplicar la reducción por vivienda habitual prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el valor íntegro del bien, sin tener en cuenta las minoraciones procedentes de las cargas, deudas y gastos deducibles pertinentes o, por el contrario, el valor neto, fruto de aplicar al valor íntegro las deducciones contempladas en el artículo 13 de la Ley de Sucesiones y Donaciones, siendo ese valor incluido en la base imponible el valor neto que se define en el artículo 9 de la citada Ley”

La reducción que contemplamos se introduce por el Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de Junio, leyéndose en su Exposición de Motivos que se pretendía “aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase en favor de ciertas personas allegadas al fallecido”, lo que conecta este beneficio con los dictados de los arts. 39 y 47 de la Constitución Española, persiguiéndose fines de interés general constitucionalmente protegidos.

En la Exposición de Motivos de la Ley 29 /1987, de 18 de Diciembre, se establece que: “en la regulación de los elementos cuantitativos de la obligación tributaria, la Ley impone a los interesados la obligación de consignar en sus declaraciones el valor real que atribuyen a los bienes y derechos adquiridos, pero reserva a la Administración la facultad de comprobar ese valor por los medios generales a que se refiere el artículo 52 de la Ley General Tributaria; se sigue con ello el criterio tradicional de que

¹³ Me remito a la monografía del Profesor Rozas Valdes: “La vivienda en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, integrante de la obra: “La fiscalidad de la vivienda en Europa”, Aranzadi 2021, con la coordinación del Profesor Varona Alabern.

la base imponible en el Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones está constituida por el valor real de los bienes y derechos, por lo que “se deducen las cargas y deudas que minoran ese valor”, estableciéndose al respecto una serie de reglas y operaciones que en definitiva van a procurar determinar la base liquidable de cada causahabiente.

Por tanto para determinar la base imponible en lo que nos interesa, han de computarse los bienes que integran la herencia del fallecido y su valor, que, junto con el ajuar doméstico, art. 23 del del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y las adiciones correspondientes, arts. 25 a 28 del 23 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, delimitan el caudal relicto bruto; para la determinación del caudal relicto neto es preciso deducir el pasivo conformado por las cargas, deudas y gastos deducibles, en el buen entendimiento de que no todas las cargas, deudas y gastos son deducibles, sino sólo aquellos que normativamente están previstos; al efecto debemos acudir a lo establecido en los arts. 12, 13 y 14.

Y el Tribunal Supremo concluye en los siguiente términos, llegados a este punto, no parece discutible que cada causahabiente, individualizada su base imponible, se aplique la reducción en la parte proporcional al valor de la vivienda habitual, esto es, a su valor neto, cuya determinación como se ha visto se prevé en el citado art. 12, una vez deducidas las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente establecidos sobre la misma disminuyendo su valor, sin que sea deducible, como se prevé normativamente, la hipoteca que asegura con garantía real la deuda del causante, sin que las deudas y gastos deducibles afecten al valor real del bien.

Criterio este que resulta pacífico, así lo entendió la propia Administración cuando en su Resolución 2/99, epígrafe 1.4.d), señala que el coste de la vivienda podrá reducirse en un 95% de su valor una vez deducidas las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente establecidos sobre la misma disminuyendo su valor, así como la parte proporcional de deudas y gastos generales que formen parte del caudal relicto.

Restando la polémica en exclusividad sobre si se debía disminuir proporcionalmente las deudas y gastos generales que formen parte del caudal relicto; polémica que respecto de la empresa familiar fue resuelta en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Marzo de 2009, rec. cas. 6739/2004, que *mutatis “mutandi”* es trasladable al supuesto de vivienda habitual, en tanto que entendernos que la reducción por adquisición mortis causa de

empresa individual, el valor susceptible de reducción está compuesto por al activo y el pasivo exclusivamente ligado al de la empresa, sin que se pueda minorar el importe de la reducción aplicando conceptos como cargas o deudas extrañas a la empresa.

El parecer del Tribunal Supremo quedó reflejado de la forma siguiente:

“Todo lo anterior conduce a responder a la cuestión con interés casacional en el sentido de que la magnitud sobre la que se ha de aplicar la reducción por vivienda habitual prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es la correspondiente a su valor real, sin más minoraciones que las previstas en el art. 12, esto es, las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente establecidos sobre dicha vivienda habitual, con exclusión de la hipoteca que pese sobre la misma el bien disminuyendo su valor”.

g. la interrupción del plazo de prescripción

10.- Puesto en relación el gravamen que nos ocupa con el de transmisiones patrimoniales onerosas, de tradicional regulación unitaria hasta época reciente¹⁴, la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Noviembre de 2020, se ocupó de:

“Determinar si la presentación de una autoliquidación del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados conlleva la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al considerar que se trata de tributos conexos”

En el presente caso la cuestión es determinar si la presentación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales acompañada de la copia de escritura de constitución de alimentos vitalicios a cambio de la cesión de un inmueble produce la interrupción de la prescripción solo con respecto al Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o también en lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modalidad donaciones, y puede entenderse que no por cuanto no realizaron acto alguno tendente a autoliquidar o liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por una donación.

¹⁴ Sobre el recorrido histórico del Impuesto en sus diversas modalidades sobre circulación de bienes, véase: “Evolución histórica del Impuesto General sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, de Benítez de Lugo y Guillen, en “Estudios de Hacienda Pública”, “Instituto de Estudios Fiscales”, Volumen II (1977)

Resulta indudable que la presentación ante la Oficina Gestora el día 6 de Julio de 2010 de la escritura de fecha 20 de Septiembre de 2007, de elevación a público de documento privado de contrato de alimentos constituye una actuación interruptiva de la prescripción, pues, a pesar de que las cesionarias no practicaron autoliquidación alguna por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones modalidad donaciones, en ella no se contiene la obligación a cargo de las cesionarias del pleno dominio de 1/5 parte indivisa de una casa de abonar a la cedente una renta o cantidad periódica temporal o vitalicia sino en asistirla en la forma que indica la misma hasta su fallecimiento, que es el contrato que doctrinal y jurisprudencialmente ha sido calificado como contrato de vitalicio que, aunque en principio, es un contrato oneroso ya que la prestación de alimentos y cuidados tiene como contraprestación los bienes que se entregan, en el presente caso, dada la evidente desproporción entre el bien transmitido por la cedente y los cuidados efectivamente prestados por las cesionarias.

El artículo 14.6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone que:

“Cuando en las cesiones de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales, la base imponible a efectos de la cesión se superior en más del 20 por 100 y en 2.000.000 de pesetas a la pensión, la liquidación a cargo del cesionario de los bienes se girará por el valor en que ambas bases coincidan y por la diferencia se practicará otra por el concepto de donación”.

Del precepto transcrito se prevé para estas últimas la práctica de dos liquidaciones diferentes: una primera en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como consecuencia de la transmisión onerosa del bien, consistente en aplicar el tipo de gravamen del 7% en Castilla-La Mancha y otra sobre el valor del mismo que coincida con el valor de la pensión, calculada de la forma establecida en el artículo 10.2.f) del del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En opinión del Tribunal Supremo, el precepto guarda cierta semejanza con el artículo 14.7 del Texto Refundido, declarado inconstitucional y nulo por la Sentencia del

Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de Julio¹⁵, en tanto se presume iuris et de iure el carácter gratuito o lucrativo de una parte de un negocio jurídico, seccionando su causa negocial, en lo que excede el valor de la cesión (en este caso, la del inmueble objeto de la prestación) del 20 % del valor de la pensión; sin embargo, es dudoso, no ya solo que concurra esa diferencia de valor de las mutuas prestaciones, sino incluso la propia aplicabilidad al caso del precepto, referido a pensiones temporales o vitalicias, que son figuras jurídicas distintas a la obligación de alimentos, sean legales o voluntarios. Aunque en ambos casos habría un elemento aleatorio, no tenemos la certeza de que los alimentos comprometidos por las hermanas a la causante puedan ser analógicamente reputados pensiones, contrariando la prohibición de la analogía del artículo 14 de la Ley General Tributaria.

Tras diversas consideraciones el Tribunal Supremo concluye en los siguientes términos:

“La doctrina procedente es que, para un caso como el examinado, atendida la legislación aplicable *“ratione temporis”*, la presentación de una autoliquidación del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no conlleva la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con unos mismos hechos¹⁶”

h. la caducidad del procedimiento

11.- La terminación del procedimiento tributario por caducidad se analiza por la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de Septiembre de 2023, que responde a las siguientes preguntas:

“Aclarar, interpretando el artículo 104.5 de la Ley General Tributaria en relación con lo previsto en el artículo 103.2 del mismo texto legal, si la declaración expresa y formal de caducidad transcurrido el plazo máximo legal para resolver en los procedimientos de gestión tributaria tiene carácter facultativo u obligatorio para la Administración.

¹⁵ Sobre el alcance de dicha Sentencia me remito a lo que dejé expuesto en: “*Algunas consideraciones sobre la onerosidad versus gratuidad del Sistema Tributario: Subvenciones, liberalidades y regalos promocionales*”, en la Revista “*Carta Tributaria*”, números 111 y 112 (2024)

¹⁶ El Tribunal Supremo añade: “No estamos ante figuras fiscales conexas -en sentido formal y cronológico- ni ante una defectuosa declaración del impuesto por el sujeto pasivo, que se proyecta sobre el contrato oneroso celebrado, pues no le era exigible a las adquirentes de la parte indivisa del inmueble a cambio de su obligación alimenticia la advinación de un hecho posterior relevante al caso, como que la diferencia de valor entre las recíprocas prestaciones superaba, a juicio posterior de la Administración, cierto umbral cuantitativo y, por tal razón, era preciso seccionar o fragmentar el contrato, suponer en él la insólita presencia de dos causas negociales antagónicas y formular dos declaraciones, una por cada impuesto”.

