

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Calificación de terrenos ..... 19

## TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- La transmisión del *ius Delationis* en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

*Juan Calvo Vérguez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura ..... 3*

## TEMAS FISCALES

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados ..... 29
- Deslinde IVA-TPO ..... 33
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 36

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ..... 44

## TRIBUTOS MUNICIPALES





TEMAS FISCALES

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

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

**La transmisión del *Ius Delationis* en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

**JUAN CALVO VÉRGEZ.** *Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura ..... 4*

### La transmisión del *Ius Delationis* en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

**JUAN CALVO VÉRGEZ.** *Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

- 1.- Consideraciones generales. Planteamiento de la cuestión.
- 2.- Análisis de la reciente jurisprudencia del ts. Alcance de la contraposición de criterios existente entre las salas de lo civil y de lo contencioso-administrativo. La trascendencia de las ssts de 5 de junio de 2018 y 29 de marzo de 2019.
- 3.- Alcance de la jurisprudencia de los tribunales superiores de justicia.
- 4.- Reflexiones finales

#### 1. Consideraciones generales. Planteamiento de la cuestión

Como es sabido con carácter general, habiéndose producido el fallecimiento del heredero sin haber aceptado ni repudiado la herencia, y teniendo lugar la transmisión del *ius delationis* a sus herederos<sup>1</sup>, una vez producida la aceptación de aquélla por éstos en nombre del causante y no como herederos directos, se originaría una doble liquidación del Impuesto sobre Sucesiones, produciéndose así una declaración de heredero ab intestato en dos sucesiones consecutivas.

Así por ejemplo, teniendo lugar el fallecimiento de una persona en estado de soltero, sin otorgar testamento, y produciéndose con posterioridad el fallecimiento del único hermano de dicho sujeto, el cual hubiese instituidos herederos a sus hijos, éstos habrían de instar, en nom-

bre del fallecido, expediente de declaración de heredero ab intestato a favor de éste último, toda vez que habría heredado poco antes de fallecer su hermano. Y ello teniendo presente que el padre de los hijos no podría ser obligado tributario del gravamen por no haber mediado adquisición hereditaria a su favor, no habiendo aceptado ni repudiado la herencia de su hermano, debiendo entenderse que heredaron directamente del primer causante<sup>2</sup>.

Dada esta situación se ha de entrar a determinar si, a efectos fiscales, existe una sola transmisión o dos transmisiones, cuando el heredero del causante fallece

<sup>1</sup> De conformidad con lo declarado por GARCÍA GARCÍA, J.M., La sucesión por derecho de transmisión, Civitas, 1996, pág. 150, a la hora de analizar la figura del *ius delationis* se ha de diferenciar entre los conceptos de vocación y delación. La vocación constituye el llamamiento general a suceder a favor de todos los posibles herederos, mientras que la delación se presenta como un título estrictamente personal que atribuye al llamado la facultad de adquirir la herencia mediante un acto libre y voluntario que es la aceptación. El *ius delationis* constituye así el derecho a aceptar o repudiar la herencia que se da a favor de las personas llamadas cuando ese llamamiento es efectivo. Véase igualmente a este respecto MARCOS CARDONA, M., "Repercusiones tributarias de la transmisión del *Ius Delationis* a la luz de la nueva doctrina jurisprudencial emanada de la Sentencia de la Sala I del Tribunal Supremo de 11 de septiembre de 2013", Quincena Fiscal, núm. 17, 2017 (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)); el trabajo de esta última autora toma como punto de referencia la citada Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo (TS) de 11 de septiembre de 2013, que vino como es sabido a introducir una nueva doctrina sobre la transmisión del *ius delationis* en virtud de la cual el heredero transmisario sucede directamente al primer causante.

<sup>2</sup> Refiriéndose a las consecuencias fiscales derivadas del repudio al derecho a heredar, de forma pura, simple y gratuita, señala no obstante la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 4 de febrero de 2019 que, no siendo aceptada una herencia habiendo fallecido el causante hace 17 años, los herederos que la repudien por deudas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) a nombre del padre, deberán tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones porque el acto se equipara a una donación, tal y como prevé la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del citado Impuesto (LISD) cuando dispone que la repudiación o renuncia hecha después de prescrito el Impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación, lo que en el ISD solo producirá el efecto de gravar la adquisición lucrativa del beneficiario de la repudiación, pero sin que ello signifique que se presuma que el repudiante haya adquirido previamente la porción hereditaria objeto de la repudiación. La repudiación de la herencia tiene efectos ex tunc, que se retrotraen al momento del fallecimiento del causante, lo que significa que tales bienes no pudieron pertenecer en ningún momento al repudiante. Lo anterior tiene además sus efectos en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), porque el repudiante no debe incluir los bienes correspondientes a la porción hereditaria repudiada, ya que nunca entraron en su patrimonio, sino que entraron directamente en el patrimonio del beneficiario de la repudiación con efectos desde la muerte del causante de la sucesión. E igualmente produce efectos en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ya que el repudiante no debe declarar por la repudiación ninguna ganancia o pérdida patrimonial por la porción hereditaria repudiada, debido a que no llegó a integrarse en su patrimonio y no se produjo alteración patrimonial alguna.

sin haber aceptado o repudiado su herencia. Tradicionalmente desde la Administración tributaria se ha venido defendiendo a este respecto la existencia de dos transmisiones. En cambio las partes interesadas suelen entender que, produciéndose el fallecimiento sin la aceptación de la herencia, sólo se adquiere el derecho a aceptar o repudiar dicha herencia. Repárese en el hecho de que la admisión de este último criterio implicaría considerar que los descendientes no tienen la consideración de herederos por no haber aceptado la herencia ni expresa ni tácitamente y porque, si bien no la han repudiado, ello no implica su aceptación), no ostentando en consecuencia la condición de sujetos pasivos o contribuyentes del Impuesto Sucesorio<sup>3</sup>.

Ahora bien de otro lado habría que tomar en consideración el hecho de que, con carácter general, en el ámbito de los tributos los preceptos de Derecho Común tienen carácter supletorio, debiendo tenerse en cuenta que el pago del Impuesto sobre Sucesiones constituye un deber jurídico que impone una ley fiscal, no pudiendo entenderse a tal efecto como un acto libre, sino, por definición, como un acto debido.

No obstante, por otro lado, el hecho de que la norma tributaria establezca que el sujeto pasivo del Impuesto Sucesorio lo es el heredero tampoco significa que su pago por un llamado, con delación, implique una aceptación tácita de la herencia, al tratarse como se ha indicado de un acto debido que se realiza para evitar una sanción<sup>4</sup>. Ciertamente la cuestión anterior se halla íntimamente relacionada con el momento en que se entiendo adquirida la herencia y la polémica existente sobre la misma en torno a si nuestro ordenamiento acoge el sistema romano de adquisición de la herencia<sup>5</sup> (necesidad de previa aceptación) o el sistema germánico (adquisición

automática<sup>6</sup>). A priori cabría estimar que, para que los bienes del causante en cuestión pasaran a los transmisarios<sup>7</sup> habrían de producirse dos transmisiones, ya que lo lógico hubiera sido que, de no fallecer el causante tan tempranamente en relación con la muerte de su hermano, se hubiese producido llanamente la aceptación o repudiación<sup>8</sup> de su herencia mediante la expresión de su voluntad, sin dar lugar a la problemática aquí planteada. Concretamente en el ejemplo planteado el primer llamado adquiriría el ius delationis, que pasaría a integrar su patrimonio hereditario, recibiendo los transmisarios a través del mismo la herencia del causante, cuyos bienes y derechos pasarían a integrar a su vez el caudal de su heredero para así posibilitar que de éste pudiera pasar a los transmisarios. Se originaría pues una doble transmisión determinante de una doble liquidación<sup>9</sup> derivada de la existencia de dos hechos imposables que generarían dos liquidaciones tributarias, a saber: del causante

3 Téngase presente además a este respecto que no resulta posible oponer a Hacienda la renuncia a la herencia en aquellos casos en los que se han llevado a cabo actos de administración de los bienes integrantes de la misma tales como el cobro de arrendamientos, presentación de declaraciones, etc., ya que de dichos actos se desprende la existencia de una aceptación tácita.

4 Nuestra normativa tributaria parece responder al sistema "germánico" de adquisición de la herencia, que se produce por la mera muerte del causante, al exigir al "heredero" el pago del Impuesto, so pena de sanción económica, a partir del instante de la muerte, como si en tal momento fuera ya heredero.

5 De acuerdo con este sistema romano o de adquisición por aceptación el supuesto de hecho o factum que determina la adquisición de la herencia viene determinado, además de la apertura de por la sucesión y la vocación o llamamiento del sucesor, por la aceptación del sucesor, declaración de voluntad que se retrotrae al momento de la apertura de la sucesión o muerte del de cuius. El sucesor, ante el ius delationis, tiene la libertad de aceptar la oferta hereditaria hecha en su favor o repudiarla. Sólo si acepta (ya sea de forma expresa o tácita) asumirá la condición de heredero y adquirirá los bienes, porción o cuota que le hubiesen sido deferidos. Cabe aludir en consecuencia a la existencia de un espacio de tiempo entre la delación o llamada y la aceptación, denominado herencia yacente, situación de carácter meramente temporal o transitoria, ya que la declaración de voluntad del heredero consecuencia del ejercicio del ius delationis, una vez realizada, se retrotrae al momento del fallecimiento del causante.

6 Al amparo de este sistema germánico la transmisión de bienes es automática, produciéndose ipso iure por el solo hecho de la muerte del causante. En el sistema germano operaba la llamada sucesión legal, de carácter forzoso y en virtud de la cual los bienes no se adquirían por la aceptación del sucesor, sino por el solo hecho de la muerte sin necesidad del concurso y de conocimiento del heredero. No existía por tanto situación de yacencia, si bien se planteaba la posibilidad de repudio por parte del heredero.

7 Como es sabido el transmisario es el heredero del transmitente, quien tiene la oportunidad de aceptar o repudiar la herencia del primer causante por virtud de lo establecido en art. 1006 del Código Civil (CC) pese a no haber sido llamado a dicha herencia. Con carácter general el presupuesto para poder ejercitar el derecho de transmisión o ius transmissionis lo constituye la aceptación por el transmisario de la herencia del transmitente. Una vez aceptada, podrá aquél optar por aceptar o repudiar la herencia del primer causante. Ahora bien no resulta admisible que el transmisario repudie la herencia del transmitente y acepte, en cambio, la del primer causante, ya que el derecho a aceptar o repudiar la herencia de éste está integrado en la herencia del transmitente, de manera que si repudia ésta pierde la posibilidad de ejercitar aquel derecho.

8 Afirma el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid mediante Sentencia de 12 de enero de 2016, relativa a un concreto supuesto en el que debía entrarse a determinar si la recurrente renunció al legado de usufructo de un inmueble sin que se hubiera producido en ningún momento aceptación tácita del mismo (y, por ende, el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones), que los efectos de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda, no concurriendo en el presente caso ni un solo elemento de prueba que acreditara que la recurrente aceptó tácitamente el legado del usufructo.

9 En efecto, de acuerdo con la llamada teoría clásica o de la doble transmisión el transmisario sucede al primer causante a través de la herencia del transmitente, de modo que dicho transmisario es heredero inmediato del transmitente (segundo causante), y sólo a través de su herencia accede como heredero mediato del primer causante. Frente a dicha teoría se sitúa en cambio la llamada teoría de la adquisición directa, de acuerdo con la cual los bienes de la herencia del primer causante pasan directamente de éste al transmisario, siempre que este último acepte la herencia. En virtud de esta segunda teoría dentro del conjunto de bienes integrantes de la herencia del transmitente se halla el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, si bien el transmisario adquiriría directamente los bienes del primer causante, no confundiendo los bienes de éste en ningún caso con los del transmitente, al tratarse de dos sucesiones diferentes. Significa ello por tanto que no habrá de ser tomada en consideración a este respecto la herencia que deje el transmitente de sus propios bienes, derechos y obligaciones, la cual estaría al margen de la cuestión planteada, circunscrita únicamente a la herencia dejada por el primer causante.

al transmitente<sup>10</sup> (que podría incluso haber satisfecho el Impuesto en vida sin que ello implique la existencia de una aceptación tácita); y del transmitente a los transmisarios, incluyéndose en esta última herencia, no ya sólo la parte del caudal hereditario procedente del primer causante, sino también los bienes, derechos y obligaciones que sean del propio transmitente. Existirían pues dos devengos que se producirían en dos fechas distintas.

El primero del primer causante al transmisario (por su herencia) y el segundo del transmitente al transmisario (por su caudal hereditario propio).