Determinar si en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los supuestos en los que el contribuyente opte por presentar una declaración en lugar de una autoliquidación, las funciones inspectoras previstas en el artículo 141 de la Ley General Tributaria quedan condicionadas o ilimitadas de alguna manera y, en particular, si es necesario iniciar el procedimiento de inspección y liquidar antes de que transcurra el plazo de seis meses, o la Administración Tributaria debe dejar transcurrir el referido plazo para declarar formalmente la caducidad y luego iniciar el procedimiento inspector.

En función de la respuesta que se dé a las anteriores preguntas, precisar si la falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria p elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo”.

La “*ratio decidendi*” de la Sentencia cuya casación se pretende descansa en una argumentación desarrollada en otras Sentencias de la misma Sala y Sección, dictadas el 9 de Julio de 2021, en los recursos 380/2020, 392/2020, 393/2020 y 402/2020, que cita con el siguiente tenor literal:

La peculiaridad que pretende introducir la Comunidad de Madrid separándose de esta Jurisprudencia general del Tribunal Supremo, es que en el presente caso, estamos ante un primer procedimiento de gestión y un segundo procedimiento de inspección; sin embargo tal circunstancia específica no se considera que suponga ningún cambio de la doctrina fijada por el Alto Tribunal, ya que lo relevante es que sean dos procedimientos con igual naturaleza de gravamen para el obligado tributario, y con igual objeto de examen, con la finalidad última de notificar una liquidación tributaria, con igual hecho imponible; en tal sentido se cita la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 24 de Junio de 2020 dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina “Esta doctrina sobre la necesidad de declaración expresa de la caducidad no se limita, como parece sugerir el Director recurrente, a aquellos casos en los que se presente iniciar un procedimiento de la misma naturaleza del que caducó.

De la Resolución citada se infiere con claridad que resulta aplicable igualmente en los supuestos en los que pretende iniciarse un procedimiento posterior de distinta naturaleza

que el caducado que incluya el mismo concepto y periodo; como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Julio de 2017 (recurso de casación en unificación de doctrina nº 2479/2016) citada en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de Noviembre de 2017, “El artículo 104.5 de la Ley General Tributaria solo exige que “producida la caducidad, ésta sea declarada, de oficio o a instancia del interesado ordenándole el archivo de las actuaciones”; pero no condiciona la validez de la iniciación del nuevo procedimiento, posible mientras no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar, a que la notificación de la declaración de caducidad se haga por separado y no en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento”; de ello se infiere que la ausencia de declaración expresa de caducidad ya sea separadamente o en el mismo acuerdo de inicio del nuevo procedimiento, determina la invalidez del inicio de este nuevo procedimiento.

Y tras ello se concluye:

“Aunque la caducidad acontece por el mero transcurso del plazo legalmente establecido, por tanto, con independencia de que exista una declaración de caducidad, la Administración Tributaria está obligada a declarar la caducidad de forma expresa, transcurrido el plazo máximo legal para notificar la correspondiente liquidación en el procedimiento de gestión tributaria iniciado por declaración.

Sin declaración expresa de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, no es posible iniciar un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo. Tampoco cabe incorporar en ese nuevo procedimiento los documentos y elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado. Conforme a la doctrina expresada, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid”.

i. la extinción del condominio y los excesos de adjudicación

12.- Se refiere a la extinción del condominio en relación con los excesos de adjudicación en la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 12 de Julio de 2022, la cual se pronunció sobre lo siguiente:

"Determinar si, en el marco de la extinción de un condominio, provocado por la disolución del matrimonio, el exceso de adjudicación de la vivienda habitual a uno de los cónyuges, no compensado económicamente, se sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -ex artículo 3.1.b) Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, por el contrario, comporta la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y, en concreto, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o de Actos Jurídicos Documentados y si, en su caso, resulta de aplicación el supuesto de no sujeción especial previsto en el artículo 3.2.3 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados¹⁷ .

Como recuerda la Sentencia de 23 de Mayo de 1998, con cita de otras de la Sala Primera y de la Sala Tercera de este Tribunal, tiene reconocida, con vocación de generalidad, la doctrina consistente en que "la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la Comunidad de Bienes¹⁸ en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero"; en principio, pues, la división y consiguiente adjudicación de las partes en que se hubieran materializado las cuotas ideales anteriormente existentes no son operaciones susceptibles de realizar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a tenor de lo establecido en el art. 7o.1.A del Texto Refundido y de su Reglamento, aquí aplicables, de 1980 y 1981, respectivamente -hoy los mismos preceptos de los Textos vigentes de 24 de Septiembre de 1993 y 29 de Mayo de 1995; la división de la cosa común debe ser contemplada -recuerda la Sentencia mencionada de 1998- como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado.

Con otras palabras: la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha

-ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente; lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 del Código Civil)- la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero - arts. 404 y 1062, párrafo 1º, en relación este con el art. 406, todos del Código Civil; esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un "exceso de adjudicación", sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar - art. 400-.

Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de "compra" de la otra cuota, si no, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1.061 del Código Civil, en relación este, también, con el 406 del mismo cuerpo legal; en puridad de conceptos, cundo la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho solo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico; esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de posesión civilísima reconocido en el art. 450 del Código Civil y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales; por lo demás, el hecho de que el art. 7o.2.B) de la Ley y Reglamento del Impuesto aquí aplicables solo exceptúe de la consideración de transmisión, a los efectos de su liquidación y pago, "los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los arts. 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código Civil" y entre ellos no se cite precepto alguno regulador de comunidades voluntarias, sino solo de comunidades hereditarias, no constituye argumento en contra de la conclusión precedentemente sentada, habida cuenta que a lo que quiere con ello aludirse es a los excesos de adjudicación verdaderos, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico,

17 El artículo 32 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, dispone que: "Tampoco motivarán liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio".

18 Me he ocupado del tema en: "Aspectos tributarios de la constitución y extinción de las comunidades de bienes", en la Revista "Carta tributaria" nº 33 (2017)

en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros; no hay, pues, tampoco, con esta interpretación, desconocimiento alguno del art. 24 de la Ley General Tributaria -hoy 23.3 de la misma tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de Julio, cuando veda la utilización del procedimiento analógico para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones tributarias.

Tras lo expuesto se concluye por la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de Julio de 2022:

“Es aplicable a los excesos de adjudicación en casos de división de la cosa común el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado en Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -, así como su reglamento, Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Tal aplicabilidad descarta la caracterización del exceso de adjudicación como donación, así como su gravamen en tal concepto, al faltar, entre otros requisitos, el “*animus donandi*”.

Los excesos de adjudicación están específicamente regulados, con carácter general, esto es, al margen de que provengan de una disolución matrimonial o de otras causas de división de la cosa común, en el artículo 7.2.B) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, excluyéndolos por tanto del ámbito objetivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Acotada la modalidad tributaria aplicable, el art. 32 del Reglamento del Impuesto considera un caso de no sujeción -aunque podría ser controvertible que su naturaleza de exención, dada la fórmula empleada en el enunciado reglamentario, como este Tribunal Supremo ha señalado, en alguna ocasión, afirmando que se trata de una exención- el de los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, como aquí sucede.

Efecto de la doctrina enunciada es la necesidad de declarar que no ha lugar al recurso de casación promovido, toda vez que la Sentencia de instancia rechaza la impugnación, por la Generalidad de Cataluña, de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña que aplicó el artículo 32 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, pese a caracterizar como donación el exceso de adjudicación a la esposa examinada. Es más correcta, y determinante en todo caso del fallo de esta sentencia de casación, el criterio sostenido por la Sala homologa de Cataluña, que descarta el carácter de donación del citado exceso de adjudicación, dada la falta de “*animus donandi*” y la ausencia de un acto unilateral de voluntad de donar, que no puede estar presente en un convenio que, por su propia esencia, es bilateral y convenido entre los cónyuges que disuelven el matrimonio y, con ello, el patrimonio común”.

j. la responsabilidad del Estado legislador

13.- La última de las Sentencias que se va a mencionar, y que aparece dictada por la Sección Quinta de la Sala Tercera del Tribunal Supremo con fecha 23 de Febrero de 2023, no se refiere a los aspectos sustantivos o formales del tributo sino a la posible -declaración de responsabilidad del Estado Legislador, pues la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida en su Sentencia de 3 de Septiembre de 2014 ¹⁹ (C-127/12) se aplica a ciudadanos que no sean residentes en alguno de los Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, como aquí sucede.

A tal efecto la Sección Segunda, razonaba en los siguientes términos:

“De la jurisprudencia abundantísima de la Sección 5a de este Tribunal Supremo, en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador de la infracción del Derecho de la Unión Europea por parte de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, declarada en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ampliamente reseñada, que la considera incompatible con los artículos 63 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 EEE; de la discriminación que se declara respecto del no residente frente al residente, a efectos del disfrute de los beneficios fiscales establecidos en la legislación autonómica -siendo la base o punto de conexión de la aplicación de tales normas el lugar donde radican los bienes inmuebles “*forum rei sitae*”; y

¹⁹ Me remito a lo expuesto por el Profesor Calvo Vergez en: “*La adecuación a las libertades comunitarias en la reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la Ley 26/2014 y su necesaria revisión*”, en “Boletín de Información Tributaria” nº 233.

de la consideración de que la sucesión hereditaria queda comprendida en el ámbito de la libre circulación de capitales, ex artículo 63 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que *“expressis verbis”* comprende, como derecho o libertad comunitaria esencial, a residentes de terceros países, como por lo demás reconocen tanto la Sentencia de la Sección Quinta de la esta Sala del Tribunal Supremo como la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014, el beneficio correspondiente a las normas autonómicas aplicables al lugar de radicación de los bienes inmuebles, que en el caso presente se localizan en Madrid y en la Comunidad Valenciana debe ser aplicado a los herederos de tales bienes, al margen de cuál sea su lugar de residencia y de que éste sea o no un Estado miembro de la Unión Europea o del EEE”.