Adviértase por tanto que ello implicaría estimar que procede la tributación por el Impuesto Sucesorio, considerando a tal efecto que la aceptación de la herencia por parte de los herederos se produce en nombre del causante y no como herederos directos, originándose así una doble liquidación por el citado Impuesto<sup>11</sup>.

No obstante se ha de tener presente a este respecto que, por lo que se refiere a los efectos derivados de la presentación y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) en relación con la aceptación de una herencia, en ausencia de actos de dominio de los que se desprenda claramente la voluntad del actor de hacer suya la herencia la declaración y autoliquidación del Impuesto Sucesorio no impide renunciar de forma pura, simple y gratuita a una herencia pendiente de aceptación<sup>12</sup>.

De cualquier manera parece razonable estimar que la aceptación del transmisario determina que herede

el transmitente o segundo causante. Y es que solo a través de la herencia del transmitente, formando parte de la masa hereditaria del mismo como un valor patrimonial ínsito en ella, se llega al *ius delationis* y, los bienes y derechos que la integran, pasan a la esfera jurídica del transmisario, no existiendo en consecuencia una sola sucesión sino dos.

## 2. Análisis de la reciente jurisprudencia del ts. Alcance de la contraposición de criterios existente entre las salas de lo civil y de lo contencioso-administrativo. La trascendencia de las ssts de 5 de junio de 2018 y 29 de marzo de 2019

A la calificación que ha de realizarse del *ius delationis* tuvo ocasión de referirse inicialmente el Tribunal Supremo en su Sentencia de 18 de noviembre de 2008. Afirmó el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que, dado el fallecimiento de un heredero sin haber aceptado o repudiado la herencia, cabría efectuar dos posibles interpretaciones. En primer lugar, estimar que se producen dos transmisiones, a saber, una primera del causante inicial al llamado a su herencia o transmitente, y otra segunda del transmitente a su propio heredero o transmisario, que no adquiere del causante inicial directamente, sino a través de la herencia del propio causante.

Esta primera interpretación quedaría amparada por lo dispuesto en el art. 10.2 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), encargado de determinar que la adquisición de la herencia se entiende

10 Como es sabido el transmitente constituye el heredero del anterior que fallece después de éste, habiendo sido llamado a su herencia pero sin aceptarla ni repudiarla. Dicho transmitente puede ser llamado a la herencia del primer causante tanto por testamento como ab intestato, pero siempre a título de heredero, no de legatario, ya que el legado se adquiere ipso iure, mientras que el heredero sólo adquiere la herencia si la acepta expresa o tácitamente.

11 En este sentido se pronunció, por ejemplo, la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 4 de marzo de 2008. No obstante ha de señalarse que el citado pronunciamiento presentó un Voto Particular formulado por uno de los Magistrados a través del cual éste manifestó su disconformidad con el criterio anterior, fundamentando su divergencia en el hecho de que no debía procederse a una doble liquidación tributaria ya que, aunque la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones hace coincidir en efecto el devengo con el óbito del causante, no se puede prescindir de la adquisición de la herencia, que se produce mediante la aceptación de la misma, lo cual supone en su caso el incremento patrimonial que constituye el hecho imponible del Impuesto, a tenor de lo dispuesto en los arts. 1 y 3 de la Ley 29/1987. Y, en base a ello, se estimó en dicho Voto Particular que la normativa tributaria reguladora del ISD no puede desconectarse del régimen jurídico del Derecho Sucesorio contemplado en el Código Civil, en el que se refleja el sistema romanista, en virtud del cual no puede entenderse que se produzca la adquisición de la herencia y, por ende, que exista transmisión hereditaria sino mediante el mecanismo jurídico de la aceptación.

12 Con carácter general la renuncia pura y simple (repudiación) no implica la transmisión del derecho a suceder por parte del renunciante, heredando los parientes del grado siguiente por su propio derecho, pero no porque se lo haya transmitido el renunciante. En dicho caso se entenderá que el renunciante nunca ha adquirido los bienes de la herencia, por lo que no podrá considerarse sucesor del contribuyente, ni podrán derivarse las obligaciones tributarias pendientes del causante, no teniendo que pagar el Impuesto. Asimismo el llamado a la herencia puede también renunciar a ésta pero en favor de otros, lo que constituiría en sentido estricto una cesión de derechos, tributando el renunciante como si hubiera adquirido la herencia y el beneficiario de la renuncia como si hubiera recibido una donación.

Véase a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 10 de febrero de 2015, de conformidad con la cual, siendo la renuncia pura, simple y gratuita, se equipara a la repudiación y sólo tributan los beneficiarios de la renuncia, considerándose que el renunciante no ha llegado a aceptar la herencia, no siendo heredero ni legatario, ni, en consecuencia, sujeto pasivo del Impuesto. En los demás casos de renuncia se considera que el renunciante sí acepta la herencia, a la que posteriormente renuncia, originándose a tal efecto dos hechos sujetos a tributación, a saber: la transmisión hereditaria del causante al renunciante, que estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por concepto de adquisición por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio; y la transmisión inter vivos del renunciante al beneficiario de dicha renuncia, que estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de adquisición por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, si la renuncia es gratuita, o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, si la renuncia es onerosa. En todo caso, y de acuerdo con lo declarado por la DGT en la citada Resolución, el simple hecho de liquidar el ISD no implica el hecho de aceptar una herencia. Y ello con independencia de que existan una serie de hechos posteriores que sí puedan implicar la aceptación sin necesidad que esta sea expresa. Por otra parte, tal y como apunta SALCEDO, J. M<sup>a</sup>., "Renunciar a la herencia para no pagar impuestos", *Iuris & Lex*, núm. 136, 2015, pág. 78, la repudiación o renuncia realizada después de prescrito el Impuesto se considera, a efectos fiscales, como una donación; recuerda además el citado autor que "Mientras que la aceptación a la herencia puede realizarse de forma tácita o expresa, la renuncia ha de realizarse en documento público. Y es esta una cuestión capital para determinar la validez de la renuncia a la herencia, sea cual sea el momento en que se realiza. Y es que, en la medida en que dicha renuncia sea válida, podrá oponerse a Hacienda para evitar pagar los impuestos de una herencia, o la derivación de obligaciones tributarias del fallecido".

producida el mismo día del fallecimiento del causante, con independencia de si ha habido o no aceptación de la herencia<sup>13</sup>.

Y, en segundo término, al amparo de lo establecido en el art. 1006 CC (el cual, como es sabido, dispone que por la muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía<sup>14</sup>) cabría estimar que el transmitente sólo habría adquirido el *ius delationis*, es decir, el derecho a aceptar o repudiar la herencia.