Una especial referencia se contiene en la Sentencia del Tribunal Supremo 1546/2020, de 19 de Noviembre, a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea también citada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Febrero de 2018, de 17 de Octubre de 2013 (C-181/12), en la que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya declaraba:

“Los artículos 56 y 58 de la Constitución Española deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición mortis causa de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto -como sucede en el litigio principal- de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro”.

Pero la acción no pudo prosperar por haber transcurrido el plazo del año por lo que habiéndose dictado la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el año 2014 en tanto que la reclamación de responsabilidad patrimonial de Estado Legislador por infracción del Derecho Comunitario se promovió varios años después, a instancias del Defensor del Pueblo, dicha acción de reclamación es claramente extemporánea, sin que se pueda desplazar el *“dies a quo”* del cómputo del plazo de prescripción a momentos posteriores a la Sentencia de 3 de Septiembre de 2014²⁰, pues el contenido y los efectos de ésta contemplaban ya el caso de los no residentes

extracomunitarios, de manera que desde su publicación los ciudadanos de terceros países tenían conocimiento del criterio jurídico establecido y podían hacer valer su derecho frente a la aplicación de la normativa contraria al derecho comunitario; a tal efecto, no puede invocarse la falta de conocimiento de dicha sentencia por quien no fue parte en el procedimiento, cuando legalmente se establece la necesidad de su publicación en el correspondiente Diario Oficial, a cuya fecha remite la propia Ley para el inicio del cómputo del plazo (artículo 67 de la Ley 39/2015, de 1 de Octubre, del Procedimiento Administrativo).

Todo ello lleva a concluir que, partiendo de que el *“dies a quo”* del plazo de prescripción establecido en el artículo 67 de la Ley 39/2015, de 1 de Octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas es la fecha de publicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014, en el Diario Oficial de la Unión Europea de 10 de Noviembre de 2014, la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador promovida años después por intervención del Defensor del Pueblo, resultaba extemporánea, lo que lleva a confirmar el acuerdo del Consejo de Ministros impugnado en cuanto apreció la inadmisibilidad de la misma por extemporánea, con desestimación de este recurso contencioso administrativo.

V. LOS BENEFICIOS FISCALES EN LA TRANSMISIÓN POR HERENCIA O DONACION DE LA EMPRESA FAMILIAR

a. el régimen jurídico

14.- Capítulo aparte merece lo relativo a las bonificaciones de las Empresas familiares reguladas en el Impuesto sobre el Patrimonio²¹, y con extensión sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el que se apoya el beneficio fiscal y este no es otro que el artículo 4.8 Dos de la Ley 19/1991, de 6 de Junio, a cuyo tenor goza de exención en el mencionado Impuesto:

“Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

²¹ Es de difícil hallazgo alguna Sentencia del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Patrimonio; como excepción citamos la dictada con fecha 13 de Febrero de 2023, donde se expuso: “Como conclusión de lo expuesto hasta aquí, hemos de establecer como criterio jurisprudencial que la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien cuya titularidad determina la sujeción por obligación real al Impuesto sobre el Patrimonio, cuando no haya sido destinada a la adquisición del bien, o a la inversión en el mismo, no puede deducirse de su valor a efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre el patrimonio por obligación real”.

²⁰ Sobre la citada doctrina y en aplicación a los no residentes me remito a lo que dejé expuesto en: *“Dos supuestos de devolución de ingresos indebidos en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*, en “Boletín de Información Tributaria” nº 296 (2024)

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad²² o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.º de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora".

15.- Dicho beneficio fiscal se extiende al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y es modulable por las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus potestades normativas sobre los tributos cedidos; en tal sentido debe recordarse que el legislador había introducido ya la posibilidad de exonerar la tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio de determinados bienes y derechos necesarios para el ejercicio de una actividad empresarial

²² La tesis positiva, o sea, que el fallecimiento no extingue el parentesco de afinidad, quedó expuesta por el Tribunal Supremo en Sentencias de 12 de Diciembre de 2011 y 1 de Abril de 2014: "Ya nuestro derecho tradicional se inclinaba por considerar, subsistiendo la relación de afinidad aun después del fallecimiento del cónyuge que servía de nexo *"afinita sin coniuge supersite non deletur"*, principio que no se recoge expresamente en nuestro Código Civil, aunque sien otros Códigos más modernos como el italiano (art. 78). Asimismo, en el Derecho Canónico la relación de afinidad subsiste después del fallecimiento o anulación del matrimonio, como se pone de manifiesto en los impedimentos por afinidad, los cuáles se predicen respecto a la persona que, precisamente por haberse disuelto el matrimonio anterior es apta para contraer un nuevo matrimonio. Lo mismo cabría decir en el sistema de nuestro Código Civil anterior a la reforma introducida por la Ley de 7 de Julio de 1981, que establecía impedimentos para contraer matrimonio por relación de afinidad, preceptos que hubieran sido inaplicables si se entendiera que desaparece la relación de afinidad al disolverse el matrimonio anterior"

y de las participaciones sociales, cumpliendo una serie de requisitos mediante la Ley 19/1991, de 6 de Junio y la Ley 22/1993, de 29 de Diciembre, de Medidas Fiscales, lo que quedó desarrollado reglamentariamente a través del Real Decreto 2481/1994, de 23 de Diciembre, anticipándose de este modo a lo que la Unión Europea empezó a solicitar de los Estados miembros.

No será hasta el Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de Junio, cuando se adopten las medidas transcendentales para las transmisiones mortis causa de este tipo de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; con posterioridad apareció el Decreto 2481/1994 de 23 de Diciembre, justificándolo en su Exposición de Motivos en base a las modificaciones de las Leyes de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para 1995, 1996 y 1997, así como a la reforma de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades; como el Real Decreto 1704/1999 de 5 de Noviembre, supuso un cierto endurecimiento en relación a la “cartera de control”, el Consejo de Ministros, aprobó el Real Decreto 25/2000 de 14 de Enero, en el que se concretan los requisitos y condiciones de las participaciones en Entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

b. su extensión a las donaciones: las funciones de dirección

16.- En efecto, el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, Reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su apartado sexto, dispone que en los casos de transmisión de participaciones “*intervivos*”, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por ciento 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta invalidez.

b) Que el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejará de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha

de la Escritura Pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición; dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones “mortis causa” a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá abonarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora”.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 10 de Enero de 2022, expuso:

“1)En los casos en que la donación “inter vivos” de una empresa familiar venga constituida, en parte de su valor, por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad tercera o de la cesión de capitales a terceros, puede aplicarse la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2)La procedencia de tal reducción de la base imponible establecida en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones viene condicionada, por la propia remisión que el precepto establece al artículo 4, Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de Junio del Impuesto sobre el Patrimonio, a la acreditación de su afección a la actividad económica

3)El hecho de que parte del valor de lo donado, en los términos del artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, venga constituido por la participación de la entidad objeto de la donación de empresa familiar en el capital de otras empresas o por la cesión de capitales no es un obstáculo, per se, para la obtención de la mencionada reducción, siempre que se acredite el requisito de la afección o adscripción a los fines empresariales. En particular, las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, entre otros, no se oponen, por sí mismas, a esa idea de afectación.

4)El artículo 6.3 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, es conforme a la ley que regula este último y a la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, sin que contradiga tampoco el artículo 27.1.c) de la Ley 40/1998 tal como ha sido interpretado más arriba, aun para el caso de que éste fuera aplicable en este asunto”.

c. los bienes afectos a la actividad empresarial: el prorrateo

17.- Expuesto lo anterior el debate más interesante gira en torno al alcance del beneficio fiscal contemplado en la normativa vigente para la transmisión gratuita de Empresas familiares o de participaciones representativas de las mismas, siendo ello de invocar aquí, habida cuenta la interrelación entre los diversos componentes de la Imposición Patrimonial, en el seno del Sistema Tributario Español.

El Tribunal Supremo con fecha 16 de Julio de 2015 ha pronunciado una Sentencia para la unificación de doctrina, ante la existencia de pronunciamientos contradictorios en sede jurisdiccional, en la que ha venido a introducir otro elemento de incertidumbre en la regulación de la sucesión de empresas cual es que, a los efectos de la aplicación de la reducción en la base imponible en caso de transmisión mortis causa de una sociedad familiar, considera pertinente la exclusión de los activos que no son necesarios para el ejercicio de la actividad profesional o empresarial; se extiende así al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la distinción existente en el Impuesto sobre el Patrimonio en orden a determinar las exenciones en este último impuesto, en tanto que el art. 4.Ocho Dos de la Ley de este último impuesto (al igual que el art. 6.1. del Real Decreto que la desarrolla) establece que se encuentran exentas del mismo las participaciones en entidades siempre que se cumplan una serie de requisitos (entre otros, que no se trate de una sociedad patrimonial o que la participación del sujeto pasivo sea, al menos, del 5% computado de forma individual o del 20% de forma conjunta con cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado), si bien señala de forma clara que la exención únicamente alcanzará al valor de las participaciones en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

A pesar de lo expuesto anteriormente, la doctrina planteada, como se ha mencionado, consistente en trasladar al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la regla de proporcionalidad prevista en la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio que permite la exención en este último impuesto exclusivamente de la actividad, es una cuestión poco pacífica; en este sentido se encuentran pronunciamientos en contra del argumento sostenido por el Tribunal Supremo en múltiples Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictadas en los años 2013 y 2014, entre las que podemos destacar, a modo de ejemplo, las de fecha 21 de Enero de 2013 y 1

de Marzo de 2012, que consideran que debe aplicarse la reducción correspondiente a la empresa familiar sin prorrateo alguno; concretamente, los argumentos del Tribunal Superior de Justicia de Madrid se basan en una serie de puntos como son los siguientes:

-La consideración de que “las normas deben interpretarse de acuerdo con su sentido gramatical y más aún en una normativa en la que está prohibida expresamente la interpretación analógica”; en base a ello, entiende que cuando en la Ley 14/2001 de la Comunidad de Madrid ha hecho uso de sus competencias normativas en relación con las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y no ha establecido limitación relativa a los bienes a los que se aplica o no, la reducción debe operar sobre el 100% del valor neto de las participaciones dejadas en herencia; ello en contraposición con otras Comunidades Autónomas como Galicia, Cataluña o Valencia que en sus normativas autonómicas han indicado de forma expresa que la reducción solo afecta al valor de los activos afectos a la actividad empresarial de la Empresa Familiar; en este sentido, recalca que la interpretación pretendida por la Comunidad de Madrid (entender que la normativa estatal excluye los bienes no afectos de la aplicación de la reducción para la empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones) es insostenible y dejaría sin sentido la regulación específica que han introducido algunas comunidades autónomas como las citadas.