Pues bien esta segunda postura (que fue la defendida tanto por la parte demandada como por la Abogacía del Estado) terminó siendo en el presente caso el criterio adoptado finalmente por el TS, estimando a tal efecto el Alto Tribunal que la prevalencia del citado art. 1006 CC se fundamenta en el hecho de que la supletoriedad del Derecho Civil no supone que se descarten las normas que rodean el fenómeno sucesorio y que se establecen en el citado Código<sup>15</sup>.

Con posterioridad, sin embargo, afirmaríala el Tribunal Supremo mediante Sentencia de 14 de diciembre de 2011 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo que, produciéndose el fallecimiento intestado de una persona cuya única hermana falleció en fecha posterior dejando hijos y una nieta, los cuales habían sido instituidos herederos universales por la causante con anterioridad a la muerte de su hermano, cabe aludir a la existencia de dos sucesiones.

En dicho supuesto la causante tenía el *ius delationis* desde el instante de la muerte de su hermano si bien, al morir ella sin ejercitarlo, lo adquirieron *ope legis* sus herederos, al margen de la voluntad de su madre, de manera que, en el supuesto de que éstos aceptasen su herencia, sin excepción respecto de la de su tío, habría de entenderse que aquélla aceptó la herencia de éste, produciéndose en consecuencia su adquisición, que constituye el hecho imponible del Impuesto de conformidad con lo dispuesto por el art. 3.1.a) de la Ley 29/1987<sup>16</sup>. El Alto Tribunal rechazó la posibilidad

de que los sobrinos y la hija del sobrino del causante procediesen a heredar su patrimonio sin que el caudal relicto pasara a través de su madre o abuela ya que, muriendo ésta con posterioridad a aquél, dicha sucesión queda excluida, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 921 del Código Civil. De este modo el caudal relicto del tío únicamente podría llegar a aquéllos mediante los dos pasos sucesivos que han de darse entre ellos, a saber: un primer paso del hermano causante a su hermana; y un segundo paso de la hermana a sus hijos y nieta.

En consecuencia para el Tribunal Supremo adquiere plena virtualidad lo dispuesto en el art. 1006 del Código Civil, en el que se establece que “Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía”, de tal forma que el *ius delationis*, es decir, el derecho a aceptar o repudiar la herencia, que integra el patrimonio del heredero, pasa a su vez por ministerio de la ley a sus propios herederos, si aquél no lo ejercitó en su momento. Tal y como se ha señalado en el presente supuesto analizado por el Alto Tribunal la hermana tenía ese *ius delationis* desde el momento de la muerte de su hermano, si bien al morir ella sin ejercitarlo, lo adquirieron *ope legis* sus herederos, al margen de la voluntad de su madre, de tal forma que si éstos aceptaban su herencia sin excepción respecto de la de su tío se entendía que aquella aceptaba la herencia de éste, produciéndose su adquisición. Pues bien, a juicio del TS para que los bienes del causante lleguen a los transmisarios se han de dar dos transmisiones, reconociéndose así el efecto retroactivo de la aceptación de la herencia del art. 989 CC (en virtud del cual “Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda”), ya que el transmisario no puede retrotraer su adquisición directamente hasta el momento de la muerte del primer causante al no tener en ese momento una vocación (llamamiento a todos los posibles herederos) ni una delación (ofrecimiento de la herencia a las personas llamadas por testamento o por la ley) que le hubiera permitido fundar dicha retroacción. Con carácter adicional podría llegar a suceder que el transmisario ni siquiera existiera a la fecha del fallecimiento del primer causante. Para el TS en circunstancias normales en la que la hermana hubiera aceptado la herencia antes de su muerte se habría liquidado el Impuesto sobre Sucesiones en la herencia de su hermano, cuyo caudal relicto se habría visto disminuido en su importe por lo que, al morir ella, sería el montante resultante el que se transmitiría a sus hijos y nieta. No parece pues lógico estimar que éstos hubieran de beneficiarse en perjuicio de la Hacienda mediante un enriquecimiento que afectase al principio de capacidad contributiva.

En resumen, en el presente caso el hecho determinante del litigio tuvo su origen en la muerte intestada de una persona, cuya única hermana falleció en fecha posterior, dejando dos hijos y una nieta, los cuales habían sido instituidos herederos universales por su madre con anterioridad a la muerte de su hermano.

13 Este fue el criterio defendido por la parte demandante en el supuesto enjuiciado, aduciendo además que la jurisprudencia del TS viene manteniendo que la legislación fiscal responde al sistema germánico de adquisición de la herencia que se produce por la muerte del causante, adquiriendo el Derecho Civil un carácter meramente supletorio.

14 Cabe recordar que este art. 1006 CC no resulta de aplicación a los legados. El derecho de transmisión exige que el transmisario sea heredero (testamentario o abintestato) y no legatario, debido a que la atribución *mortis causa* a título particular se entiende adquirida automáticamente por el legatario sin requerirse, por tanto, aceptación, si bien puede renunciar al legado.

15 Ya con anterioridad, en su Sentencia de 17 de julio de 2003, había afirmado el TS que tanto a efectos fiscales como civiles la adquisición de la herencia no opera *ope legis*, sino que es necesario a tal efecto, tanto la institución del heredero como la aceptación, sin perjuicio de la posterior retroacción de los efectos al instante del fallecimiento del causante.

16 En efecto, en el concreto supuesto planteado la circunstancia determinante del litigio tenía su origen en la muerte intestada de una persona, cuya única hermana falleció en fecha posterior dejando instituidos varios herederos universales con anterioridad a la muerte de su hermano. La fallecida tenía ese *ius delationis* desde el momento de la muerte de su hermano. Sin embargo al morir ella sin ejercitarlo lo adquirieron *ope legis* sus herederos, de tal forma que si éstos aceptan su herencia habría de entenderse que aquélla acepta la herencia de su hermano fallecido, produciéndose por tanto su adquisición y devengándose en consecuencia el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones.

El problema que se suscitaba era si, al producirse dos hechos sucesorios, procedía practicar una liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones por cada uno de ellos (solución que era la mantenida en los actos recurridos y en la sentencia impugnada) o si, por el contrario, sólo procedía una liquidación, a saber, la correspondiente a la herencia de la hermana, pero no a la de su hermano, por no haber aquella aceptado ésta.