La diferente finalidad de la reducción que se prevé en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones relativa a la transmisión “mortis causa” de empresas familiares y la exención contenida en el art. 4.Ocho. Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, anunciando que:

1) “En el Impuesto sobre el Patrimonio se grava la capacidad económica adicional que supone la posesión de un patrimonio, de tal modo que en lo que afecta a la posesión del patrimonio que integra una actividad empresarial o profesional dicha normativa ha querido excluir aquellos bienes o derechos que por estar afectos a la referida actividad empresarial van a ser objeto de otros tributos, bien el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o bien el Impuesto sobre Sociedades.

2) Por su parte, la remisión que el artículo de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones relativo a la transmisión mortis causa de la empresa familiar realiza al art 4.Ocho Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio debe entenderse que lo es únicamente a los efectos de evitar situaciones de fraude de ley en cuanto a qué se entiende por empresa familiar y para ello exige acudir a su regulación a los efectos de poder entender que requisitos deben darse para que pueda incluirse un patrimonio en el concepto de empresa familiar”.

d. últimas precisiones jurisprudenciales

18.- Además de lo ya expuesto debe recordarse que en época reciente se han dictado diversas Sentencias por parte de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que hacen referencia a lo siguiente:

- La Sentencia de 20 de Septiembre de 2023, da respuesta a los siguientes preceptos contenidos en el Auto de admisión del Recurso de Casación:

“Discernir, en los casos de transmisión de participaciones *“inter vivos”*, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, cómo debe entenderse cumplido el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la Ley de Sucesiones y Donaciones para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, bien tomando como referencia el grupo familiar, con lo que, si se cumple el referido requisito en uno de los cónyuges, se entendería cumplido el presupuesto o, por el contrario, exigiendo que cada uno, de forma separada, cumpla los requisitos de edad o incapacidad que exige el citado artículo 20.6, teniendo en cuenta, en este sentido, que por la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Febrero de 2009 quedó anulado el artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que impide desde entonces que pueda entenderse que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal existe una sola donación sino que, por el contrario, cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro”.

Y lo hizo en los términos siguientes:

“Cabe responder a la cuestión de interés casacional objetivo en el sentido de que en los casos de transmisión de participaciones *“inter vivos”*, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la Ley de Sucesiones y Donaciones para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, debe exigirse a cada uno de los cónyuges, de forma separada, en tanto que cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro”.

- La Sentencia de 13 de Noviembre de 2024, se pronunció sobre la siguiente cuestión:

“Determinar cuál es el periodo temporal en que debe verificarse el cumplimiento de los requisitos exigidos para disfrutar de la reducción del 95 por ciento prevista en el art. 20.6 de la Ley sobre Sucesiones y Donaciones, con ocasión de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil. En concreto, si para comprobar la percepción de rentas percibidas por el ejercicio de funciones de dirección de la entidad que representen más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos del donatario, debe estarse al momento en que se produce la donación o, por el contrario, puede tenerse en consideración todo el año natural en que tiene lugar este hecho. En relación con la cuestión enunciada en el punto anterior, si la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de Diciembre de 2013 (recurso de casación nº 28/2010), relativa a la reducción establecida en el mencionado artículo 20.6 de la Ley sobre Sucesiones y Donaciones, que examina una transmisión *“mortis causa”* de participaciones sociales, es extensible a un caso como el presente, en que se ha producido una donación²³”.

Siendo la respuesta la siguiente:

“Con ocasión de la donación²⁴ de participaciones en el capital de una entidad mercantil, el momento en que debe determinarse la realización de las funciones retribuidas del donatario para disfrutar de la reducción en la base imponible, para determinar la liquidable, del 95 por 100, prevista en el artículo 20.6 de la Ley sobre Sucesiones y Donaciones, es el momento en que se

23 Con independencia de la regulación reglamentaria a la que se hace referencia en el texto, debe mencionarse la Resolución 2/1999 de 23 de Marzo, de la Dirección General de Tributos; me remito al acabado estudio de De Juan Casadevall: “El Estatuto Fiscal de la Empresa Familiar, Editorial Aranzadi (2021); sobre la citada obra efectué una *recensión* aparecida en el nº 57 (2022) de “Abogados del Estado. Revista de la Asociación”.

24 La Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 20 de Septiembre de 2023, expuso: “Es conveniente garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación. Con este fin, se invita por la Unión Europea a los Estados miembros a adoptar una o varias de las medidas siguientes: a) Reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales, en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro. Criterio que está presente en sentencias ya alejadas en el tiempo, pero que se sigue reiterando en otras más próximas. Así en Sentencia de 18 de Marzo de 2009, rec. cas. 6739/2004, se dijo en referencia al art. 20.2.c), que la reducción prevista en este precepto es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de Diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento”.

produce la donación²⁵”.

- En fin el Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección Primera, entendió que procedía examinar la siguiente cuestión²⁶:

“Precisar si, a efectos de determinar la procedencia de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley sobre Sucesiones y Donaciones en la base imponible por causa de la transmisión de participaciones “inter vivos” de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, es admisible que el requisito de tener persona contratada para que se considere que la entidad cuyas participaciones se transmiten y se dedica al arrendamiento de inmuebles realiza una actividad económica, sea cumplida por otra entidad distinta perteneciente al mismo grupo societario²⁷”.

Terminada la redacción del presente estudio he tenido conocimiento directo de la Ponencia presentada por Ricardo Huesca Boadilla, Abogado del Estado

en el Tribunal Supremo, presentada en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España en el mes de Abril del año 2025, y que llevó por título *“Los beneficios fiscales del Impuesto sobre Sucesiones y donaciones en la doctrina Jurisprudencial”*; y que me ha sido de mucha utilidad en la redacción de la última parte de este estudio.

25 Y además se expone: “Una adecuada comprensión del precepto legal que debe ser interpretado, el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, requiere acudir, no sólo a la interpretación gramatical o literal de la norma o de aquellas otras a que ésta se remite para la integración del concepto -esto es, para la fijación del “*quantum*” de la reducción del 95 por 100- sino, muy en particular, a la interpretación finalista o teleológica, por virtud de la cual la transmisión a título gratuito de la empresa familiar entre determinados parientes cercanos en grado, a efectos de la sucesión o sustitución del titular, está beneficiada de un régimen tributario especial, en protección de dicha empresa y su continuidad, que no solo beneficia al donatario, sino a la sociedad en su conjunto, o de 2 de Junio de 2021, rec. cas. 1478/2018, en la que se recoge lo siguiente: Se han producido pronunciamientos jurisprudenciales sobre distintos supuestos y aún las peculiaridades de cada caso, si podemos señalar un denominador común, cual es el de la continuidad de la actividad económica, así se señala por parte de la recorrida, Comunidad Autónoma de Andalucía, cuando recuerda pronunciamientos jurisprudenciales del siguiente tenor: Por ello, tiene razón el Abogado del Estado cuando en su escrito de oposición, refiriéndose al criterio de las sentencias de contraste, de que los herederos amplían su patrimonio con todos los bienes que forman parte de la empresa familiar, estén o no afectos, señala que con dicho criterio se prescinde por completo de la finalidad de la reducción que no es otra que beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento, no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el Impuesto sobre Sucesiones que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial”.

26 Se reiteró lo expuesto en la Sentencia de 31 de Octubre de 2024, y con respecto al momento en que debe de analizarse el cumplimiento de los requisitos en el Impuesto sobre Sucesiones, la Sentencia del 16 de Noviembre de 2023, expuso: “*Que el momento para comprobar si concurrían los requisitos para aplicar la reducción de la base liquidable era el del devengo del impuesto, es decir el del fallecimiento del causante*”. A tal efecto estableció que lo que deberá acreditarse en cada supuesto enjuiciado es que, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superaran el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones”.

27 Como argumento interpretativo se expuso lo siguiente: “Una constante jurisprudencia reitera la legislación reguladora de la materia de la sucesión en la empresa familiar responde al deseo del legislador de la continuidad de la empresa familiar, para lo que ha dispuesto diversos incentivos fiscales, uno de los cuáles es la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los hijos del valor de las acciones o participaciones en la sociedad que desarrolle la sociedad familiar, lo que conlleva que la interpretación de las normas reguladoras de la materia no pierdan de vista la voluntad del legislador claramente manifestada en la normativa aplicable”.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS37

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS..... 37

- Disolución de condominio: verdadera naturaleza del acto o contrato37
- Tributación de un acuerdo transaccional 37
- Compraventa con pago aplazado y cláusula suspensiva 38
- Sustitución de la persona del deudor original de un préstamo hipotecario por un nuevo deudor, en caso de transmisión mediante contrato de compraventa del inmueble hipotecado..... 38
- Adquisición de un globo aerostático sujeta al IVA 38
- Venta por una mercantil de una vivienda que no ha estado afecta al desarrollo de la actividad 39
- Venta de almacén por la promotora a la comunidad de propietarios 40
- Permuta de solares entre un particular y un Ayuntamiento, que destinará el solar adquirido a la instalación de un parque de bomberos 40
- Entidad mercantil que tiene por actividad la compraventa de inmuebles de segunda mano que adquirió un local comercial que reformó y convirtió en cuatro viviendas que posteriormente transmitió a tres particulares y a un empresario o profesional..... 41
- Arrendamiento de uso turístico para particulares prestando servicios complementarios propios de la industria hotelera y arrendamiento por temporada para estudiantes sin prestarles servicios complementarios propios de la industria hotelera 41

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 41

- Aplicación del convenio de doble imposición con Francia. 41
- Valoración de determinados derechos de crédito a efectos del ISD..... 42
- Percepción por los herederos de una indemnización por la venta improcedente de un inmueble de la causante..... 43
- Aplicación de la reducción por adquisición de empresa familiar o negocio profesional a la explotación de la obra pictórica del causante como autor 43
- Donación mortis causa de acciones cotizadas siendo el donante de vecindad civil catalana 44
- Donación dineraria a favor de un residente en Reino Unido 44
- Constitución a título gratuito de un derecho de adquisición preferente 44
- Cotitularidad de cuentas bancarias..... 44
- Tránsito de dinero de la cuenta bancaria de la que es titular único el padre del consultante a una cuenta de titularidad única del consultante 45
- Compraventa de la vivienda que va a realizarse al 50 por ciento por cada miembro de la pareja, pero realizando el pago, en su mayor parte, con dinero perteneciente a uno de ellos 45
- Rectificación de la escritura de adjudicación parcial de la herencia 46
- Donación de licencia de administración de loterías 46



CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO: VERDADERA NATURALEZA DEL ACTO O CONTRATO

(Consulta DGT V0753-25 de 28/04/2025)

Se consulta sobre la disolución de condominio, por la que tres de los condóminos se adjudicarán, en proporción a su cuota de participación, respectivamente, el pleno dominio de una finca rústica, actualmente en condominio, fruto de la concentración parcelaria, completando su adjudicación con una finca, actualmente en condominio, fruto de otra concentración parcelaria. El resto de los condóminos se adjudicarán el pleno dominio de una sola finca en proporción a su cuota de participación, compensando con bienes de la herencia actualmente en proindiviso y con metálico.

De acuerdo con el artículo 2 del TRLITPAJD, las operaciones que se pretenden llevar a cabo se deben calificar con arreglo a su verdadera naturaleza, y, con independencia de la denominación que se da en el escrito de consulta, de la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos se deriva claramente que no supone la disolución de las comunidades de bienes existentes, al no adjudicarse los bienes inmuebles en copropiedad a una sola persona. El hecho de que se adjudiquen varias de las fincas a varias personas –condóminos– hace que estas comunidades de bienes persistan, lo que ocurre es que se modificará en cada una de las comunidades sobre estos bienes el número de comuneros. En realidad, los comuneros están llevando a cabo una permuta de las cuotas de participación en las diversas comunidades que debe tributar en el ITP y AJD por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en los términos establecidos en el artículo 23 del RITPAJD.

TRIBUTACIÓN DE UN ACUERDO TRANSACCIONAL

(Consulta DGT V0857-25 de 22/05/2025)

En el acuerdo amistoso mediante una transacción judicial entre las partes referidas en el escrito de consulta, se tendrá que analizar lo siguiente:

1. Conforme al artículo 1.809 del Código Civil es esencial para que haya transacción la existencia de concesiones recíprocas, no unilaterales, en cuyo caso nos hallaríamos ante actos de renuncia o donación.
2. El reglamento del ITPAJD solo contempla la transacción judicial y por ello el artículo 28.2 del Reglamento exige que “se realice después de entablada la demanda”.
3. En caso de transacción, la liquidación que proceda girar dependerá de lo que los interesados hayan acordado, por lo que se deberá estar a la voluntad de las partes, a lo que hayan realmente hecho, al “título por el cual se adjudiquen, declaren o reconozcan los bienes o derechos litigiosos” según los términos que utiliza la ley.

COMPRAVENTA CON PAGO APLAZADO Y CLÁUSULA SUSPENSIVA

(Consulta DGT V0664-25 de 14/04/2025)

Se consulta sobre un contrato de compraventa con pago aplazado y cláusula suspensiva que determina que la propiedad no pasará a nombre del consultante hasta que no se liquide por completo el pago acordado del inmueble, en el plazo de tiempo pactado

De la escueta descripción de la operación se le informa que la cláusula incluida en un contrato de compraventa como condición por la que se hace depender la perfección del contrato de que se pague el precio total de la debe calificarse como condición suspensiva.

Respecto al devengo del impuesto, en caso de que la operación tribute por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas el devengo se producirá el día que se cumpla la condición, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 49.2 del TRLITPAJD: "Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dicha condición se cumpla". Por tanto, no se liquidará el impuesto hasta ese momento, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el Registro público correspondiente. Ahora bien, si tributara por la modalidad de actos jurídicos documentados el impuesto se devengará el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen, es decir, el día que se realice la escritura, sin que le afecte la existencia de condición suspensiva, que opera a los exclusivos efectos de la transmisión del dominio y el Impuesto que grava la transmisión patrimonial onerosa, pero no afecta al Impuesto que recae sobre la escritura, acta o testimonio notarial, dado que éstos últimos no están sujetos a condición alguna.

SUSTITUCIÓN DE LA PERSONA DEL DEUDOR ORIGINAL DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO POR UN NUEVO DEUDOR, EN CASO DE TRANSMISIÓN MEDIANTE CONTRATO DE COMPRAVENTA DEL INMUEBLE HIPOTECADO

(Consulta DGT V0745-25 de 28/04/2025)

El Tribunal Supremo ha fijado como doctrina legal, en su sentencia 521/2020, que "la liberación en escritura pública notarial de codeudores de un préstamo garantizado mediante hipoteca de determinados inmuebles está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

La llamada doctrina legal del Tribunal Supremo tiene por finalidad fijar el criterio jurisprudencial que ha de utilizarse en la interpretación de las normas jurídicas y su aplicación a los supuestos de hecho concretos, lo cual requiere que, para aplicar dicha doctrina legal a un supuesto de hecho distinto del que sirvió de base para tal doctrina legal, exista una identidad plena entre el hecho a analizar y el que sirvió de base para la fijación de la doctrina legal.

Entre el supuesto de hecho origen de la sentencia 521/2020 y el planteado en la consulta (subrogación del deudor hipotecario en una operación de compraventa de inmueble) no existe identidad de los hechos y circunstancias de dichas operaciones, ya que en el primero se produjeron varias operaciones y en el segundo se realiza un único negocio jurídico, la compraventa de un inmueble. Por lo tanto, no cabe aplicar la doctrina legal fijada en dicha sentencia.

La escritura pública que formaliza la operación de subrogación del deudor hipotecario en una operación de compraventa de inmueble produciéndose la sustitución o reemplazo del deudor inicial por uno nuevo, el consultante como adquirente del inmueble, no está sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, ya que dicha subrogación no produce una inscripción distinta de la que origina la propia transmisión del inmueble.

ADQUISICIÓN DE UN GLOBO AEROSTÁTICO SUJETA AL IVA

(Consulta DGT V0764-25 de 30/04/2025)

La operación está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en consecuencia, no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, será susceptible de tributar por la cuota variable del documento notarial siempre que concurren los requisitos establecidos en el artículo 31.2 anteriormente señalados, de los cuales el único que puede plantear alguna duda es el relativo a la inscribibilidad de adquisición del globo aerostático a cuyo respecto debe tenerse en cuenta lo siguiente:

El Registro de Bienes Muebles, Registro de titularidades y gravámenes sobre bienes muebles, así como de condiciones generales de la contratación, está integrado por seis secciones distintas, por razón de la clase del bien inscrito, de manera que sobre cada una de las secciones que lo integran se aplica la normativa específica reguladora de los actos y derechos inscribibles que afecten a los bienes. En la sección primera, Sección de Buques y Aeronaves, se deben practicar todas las inscripciones de actos y contratos relativas a embarcaciones y aeronaves. Cada uno de los actos, contratos y gravámenes (compraventas, al contado o a plazos, arrendamientos, hipoteca naval o mobiliaria, anotación de embargo o de demanda, ejecución forzosa, etc.) que se realicen sobre tales bienes serán calificados y, en su caso, inscritos o anotados preventivamente dentro de dicha Sección por el Registrador de Bienes Muebles, esto es, el Registrador a cargo del Registro de Buques o, en su defecto, el Registrador mercantil provincial.

Siendo de aplicación lo anteriormente expuesto a la inscripción de la compra del globo aerostático, se puede concluir que dicha operación tiene carácter inscribible, por lo que, al documentarse la operación en escritura pública, ésta quedará sujeta a la cuota variable del documento notarial en los términos que resultan del artículo 31.2 del TRLITPAJD.

En el supuesto planteado, será de aplicación el punto de conexión regulado en el artículo 33.2.2º A) de la Ley 22/2009, por lo que el consultante deberá presentar la autoliquidación del impuesto en la Comunidad Autónoma en cuya circunscripción radique el Registro en el que deba procederse a la inscripción o anotación del bien o acto.