A juicio del TS adquiere plena virtualidad el art. 1006 del Código Civil, en el que se establece que por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía, de tal forma que el ius delationis (es decir, el derecho a aceptar o repudiar la herencia, que integra el patrimonio del heredero) pasa a su vez por ministerio de la ley a sus propios herederos, si aquél no lo ejercitó en su momento. Tal y como se ha señalado en el supuesto de autos la hermana tenía ese ius delationis desde el momento de la muerte de su hermano, si bien al morir ella sin ejercitarlo lo adquirieron ope legis sus herederos, al margen de la voluntad de su madre, de tal forma que si éstos aceptan su herencia, sin excepción respecto de la de su tío, ha de entenderse que aquélla acepta la herencia de éste, produciéndose su adquisición, que constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones<sup>17</sup>.

Debe precisarse no obstante que esta Sentencia del TS de 14 de diciembre de 2011 contó con un Voto Particular formulado por el Magistrado Sr. Fernández Montalvo a través del cual se vino a defender la teoría de la adquisición directa, de acuerdo con la cual procedería una liquidación tributaria de los bienes del primer causante al heredero del heredero.

De acuerdo con el razonamiento esgrimido en el citado Voto Particular puesto que la adquisición constituye requisito imprescindible para que se produzca el hecho imponible del ISD y, en el concreto caso enjuiciado, la hermana del causante murió sin aceptar la herencia de éste, la adquisición no llegó a producirse, lo que determina que el hecho imponible no tuviera lugar, no pudiendo practicarse liquidación por el mismo.

Tal y como se afirmó en el citado Voto Particular “Es cierto que el artículo 24 de la Ley 29/1987 establece que el Impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante, pero esto lo único que supone es retrotraer los efectos tributarios del Impuesto a ese momento, y así hay que entenderlo en concordancia con el artículo 989 del

Código Civil, que establece que ‘Los efectos de la aceptación y de la repudiación de la herencia se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda’, lo que significa que es el hecho de la aceptación el determinante de la adquisición.

Ahora bien, lo anterior implica que los hijos de Doña Bárbara no heredan de ésta los bienes de su hijo Don Benjamín, sino solo su ‘ius delationis’, por tanto los bienes los heredaría, con su aceptación, directamente de éste, por lo que lo procedente hubiera sido desde el punto de vista del Impuesto sobre Sucesiones, que se girase una sola liquidación por el gravamen correspondiente a esta sucesión”. Por su parte la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo declaró en su Sentencia de 11 de septiembre de 2013<sup>18</sup> que el derecho de transmisión previsto en el art. 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisorio. El heredero transmisorio adquiere los bienes de la herencia directamente del primer causante cuando acepta positivamente el ius delationis, transmitiéndose el derecho a suceder pero no de suceder al transmitente sino al primer causante. Ello determina que las dos herencias (la del primer causante y la del transmitente) sean independientes.

No existe por tanto una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios.

Tal y como afirmó literalmente la Sala de lo Civil del TS en esta Sentencia “El derecho de transmisión no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisorio.

<sup>18</sup> A través de este pronunciamiento de la Sala de lo Civil del TS se analizaba un supuesto relativo a un procedimiento de división de herencia respecto del cual se planteaba si procedía o no concretar en el cuaderno particional la parte que podía corresponder a los herederos del transmitente fallecido en la herencia del primer causante. Finalmente el Tribunal estimó procedente que se corrigiese el cuaderno particional fijando en él la cuota que habría de corresponder a los herederos del transmitente en la herencia del primer causante y su correspondiente concreción en los bienes y derechos que singularmente les fuesen adjudicados, dado que la sucesión del primer causante y la del transmitente constituyen sucesiones independientes. Tal y como concluyó el Alto Tribunal en la citada Sentencia “(...) Del contexto interpretativo realizado debe concluirse, como fijación de la Doctrina jurisprudencial aplicable a la cuestión debatida, que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisorio. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmisorio, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmisorio.”

<sup>17</sup> En parecidos términos a los adoptados en esta Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS de 14 de diciembre de 2011 se situaría posteriormente la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral (TEAF) de Guipúzcoa de 4 de noviembre de 2015, a través de la cual se afirmó que el transmisorio sólo es llamado respecto a la herencia del transmitente, ya que respecto al primer causante tal vocación corresponde al transmitente y la vocación no se transmite sino únicamente el derecho derivado de ella y de la delación, de manera que no puede ser heredero directo del causante el transmisorio en tanto en cuanto difícilmente puede suceder quien no tiene vocación, que constituye uno de los presupuestos de toda adquisición hereditaria; tal y como se encargó de precisar este Tribunal “Si la vocación es la propia del transmitente, no puede dar lugar a que los bienes respecto a los que se ejercita el ‘ius delationis’ pasen a un patrimonio distinto del propio del que tiene la vocación. En definitiva, el artículo 1.006 del Código Civil se refiere al mismo derecho que tenía el transmitente, y ese derecho no es el de heredar de quien hubiera heredado el transmitente, sino el de ejercitar el derecho con los mismos caracteres y efectos que tenía el derecho del transmitente, derivado de la vocación y delación de éste, y no de una nueva vocación y delación del transmisorio”.

No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el *ius delationis*, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que *ex lege* ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el *ius delationis* integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente”.<sup>19</sup> En todo caso, al amparo de esta línea interpretativa afirmó la DGT mediante con-

testación a Consulta de 2 de marzo de 2017<sup>20</sup> que cuando alguno de los llamados a suceder fallezca antes de aceptar o repudiar la herencia todavía no habría adquirido la condición de heredero del causante primero (tal condición se adquiere con la aceptación de la herencia). Ahora bien, como tampoco la habría repudiado permanecería vigente el derecho del fallecido a aceptar la herencia (*ius delationis*), derecho que es transmisible a sus herederos (*ius transmissionis*). Con la adquisición hereditaria del *ius delationis* el nuevo heredero adquiriría el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, de forma que si la acepta se convertiría en heredero directo de dicho primer causante y debería liquidar el Impuesto de forma separada de la herencia del segundo causante, por la que también deberá liquidar el mismo, ya que solo aceptando la segunda se le transmitirá el derecho a aceptar o repudiar la primera.

De este modo vino a estimar la DGT que si alguno de los llamados a suceder falleciese antes de aceptar o repudiar la herencia el fallecido todavía no sería heredero del causante, ya que dicha condición se adquiere con la aceptación de la herencia. Ahora bien no habiendo repudiado tampoco aquella permanecería vigente el derecho del fallecido a aceptar la herencia (*ius delationis*), siendo este derecho transmisible a sus herederos (*ius transmissionis*). En definitiva, por la adquisición hereditaria del *ius delationis* el nuevo heredero obtiene el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, de manera que si la acepta se convertiría en heredero directo de dicho primer causante y habría de liquidar el Impuesto Sucesorio por dicha herencia de forma separada respecto de la herencia del segundo causante, por la que también habría de liquidar el Impuesto, ya que solo aceptando la segunda se le transmitirá el derecho a aceptar o repudiar la primera.<sup>21</sup>

Por otra parte, ¿qué criterio habría de adoptarse tratándose de aquellos supuestos relativos a la existencia de un sujeto transitoriamente indeterminado en la sucesión? Mediante

19 Esta doctrina civilista de la adquisición directa se halla asimismo presente en la Sentencia del TSJ. del Principado de Asturias de 29 de diciembre de 2016, en virtud de la cual la herencia se adquiere mediante su aceptación, siendo precisamente dicha adquisición el presupuesto necesario para que surja el hecho imponible. No obstante el citado pronunciamiento sería objeto de un recurso de casación interpuesto por el Principado de Asturias ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, el cual fue admitido mediante Auto de 31 de mayo de 2017 al estimarse que concurre interés casacional objetivo porque la Sentencia discutida fija, ante situaciones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas que se invocan como infringidas y que fundamentan el fallo contradictoria con la sostenida, por ejemplo, en la Sentencia del TSJ. de Madrid de 7 de mayo de 2015. Concretamente la Sentencia recurrida, apoyándose en la doctrina jurisprudencial contencioso administrativa, defendía la doble transmisión y, por ende, la existencia de dos hechos imponibles en el Impuesto. A tal efecto se señala textualmente en el citado Auto del TS de 31 de mayo de 2017 que “Se hace, por lo tanto, necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que establezca un criterio claro y definitivo sobre la cuestión, resolviendo la contradicción doctrinal existente. Determinar si, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, al aceptar estos últimos la herencia de su causante –que falleció sin aceptar la del suyo– se produce una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o sólo uno”.

La inalterabilidad del *ius delationis*, junto con la debida diferenciación de los procesos sucesorios en liza, determina, a su vez, que los derechos hereditarios de los herederos transmisarios se ejerciten plenamente conforme a la sucesión del causante de la herencia, ya testamentariamente o bien de forma intestada, quedando comprendidas en dicha ejecución sucesoria la concreción e individualización propia de las operaciones particionales cuando estas tengan lugar; sin que dicha ejecución venga condicionada por las disposiciones que deban seguirse respecto de la sucesión o partición de la herencia del heredero transmitente. Esta misma razón de inalterabilidad o subsistencia del *ius delationis* hace que cumplidos ya los requisitos de capacidad sucesoria por el heredero transmitente y, por tanto, la posibilidad de transmisión del *ius delationis*, la capacidad sucesoria de los herederos transmisarios en la herencia del causante deba ser apreciada cuando éstos acepten la herencia del fallecido heredero transmitente”. En consecuencia al amparo del citado razonamiento no se originaría una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el *ius delationis*, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que *ex lege* ostentan los herederos transmisarios; dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el *ius delationis* integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.

20 De acuerdo con el concreto supuesto de hecho planteado en esta Consulta tres tíos del consultante tenían otorgado testamento en los mismos términos, instituyendo herederos fiduciarios de todos sus bienes por partes iguales a sus hermanos. Los instituidos herederos serían sustituidos, vulgar y fideicomisariamente por el consultante y su primo. En octubre de 2015 falleció el primer hermano y los otros dos liquidaron el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En agosto de 2016 falleció el segundo hermano. Y, cuando se estaban realizando los trámites, pero antes de escriturar y aceptar la herencia a favor de la tercera hermana, ésta falleció en octubre de 2016, apenas unos meses después.

21 Un juicio crítico con la citada Resolución de la DGT puede encontrarse en MARCOS CARDONA, M., “Repercusiones tributarias de la transmisión del *ius delationis* a la luz de la nueva doctrina jurisprudencial emanada de la Sentencia de la Sala I del Tribunal Supremo de 11 de septiembre de 2013”, ob. cit. (consultado en [www.aranzadidigital.es](http://www.aranzadidigital.es)), para quien “La DGT ha asumido con prontitud –y de forma precipitada en mi opinión– el nuevo criterio jurisprudencial civil y que podrá mantener ‘en tanto no se modifique la jurisprudencia aplicable al caso’. Entiendo que la DGT no tenía por qué acatar una interpretación procedente de la Sala I del Tribunal Supremo que no se pronuncia en su función revisora sobre actos dictados por la Administración tributaria; por ello, este cambio, en su caso, podrá producirse cuando se resuelva el recurso de casación planteado ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo y que servirá para la formación de jurisprudencia sobre la transmisión del *ius delationis* teniendo en cuenta sus efectos tributarios”.

Sentencia de 3 de febrero de 2011 se refirió el TS a un supuesto en el que el causante legaba a su esposa el usufructo vitalicio del 50% de las acciones de dos sociedades, del 100% de las acciones de una tercera sociedad a su sobrino y el usufructo del 50% de las anteriores acciones cuyo usufructo se legó a la esposa. Los recurrentes eran los legatarios de la nuda propiedad de unas acciones cuyo usufructo se repartía por el causante entre su esposa y su sobrino (padre de los recurrentes) a partes iguales.

El origen de la controversia a resolver se basaba en una cláusula testamentaria que disponía que se legaba la nuda propiedad de las acciones (cuyo usufructo había sido legado a su esposa y a su sobrino) a los hijos de dicho sobrino y demás que pudieran nacer, siempre que fuesen o tuviesen el primer apellido igual a los anteriores. Los citados legatarios recibirían las acciones por partes iguales y se consolidarían en ellos la plena propiedad de las mismas al extinguirse respectivamente el usufructo legado a su esposa y a su sobrino.

A juicio del TS no existía en dicho caso controversia algún en cuanto a la posibilidad de que fuesen nombrados legatarios personas no nacidas ni concebidas en el momento del fallecimiento del causante, existiendo certidumbre en la institución de los hijos del sobrino del testador designados en el testamento, que hacían efectivos sus derechos desde el momento de la muerte del mismo y que, por consiguiente, podrían transmitirlos a sus herederos.