VENTA POR UNA MERCANTIL DE UNA VIVIENDA QUE NO HA ESTADO AFECTA AL DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD

(Consulta DGT V0715-25 de 15/04/2025)

En el caso objeto de consulta, se indica expresamente que la consultante no desarrolla ninguna actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto, y que, por tanto, la vivienda no se encuentra, por tanto, afecta a una actividad empresarial o profesional.

En relación con la venta, por parte de un empresario o profesional, de un bien integrado en su patrimonio privado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado en la sentencia de 9 de julio de 2015, Asunto C-331/14, Petar Kezic, en la que analizó dicha cuestión señalando:

“18. Del tenor del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que, para que una operación pueda estar sujeta al IVA, el sujeto pasivo tiene que actuar «como tal». En cambio, un sujeto pasivo que realiza una operación con carácter privado no actúa como sujeto pasivo y esa operación no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Armbrecht, C 291/92, EU:C:1995:304, apartados 16 a 18, y> Bakcsi, C 415/98, EU:C:2001:136, apartado 24).
(...).

20. Por otro lado, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva (véase la sentencia Charles y Charles Tijmens, C 434/03, EU:C:2005:463, apartado 23). De este modo, dicho bien puede excluirse del sistema del IVA aunque se utilice parcialmente a efectos de la actividad económica del sujeto pasivo, el cual, no obstante, se verá privado en este caso del derecho a deducción (véase la sentencia Bakcsi, C 415/98, EU:C:2001:136, apartado 27).

21. Además, el sujeto pasivo que vende un bien de este tipo, habiendo optado por reservarlo en parte para su uso privado, no actúa como tal por lo que se refiere a la venta de dicha parte (véase, en este sentido, la sentencia Armbrecht, C 291/92, EU:C:1995:304, apartado 24). Ahora bien, es preciso que el sujeto pasivo manifieste, durante todo el período en que posea el bien de que se trate, la intención de mantener una parte de éste en su patrimonio privado (sentencia Armbrecht, C 291/92, EU:C:1995:304, apartado 21).

22. Sin embargo, de la jurisprudencia citada no cabe deducir que la venta de un terreno por un sujeto pasivo no esté sujeta al IVA por el mero hecho de que el sujeto pasivo haya afectado el terreno a su patrimonio privado. En efecto, dado que las operaciones realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo están, en principio, sujetas al IVA siempre y cuando el sujeto pasivo actúe como tal, es preciso que, además de la afección al patrimonio privado, el sujeto pasivo en cuestión no realice tal venta en el ámbito del ejercicio de su actividad económica, sino en el de la gestión y administración de su patrimonio privado.

23. A este respecto, es cierto que el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular no puede considerarse, por sí solo, constitutivo de una actividad económica (véase, en este sentido, la sentencia Slaby y otros, C 180/10 y C 181/10, EU:C:2011:589, apartado 36). Por otro lado, desde este punto de vista, no es determinante la circunstancia de que el sujeto pasivo haya adquirido el bien enajenado con fondos personales.

24. En cambio, en relación con la venta de un terreno edificable, el Tribunal de Justicia ha declarado que constituye un criterio de apreciación pertinente el hecho de que el interesado haya realizado gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, tales como, en particular, la realización de obras de urbanización en dichos terrenos y el empleo de medios de comercialización habituales (véase, en este sentido, la sentencia Slaby y otros, C 180/10 y C 181/10, EU:C:2011:589, apartados 39 y 40). En efecto, estas iniciativas no forman parte del marco normal de gestión de un patrimonio personal, por lo que no cabe considerar que, en tal supuesto, la venta de un terreno edificable constituya el mero ejercicio del derecho de propiedad por su titular (véase, en este sentido, la sentencia Slaby y otros, C 180/10 y C 181/10, EU:C:2011:589, apartado 41).

(...)."

Así pues, de la sentencia del Tribunal se desprende que, para determinar si una operación de venta de un bien integrado en el patrimonio personal de un empresario o profesional está sujeta al Impuesto, hay que atender tanto a la intención del sujeto de destinar dicho bien a fines privados o a su actividad económica, como a las circunstancias de la propia venta. De este modo, si dicha venta se realiza en el ámbito del ejercicio de una actividad económica desarrollada por el vendedor, y no en el de la gestión y administración de su patrimonio privado, la entrega estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En todo caso, tanto el desarrollo o no por parte de la consultante de una actividad empresarial o profesional como la afectación de la vivienda a dicha actividad empresarial son cuestiones de hecho respecto de la que esta Dirección General no puede pronunciarse, y será el propio interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar dicha falta de afectación a su patrimonio empresarial o profesional, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

VENTA DE ALMACÉN POR LA PROMOTORA A LA COMUNIDAD DE PROPIETARIOS

(Consulta DGT V0798-25 de 08/05/2025)

En la medida en que la entidad consultante manifiesta que la entidad transmitente del almacén objeto de consulta será la propia entidad promotora de la edificación en la que se halla enclavado, y siempre que el mismo no hubiera sido utilizado de forma ininterrumpida por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, cabría concluir que se trataría de la primera entrega de la misma.

En estas circunstancias, dicha entrega se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto y deberá tributar por el tipo general del 21 por ciento en virtud de lo dispuesto en el artículo 90 del mismo texto legal.

PERMUTA DE SOLARES ENTRE UN PARTICULAR Y UN AYUNTAMIENTO, QUE DESTINARÁ EL SOLAR ADQUIRIDO A LA INSTALACIÓN DE UN PARQUE DE BOMBEROS

(Consulta DGT V0836-25 de 16/05/2025)

De la breve descripción de los hechos facilitada por el consultante no puede deducirse información suficiente sobre la naturaleza del terreno que va a transmitir el Ayuntamiento. No obstante, asumiendo que se trata de un solar edificable, su transmisión se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y será de aplicación el tipo general del 21 por ciento.

Por lo que se refiere, por último, a la transmisión de la parcela que efectúa el consultante, según manifiesta en su escrito de consulta se trata de un particular que no desarrolla ninguna actividad empresarial o profesional, por lo que la transmisión de un bien integrante de su patrimonio privado no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de su tributación a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

ENTIDAD MERCANTIL QUE TIENE POR ACTIVIDAD LA COMPRAVENTA DE INMUEBLES DE SEGUNDA MANO QUE ADQUIRIÓ UN LOCAL COMERCIAL QUE REFORMÓ Y CONVIRTIÓ EN CUATRO VIVIENDAS QUE POSTERIORMENTE TRANSMITIÓ A TRES PARTICULARES Y A UN EMPRESARIO O PROFESIONAL

(Consulta DGT V0720-25 de 15/04/2025)

Según manifiesta la entidad consultante, la misma consideró que la transmisión de las viviendas tuvo la consideración de segunda o ulterior entrega exenta del Impuesto, de manera que las tres transmisiones a consumidores finales se encontraron sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, mientras que en la realizada a favor de un empresario o profesional se produjo la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Todo esto sin perjuicio de la posible calificación como obras de rehabilitación, cuestión de hecho que podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

ARRENDAMIENTO DE USO TURÍSTICO PARA PARTICULARES PRESTANDO SERVICIOS COMPLEMENTARIOS PROPIOS DE LA INDUSTRIA HOTELERA Y ARRENDAMIENTO POR TEMPORADA PARA ESTUDIANTES SIN PRESTARLES SERVICIOS COMPLEMENTARIOS PROPIOS DE LA INDUSTRIA HOTELERA

(Consulta DGT V0739-25 de 22/04/2025)

Según manifiesta la entidad consultante, la misma presta servicios complementarios propios de la industria hotelera en aquellos arrendamientos temporales de carácter turístico de manera que, en estas circunstancias, los mismos se encontrarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, según manifiesta la consultante, la misma no presta servicios complementarios propios de la industria hotelera en aquellos arrendamientos de temporada prestados a estudiantes de manera que los mismos se encontrarán sujetos, pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, debe señalarse que estas conclusiones resultarán de aplicación con independencia de la duración del arrendamiento, en las condiciones señaladas.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

APLICACIÓN DEL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN CON FRANCIA.

(Consulta DGT V0662-25 de 14/04/2025)

Legataria residente en España a la que se le ha adjudicado el usufructo vitalicio de las acciones en una sociedad francesa respecto de las que el causante, también residente en España, tenía la plena propiedad. Asimismo, se le adjudica el usufructo temporal (hasta que los hijos del matrimonio tengan la edad de 24 años, consolidándose el dominio el día que cumplan 25 años) de las acciones en dicha sociedad francesa respecto de las que el causante tenía la nuda propiedad (la nuda propiedad de las citadas acciones se adjudica a sus tres hijos a partes iguales y el usufructo vitalicio corresponde a la madre del causante, que tenía 82 años en la fecha de defunción de su hijo). El menor de los hijos tenía 9 años en la fecha de defunción del causante.

La adquisición por la consultante del usufructo de las acciones de una sociedad francesa por legado tras el fallecimiento de su marido estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, siendo sujeto pasivo, conforme a lo previsto en el artículo 5 de la LISD, la consultante, a la que se le exigirá el impuesto por obligación personal por ser residente fiscal en España.

Al existir Convenio Internacional para evitar la doble imposición en materia de sucesiones firmado con Francia, éste se aplica preferentemente sobre la Ley española del Impuesto.

Al tratarse de acciones tendrán la consideración de valores mobiliarios y, por lo tanto, de bienes incorpóreos de acuerdo con el artículo 34.2 del Convenio. Conforme a dicho precepto del Convenio, al tratarse de bienes incorpóreos no afectos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional se someterán a imposición únicamente en el Estado en que el causante fuera residente en el momento de su fallecimiento, en este caso, España.