Por lo que respecta al aspecto cuantitativo de los legados, la apertura de la sucesión del causante, a la vista de su disposición testamentaria, daría lugar al nacimiento de una situación jurídica de pendencia, caracterizada por ser una situación de protección jurídica interina en favor de un sujeto transitoriamente indeterminado de un derecho subjetivo y en la que habrían de tratar de compatibilizarse el objetivo de no quedar abandonados a su suerte los intereses de un incierto sujeto con la posibilidad de defender los propios los actuales beneficiarios. Para ello sostuvo el TS que el ordenamiento jurídico atribuye dos clases de titularidades: la titularidad interina y la preventiva. La primera, en beneficio del sujeto indeterminado, tiene un cierto sentido de officium, pudiendo ostentarla uno de los interesados o un tercero, con el carácter de curator bonorum. En cambio, la titularidad preventiva sería la que ostentan los beneficiarios eventuales, quienes podrían ostentar también la titularidad interina.

De conformidad con lo manifestado por el TS en dicha Sentencia de 3 de febrero de 2011 la situación de pendencia se originaría sólo en lo referente al aspecto cuantitativo de los legados en virtud de la situación de protección jurídica interina a favor de un sujeto transitoriamente indeterminado que contenía el testamento. Y, en base a ello, existía certidumbre en la institución de los legatarios que hicieron efectivos sus derechos desde el instante del fallecimiento del testador, pudiendo en consecuencia transmitirlos a sus herederos, efecto éste último que no podría producirse si la institución quedase

subordinada al cumplimiento de una condición suspensiva.

Por tanto concluyó el TS que esta situación de pendencia resulta similar a la regulada por el Código Civil bajo el título de “precauciones que deben adoptarse cuando viuda quede encinta” (arts. 959 a 967), si bien al margen de la duración limitada al tiempo de gestación, con la diferencia de que el art. 959 prevé que como consecuencia de dicha circunstancia los derechos de los interesados pueden “desaparecer” o “disminuir”, mientras que en el caso presente, en virtud de la disposición testamentaria, solo podría producirse el segundo de los efectos indicados. A su juicio el reflejo fiscal de lo expuesto era que se permitiese la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones desde luego, sin perjuicio de las rectificaciones que procedieran en su momento, para el caso de que dentro del término que necesariamente debía producirse tuviese lugar el evento previsto por el testador.

De este modo el TS estimó que en el presente caso resultaba aplicable el art. 57, apartado segundo del antiguo Reglamento del Impuesto de 15 de enero de 1959 (vigente en aquel momento), que posibilitaba la liquidación del Impuesto sin perjuicio de aquellas rectificaciones que procediesen para el caso de que se produjera el evento previsto por el testador.

Con carácter adicional el Alto Tribunal desestimó el recurso interpuesto, al considerar que no resultaba de aplicación el art. 759 del Código Civil sino su art. 799, relativo al término incierto.

Por otro lado, y en relación con la cuestión relativa a la determinación de la condición de heredero por sustitución, analizó el TS en su Sentencia de 25 de mayo de 2011 un supuesto en el que debía entrar a determinarse si se había producido la prescripción alegada por la parte recurrente, cuestión que estaba en función de si aquella era heredera directa del causante (conforme ella afirmaba) o si, por el contrario, lo era a través de su otro tío. En efecto, debía determinarse en el presente caso si la adquisición de los bienes por sucesión (y de la que derivaba la liquidación) provenía directamente de la herencia de su tío o bien de éste pero a través de la herencia de su otro tío. Y es que, mientras en el primer caso estaría prescrito el derecho de la Administración a liquidar el Impuesto, en el segundo no.

Concretamente la citada Sentencia del Alto Tribunal analizaba la cuestión relativa al tratamiento fiscal de la sustitución vulgar en el ISD, especialmente desde la perspectiva de la prescripción. Como es sabido la citada figura tiene lugar en aquellos casos en los que se produce el llamamiento de un segundo o ulterior heredero (sustituto) para el caso de que el primer llamado a la herencia no llegue a ser heredero o para que lo sea después del primer llamado, existiendo en consecuencia dos tipos de sustitución en sentido técnico (al margen las llamadas sustituciones pupilar y ejemplar, que constituyen meros expedientes para suplir la falta de capacidad del sustituido). En primer lugar, la sustitución en sentido técnico, a través de la cual se lleva a cabo un encauzamiento de los

bienes en defecto del sustituido, dando lugar a la llamada sustitución vulgar o directa. Y, en segundo término, aquella sustitución a través de la cual tiene lugar un encauzamiento de los bienes con posterioridad a la realización de la institución, dando lugar a la sustitución fideicomisaria, también llamada indirecta u oblicua.<sup>22</sup>

En el concreto supuesto analizado el testamento del causante de la herencia que daba lugar a la liquidación impugnada expresaba textualmente en su Disposición Tercera lo siguiente: “Instituye heredero universal a su hermano Don Gonzalo; y en defecto del mismo a su sobrina Doña Eufrosia -hija de su difunto hermano Bernardo-, representada por sus descendientes”. El causante de la herencia objeto de liquidación –D. Clemente – murió el 6 de mayo de 1989, y su hermano Gonzalo murió el 9 de julio de 1991. Con fecha 29 de noviembre de 1996 fue admitido a trámite juicio de testamentaría de la herencia de D. Clemente que concluyó en virtud de Auto de 17 de febrero de 1999. En base a ello estima el TS que la recurrente no es heredera directa de D. Clemente, sino que lo es por sustitución, de tal forma que no heredará de éste sino en el caso de que el verdadero heredero, D. Gonzalo, renuncie a la herencia o pre fallezca al causante, lo que en el presente caso no sucedió. Y, no existiendo premoriencia de D. Gonzalo, el hecho imponible respecto de la herencia de D. Clemente tuvo lugar, para la recurrente, en la fecha de la muerte de D. Gonzalo, computándose el plazo de prescripción, que en este momento era de cinco años, a partir de los seis meses a contar desde dicho hecho (art.48.1 del Real Decreto 1629/1991), de tal forma que, habiéndose interrumpido la prescripción por el juicio de testamentaría entablado por la recurrente, se reanudó el nuevo plazo a partir de la fecha del auto firme que lo resolvía, sin que hubiese transcurrido el mismo cuando se giró la liquidación. A tal efecto no cabría invocar que la recurrente fue declarada heredera de D. Clemente por el Juzgado en juicio de testamentaria, ya que ello era la lógica consecuencia de lo dispuesto en el testamento, al haber ya fallecido D. Gonzalo en el momento de la incoación,

hallándose aquella legitimada para instar la testamentaría de aquél, conforme al art. 1038 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