Si como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en el Convenio, la adquisición del usufructo de las acciones de una sociedad francesa queda sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, la consultante estará obligada a presentar declaración por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España.

Por un lado, por lo que respecta a la adjudicación del usufructo vitalicio de las acciones en una sociedad francesa respecto de las que el causante tenía la plena propiedad, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante y se estimará que su valor, de acuerdo con lo establecido en el apartado a) del artículo 26 de la LISD, es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total. En este caso, se estimará que el valor del usufructo vitalicio es igual al 36 por ciento del valor total de los bienes, puesto que la consultante tiene 54 años en la fecha de defunción de su marido.

Por otro lado, por lo que respecta a la adjudicación del usufructo temporal de las acciones en la mencionada sociedad francesa respecto de las que el causante tenía la nuda propiedad, al tratarse de la adquisición de un usufructo cuya efectividad se halla suspendida por la existencia de una condición, el impuesto se devengará el día en que dicha limitación desaparezca, es decir, el día en que tenga lugar el fallecimiento de la actual usufructuaria (la madre del causante). El valor del usufructo temporal, que se determinará en el momento del devengo del impuesto, se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100, de acuerdo con lo establecido en el apartado a) del artículo 26 de la LISD.

VALORACIÓN DE DETERMINADOS DERECHOS DE CRÉDITO A EFECTOS DEL ISD

(Consulta DGT V0603-25 de 01/04/2025)

Una ejecución hipotecaria cuyo procedimiento se está tramitando en el juzgado, desconociendo, en la actualidad, la cuantía que van a poder obtener de esta ejecución; - La causante figuraba como integrante en la lista definitiva de acreedores consignada en un Juzgado de lo Mercantil, tras haberse acordado la conclusión del concurso de acreedores por sentencia firme, teniendo reconocido un importe de 104.644,09 euros. A fecha de hoy se ha abonado un 18,348 por ciento de dicha cantidad, desconociendo si se va a poder cobrar alguna cantidad adicional.

En este sentido, en la resolución a la consulta vinculante V1021-19, de 9 de mayo, cuyo contenido se reproduce parcialmente a continuación, se recoge lo siguiente:

«Este Centro Directivo ya ha señalado la obligación de incluir dentro de la base imponible la parte proporcional de una serie de derechos de crédito que el fallecido ostentaba, tales como honorarios profesionales devengados y no percibidos, o salarios pendientes de abono (Resoluciones de 7-06-1989 o de 29-12-1995), argumentación que resulta extensible a los créditos procedentes de la celebración de un contrato de mutuo, regulado en los artículos 1753 y siguientes del Código civil.

No resulta admisible la práctica consistente en no incluir en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones el valor de los derechos de crédito, y esperar a su cobro efectivo para presentar una declaración complementaria, puesto que cada causahabiente debe incluir en la declaración tributaria que debe presentar en el plazo de seis meses contados desde el fallecimiento del causante, o seis meses más en caso de prórroga, el valor total de los bienes y derechos adquiridos.

En este sentido, es indiferente que la prestación se perciba de una sola vez, en forma de capital, o en forma de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales. En cualquier caso, la base imponible estará constituida por el importe de la cantidad percibida en forma de capital o su equivalente (si se percibe de forma periódica), que será el resultado de la capitalización de la renta vitalicia, su valor se determinará con arreglo al artículo 10.2. f) del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre)».

Por lo tanto, en el presente caso, la consultante y sus hermanas deberán incluir en la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones los derechos de crédito a los que se refiere el escrito de consulta, valorándose, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.2 de la LISD, por el valor de mercado que estos tuvieran en la fecha de devengo del impuesto, es decir, en el momento de fallecimiento del causante. No obstante, si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado, esa magnitud se tomará como base imponible. Tal y como establece el artículo citado, se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

PERCEPCIÓN POR LOS HEREDEROS DE UNA INDEMNIZACIÓN POR LA VENTA IMPROCEDENTE DE UN INMUEBLE DE LA CAUSANTE

(Consulta DGT V0914-25 de 26/05/2025)

El inmueble se vende por N.B.C. con posterioridad al fallecimiento de su propietaria (C.B.C.), quien lo había recibido por donación de aquel en 1976 —donación efectuada en escritura pública con aceptación de la donataria, aunque no inscrita en el Registro de la Propiedad—, por lo que el inmueble formaba parte del caudal relicto de aquella (C.B.C., la propietaria) —se vende después de su fallecimiento— y, en consecuencia, debería haber tributado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) de sus herederos, lo que descarta, dando así contestación a parte de la cuestión planteada, la tributación en el ISD de la indemnización percibida por el consultante.

Con este planteamiento y descarte inicial, dos son las posibilidades que procede analizar a efectos de su tributación en el IRPF: considerar la indemnización por responsabilidad civil percibida como sustitutoria del precio de venta del inmueble que en su momento no fue percibido por sus propietarios (los herederos, entre los que se encontraba el consultante), entendiendo —por tanto— la existencia de una transmisión, o considerar la existencia de una variación patrimonial por la “desaparición” del inmueble del patrimonio de los propietarios, “desaparición” que es compensada por la indemnización percibida por los daños y perjuicios sufridos por la apropiación del inmueble.

Al respecto, la validez de la transmisión onerosa del inmueble efectuada por N.B.C. en 2019 a un tercero (no consta que el contrato de compraventa se haya declarado nulo o resuelto) excluye la primera de las posibilidades abordadas en el párrafo anterior, por lo que la validez de esa compraventa produce al consultante una variación patrimonial en los términos del artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio —“Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”—. al desaparecer de su patrimonio su participación en el inmueble percibiendo por ello la indemnización objeto de consulta, indemnización acordada entre las partes y aprobada por Decreto de 10 de mayo de 2023 del Letrado de la Administración de Justicia, —que en su parte dispositiva establece que “D. D.G.L. pagará en el plazo de quince días y mediante transferencia bancaria, la cantidad de 63.000 euros a Dña. M.S.B.G y la cantidad de 63.000 euros a Doña M.M.B.L. y la cantidad de 63.000 euros a D. J.B.T., en concepto de responsabilidad civil correspondiente a D. N.B.C. por los hechos descritos en la papeleta de conciliación. Una vez sean satisfechas las cantidades indicadas las partes se darán por saldadas y finiquitadas por los hechos y conceptos que son objeto de reclamación”.—. Estas circunstancias nos llevan, a efectos de determinar la tributación correspondiente a esta variación patrimonial al artículo 37.1.g) de la misma ley, en el cual se dispone que cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda “de indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, se computará como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Cuando la indemnización no fuese en metálico, se computará la diferencia entre el valor de mercado de los bienes, derechos o servicios recibidos y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Sólo se computará ganancia patrimonial cuando se derive un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente”.

APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE EMPRESA FAMILIAR O NEGOCIO PROFESIONAL A LA EXPLOTACIÓN DE LA OBRA PICTÓRICA DEL CAUSANTE COMO AUTOR

(Consulta DGT V0750-25 de 28/04/2025)

En cuanto a la posibilidad de aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD, en el presente caso, conforme a la información facilitada en el escrito de consulta, parece que los causahabientes no adquieren “mortis causa” el valor de una empresa familiar o de un negocio profesional a que se refiere el precepto referido como presupuesto para su aplicación, sino que la adquisición consiste en los cuadros que componen la obra de su padre y que son el resultado del negocio profesional ejercido por este. Por lo tanto, no suceden al causante en el negocio en sí, que habrá finalizado con el fallecimiento del padre, dado el carácter personalísimo del mismo en este caso, por estar vinculado con la individualidad de su persona.

DONACIÓN MORTIS CAUSA DE ACCIONES COTIZADAS SIENDO EL DONANTE DE VECINDAD CIVIL CATALANA

(Consulta DGT V0575-25 de 01/04/2025)

La donación «mortis causa» con transmisión inmediata de la propiedad es un título sucesorio que, como tal, tributa como transmisión «mortis causa»; el devengo se produce en el momento de la firma del contrato y se aplicará la tarifa y reducciones de las transmisiones «mortis causa», salvo la reducción que establece el artículo 20.2 c) de la LISD, ya que es condición indispensable para su aplicación que el causante sea una persona fallecida, cosa que no ocurre en presente caso.

DONACIÓN DINERARIA A FAVOR DE UN RESIDENTE EN REINO UNIDO

(Consulta DGT V0586-25 de 01/04/2025)

La donación dineraria que va a recibir el consultante, no residente en el territorio español, estará sujeta a tributación en España por obligación real, es decir, siempre que el dinero objeto de la donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico.

El consultante, residente fiscal en Reino Unido, tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde haya estado situado el dinero un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha. Al tratarse de una cuestión de hecho, este Centro directivo no tiene competencias para determinarla.

Al no ser el consultante residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (Paseo Castellana 147 bajo, 28046, Madrid).

CONSTITUCIÓN A TÍTULO GRATUITO DE UN DERECHO DE ADQUISICIÓN PREFERENTE

(Consulta DGT V0622-25 de 03/04/2025)

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»).
- 4º. La aceptación del donatario («animus accipiendi»).
- 5º. La observancia de las formalidades requeridas según la naturaleza de los bienes donados.

A la vista de los preceptos anteriores se puede concluir lo siguiente:

Se puede definir la donación como aquel acto por el cual una persona, con ánimo de liberalidad, se empobrece en una fracción de su patrimonio, en provecho de otra persona que se enriquece con ella, siendo elementos consustanciales de dicho acto el empobrecimiento del donante, el correlativo enriquecimiento del donatario y la intención de hacer una liberalidad o «animus donandi».

Por tanto, si el consultante adquiere el derecho de tanteo y retracto sin contraprestación no tributará por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al ser una transmisión lucrativa, no onerosa, y, tributará por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La base imponible será el valor de mercado, conforme establece el artículo 9 de la LISD.

COTITULARIDAD DE CUENTAS BANCARIAS

(Consulta DGT V0640-25 de 08/04/2025)

La inclusión de un nuevo cotitular en una cuenta bancaria cuya titularidad es compartida de una cantidad de dinero perteneciente a los otros cotitulares no implica necesariamente la existencia de donación, si no va acompañado de los requisitos para que sea considerada una donación. Y ello porque una cuenta bancaria supone un contrato de depósito,

en el cual la relación jurídica se produce entre el depositante, dueño de lo depositado y el depositario, relación que no queda modificada por el hecho de que figuren varios titulares en dicha cuenta. La cotitularidad implica simplemente la disponibilidad de fondos por parte de cualquiera de los titulares, sin determinar la existencia de un condominio, y menos por partes iguales, sobre dicho saldo. Al tratarse de una cuestión de hecho, deberá ser la Administración gestora competente, la que, con las pruebas que aporte la consultante, califique la operación objeto de consulta.

TRASFERENCIA DE DINERO DE LA CUENTA BANCARIA DE LA QUE ES TITULAR ÚNICO EL PADRE DEL CONSULTANTE A UNA CUENTA DE TITULARIDAD ÚNICA DEL CONSULTANTE

(Consulta DGT V0950-25 de 29/05/2025)

De acuerdo con el Código Civil, existirá tal donación cuando una persona disponga gratuitamente de una cosa –en este caso, de dinero– en favor de otra que la acepta, donación que se perfeccionará cuando el donante conozca la aceptación del donatario. En este sentido, 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»).
- 4º. La aceptación del donatario («animus accipiendi»).
- 5º. La observancia de las formalidades requeridas según la naturaleza de los bienes donados.

Si no concurren los requisitos señalados, no se producirá la donación ni, en consecuencia, el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A este respecto cabe indicar que, en el supuesto planteado, la transferencia de dinero de la cuenta bancaria de la que es titular único el padre del consultante –siendo el consultante su apoderado general y autorizado en la cuenta– a la cuenta bancaria cuya titularidad corresponde únicamente al consultante no implica necesariamente la existencia de donación, si no va acompañado de los requisitos expuestos. Y ello, porque una cuenta bancaria supone un contrato de depósito, en el cual la relación jurídica se produce entre el depositante, dueño de lo depositado (el padre del consultante) y el depositario (el banco), relación que no quedaría modificada por el hecho de que figure un titular distinto en dicha cuenta. La titularidad implica simplemente la disponibilidad de fondos por parte del titular de la cuenta, pero no que este pase a ser propietario de los bienes depositados.

COMPRAVENTA DE LA VIVIENDA QUE VA A REALIZARSE AL 50 POR CIENTO POR CADA MIEMBRO DE LA PAREJA, PERO REALIZANDO EL PAGO, EN SU MAYOR PARTE, CON DINERO PERTENECIENTE A UNO DE ELLOS

(Consulta DGT V0663-25 de 14/04/2025)

El pago del precio en la compraventa de la vivienda se realizará con el dinero adquirido en mayor parte por la pareja de la consultante, lo que supone la realización de un negocio jurídico entre la consultante y su pareja que podrá ser calificado de donación si es a título gratuito o de préstamo si tiene carácter oneroso.

En virtud del principio de calificación, la Administración tributaria está facultada para efectuar una calificación jurídica del acto o contrato celebrado, a fin de hacerlo tributar en función de su naturaleza jurídica real, sin que, a estos efectos, sea determinante la denominación que las partes hayan dado al acto o contrato en cuestión. La operación de calificación jurídica de los actos o contratos gravados corresponde a la Administración tributaria gestora del tributo y no a este Centro Directivo.

Si la calificación del negocio jurídico es la de préstamo se producirá el hecho imponible constitución de préstamo del artículo 7.1.B) TRLITPAJD, sujeto, pero exento, a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Si, por el contrario, la calificación del negocio jurídico en cuestión es la de donación se producirá el hecho imponible previsto en la letra b) del artículo 3.1. de la LISD, por lo que estará sujeto al Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones.

RECTIFICACIÓN DE LA ESCRITURA DE ADJUDICACIÓN PARCIAL DE LA HERENCIA

(Consulta DGT V0721-25 de 15/04/2025)

Dado que la posibilidad de rectificar la escritura de adjudicación parcial de la herencia es una cuestión de carácter civil y no fiscal, queda fuera del ámbito del régimen, calificación o clasificación tributaria a que debe circunscribirse la competencia de esta Dirección General. Por lo tanto, al tratarse de una cuestión de carácter civil, para poder anular la adjudicación parcial de la herencia que en su día tuvo lugar el consultante tendrá que impugnarla judicialmente ante los tribunales de lo civil. Ahora bien, salvo que dicha impugnación se resuelva judicialmente y se anule la adjudicación anterior, la adjudicación parcial de la herencia seguirá siendo válida.

En este sentido, si la hermana del consultante quiere compensar a su hermano con la mitad de la finca que en su día le fue adjudicada, con el fin de reparar el hecho de que el consultante no recibiera la mitad de dicha finca que le correspondía por herencia de su padre, habrá que estar a lo dispuesto en la LISD, por lo que la operación objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación, cuyo sujeto pasivo será el donatario. La base imponible será el valor neto de los bienes y derechos adquiridos. El impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

DONACIÓN DE LICENCIA DE ADMINISTRACIÓN DE LOTERÍAS

(Consulta DGT V0743-25 de 24/04/2025)

La norma del artículo 20.6 de la LISD responde al propósito de facilitar la transmisión intergeneracional de actividades económicas, para los supuestos en que éstas, unitaria y globalmente consideradas, se transmitan en favor del cónyuge, descendientes o adoptados del donante. Entiende esta Dirección General que la transmisión gratuita e “inter vivos” de la licencia de una administración de loterías encaja en ese propósito.

Ahora bien, como puede advertirse, además de los requisitos de parentesco, edad del donante, el hecho de que el donante deje de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de funciones de dirección y el mantenimiento temporal del valor de adquisición, la Ley exige que al negocio profesional le sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio –en adelante LIP–, exención que también se exige al donatario durante la década siguiente.

Por lo tanto, siempre y cuando se cumplan los requisitos y condiciones referidos, la donación tendrá derecho a la reducción del 95 por ciento prevista en el artículo 20.6 de la LISD.



- NOVEDADES AUTONÓMICAS
- TEMAS FISCALES
- TRIBUTOS OIFICNAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS48

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA48

- Declaración del hecho imponible presentada el día 21/10/202148

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

DECLARACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE PRESENTADA EL DÍA 21/10/2021

(Consulta DGT 0001-25 de 11/04/2025)

Se presenta declaración a los efectos que el Ayuntamiento procediese a practicar la correspondiente liquidación del impuesto. La liquidación del IIVTNU fue practicada por el Ayuntamiento en fecha 11/11/2024.

Es evidente que el hecho imponible del IIVTNU se produjo con anterioridad al día 26/10/2021, fecha en la que se dictó la fecha de la STC 182/2021.

A la fecha de la sentencia no se había practicado la liquidación del impuesto por el Ayuntamiento.

Hay que tener en cuenta lo dispuesto en la letra a) del fundamento de derecho sexto de la STC 182/2021 en cuanto que "la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLRHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados...".

La STC 182/2021 impide la liquidación del impuesto respecto de los hechos imponibles producidos con anterioridad a la sentencia y que, a la fecha de la misma, se encontrasen sin liquidar. La declaración de inconstitucionalidad y nulidad del artículo 107 del TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico y aunque el hecho imponible del impuesto se haya producido con la transmisión de la propiedad, resulta imposible liquidar porque no se puede determinar la base imponible al haberse declarado nulo el artículo que la regula.

El Ayuntamiento estaba imposibilitado para practicar las liquidaciones tributarias del IIVTNU al consultante, ya que los preceptos que regulan la determinación de la base imponible vigentes en la fecha de devengo habían sido declarados inconstitucionales y nulos por la referida sentencia.

Tampoco podía practicarse la liquidación al amparo de la nueva normativa contenida en el Real Decreto-Ley 26/2021, ya que su entrada en vigor se produjo el 10/11/2021, resultando, por tanto, de aplicación para los hechos imponibles producidos a partir de tal fecha, sin que tuviera efectos retroactivos.

En consecuencia, el consultante no está obligado al pago del IIVTNU, ya que las liquidaciones tributarias practicadas son nulas por aplicación de la STC 182/2021.

Para solicitar la devolución de los ingresos indebidos es necesario disponer de un acto administrativo en el que se declare tal ingreso como indebido y se reconozca el derecho a la devolución.

Para ello, el consultante deberá interponer recurso de reposición contra la liquidación del IIVTNU practicada por el Ayuntamiento, tal y como dispone el artículo 14.2 del TRLRHL. El plazo para la interposición del recurso es de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación expresa del acto cuya revisión se solicita.

Y el plazo de resolución del recurso de reposición es de un mes a contar desde el día siguiente al de su presentación.

Contra la desestimación expresa o presunta del recurso de reposición, salvo en los casos de municipios de gran población que tengan sus propios órganos económico-administrativos, solo cabe recurso contencioso-administrativo.

Para el supuesto de que la liquidación haya adquirido firmeza por no haber presentado recurso de reposición en el plazo de un mes establecido en el artículo 14.2 del TRLRHL, el consultante podrá solicitar la nulidad del pleno derecho del acto administrativo de liquidación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.1 del TRLRHL y el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