A juicio del Tribunal una cosa es lo que los particulares interesados en las herencias de los hermanos fallecidos hayan hecho (en concreto los juicios voluntarios de testamentarias seguidos) y otra diferente lo que procede en la interpretación de los testamentos de ambos hermanos aplicando las disposiciones del Código Civil correspondientes, y a los efectos de dar respuesta al interrogante establecido. Y, en base a ello, el Tribunal rechazó la argumentación de la recurrente sobre que fuese heredera directa de uno de sus tíos en base al juicio voluntario de testamentaría, ya que dicho procedimiento no tiene por finalidad la determinación de quién es heredero, sino la partición de los bienes entre los herederos. No obstante la terminación de dicho procedimiento en la forma en que se hizo, estimó el Tribunal que el juicio de testamentaría debió concluir cuando la recurrente compareció y negó que fuera heredera de su tío. Para el Tribunal, debió transformarse el procedimiento de jurisdicción voluntaria en uno contencioso (mayor cuantía) a los efectos de aclarar quién era el heredero de los fallecidos y, una vez determinado, proceder a la partición y adjudicación de los bienes. A mayor abundamiento en el Auto de la Audiencia Provincial recurrido se partía de una premisa errónea para considerar a la actora como heredera, y por tanto legitimada para instar la testamentaría, consistente que uno de sus tíos premurió su otro tío, entrando en liza la sustitución hereditaria establecida por éste último, cuando en realidad no fue así.

En el presente caso en el testamento de uno de los tíos había un heredero instituido con carácter principal que era su hermano, de manera que la actora sólo sería heredera de su tío si hubiera concurrido alguna de las tres circunstancias previstas en el art. 774 del CC, que no era el caso, motivo por el cual nunca pudo ser heredera directa del mismo; en cambio, la sustitución simple o vulgar sí que existió respecto de la herencia de su tío, ya que el primer instituido, su hermano, premurió al causante.

Con carácter general la aceptación o repudiación de la herencia puede hacerse en alguna de las formas establecidas en los arts. 999 y 1008 del CC respectivamente.

En el presente caso no constaba que uno de los tíos aceptara ni repudiara la herencia de su hermano. Y, para estos supuestos, establece el art. 1006 del CC que por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía; esto es, lo que se llama como *ius delationis* o llamamiento a la herencia. Significa ello que cuando falleció en el supuesto de autos uno de los tíos y transmitió a sus herederos (entre los que estaba la actora), además de su propio patrimonio, o mejor dicho, integrado en su propio patrimonio, el denominado *ius delationis*, ello

<sup>22</sup> A la denominada sustitución vulgar se refiere el art. 774 del Código Civil, de conformidad con el cual “Puede el testador sustituir una o más personas al heredero o herederos instituidos para el caso en que mueran antes que él, o no quieran, o no puedan aceptar la herencia. La sustitución simple, y sin expresión de casos, comprende los tres expresados en el párrafo anterior, a menos que el testador haya dispuesto lo contrario”. Por lo que respecta al tratamiento tributario de la citada figura, establece el art. 53.1 de la LISD que “En la sustitución vulgar se entenderá que el sustituido hereda al causante y, en consecuencia, se le exigirá el impuesto cuando el heredero instituido falleciera antes o no pudiera o quisiera aceptar la herencia, teniendo en cuenta el patrimonio preexistente y atendiendo a su parentesco con el causante”. Se trata, en líneas generales, de una regulación que resulta plenamente coherente con lo dispuesto en el Código Civil, y a través de la cual se precisa que en la sustitución vulgar el sustituto hereda directamente del causante y no del primer designado, que ha fallecido antes o no ha aceptado la herencia. Debido a ello parece razonable estimar que, de cara a la determinación del grado de parentesco deba atenderse al existente entre el causante y el sustituto. La propia denominación de esta figura (sustitución directa) deja claro que el sustituto hereda directamente del causante, a diferencia de lo que ocurre en la sustitución fideicomisaria.

constituía herencia del fallecido y no de su hermano, heredando, si la recurrente así lo quisiera, los bienes de su tío premuerto, pero a través de la herencia de su otro tío.

Téngase presente además que en la situación descrita la actora, si renunciaba a la herencia de su tío, no podía aceptar la herencia de su otro tío (art. 990 del CC); en cambio, si aceptaba la herencia de aquél, podía no aceptar la herencia de este último, ya que es el derecho que se le había transmitido, el de aceptar o no la herencia de este último; lo mismo ocurría en el supuesto de indignidad para suceder de la actora respecto de la herencia del primero de dichos tíos, afectando la indignidad también al ejercicio del *ius delationis*. Y, como quiera que se trataba de bienes adquiridos a través de la herencia de su tío premuerto, procedía la liquidación del Impuesto sobre la base imponible determinada por su valor, ya que era la única destinataria de los mismos, sin perjuicio de liquidaciones complementarias respecto de los demás bienes si no hubiera prescrito el derecho de la Administración. Por otro lado el plazo de prescripción habrá de computarse desde los seis meses siguientes al fallecimiento del causante, de conformidad con lo dispuesto en el art. 48.1 del Real Decreto 1629/1991.

De este modo, dado un supuesto de sustitución vulgar (como se ha señalado, una sobrina había heredado a su tío al haber muerto un hermano de este, llamado a la herencia en primer lugar, sin aceptar la misma) estimó el Alto Tribunal que “La recurrente no es heredera directa de D. Clemente (el tío fallecido), sino que lo es por sustitución, de tal forma que no heredará de éste sino en el caso de que el verdadero heredero, D. Gonzalo (el otro tío llamado en primer lugar), renuncie a la herencia o prefalezca al causante, lo que no ha ocurrido.

No existiendo premoriencia de D. Gonzalo, el hecho imponible respecto de la herencia de D. Clemente tiene lugar, para la recurrente, en la fecha de la muerte de D. Gonzalo, computándose el plazo de prescripción, que en este momento era de cinco años, a partir de los seis meses de este hecho (art. 48.1 del Reglamento del Impuesto 1629/1991”.<sup>23</sup>

Ciertamente en el presente caso no se producía lesión del art. 1000 del Código Civil, ya que la aceptación o renuncia de la herencia efectuada por D. Gonzalo no era lo determinante a los efectos de la adquisición o no de la recurrente como sujeto pasivo del Impuesto, sino el fallecimiento de éste, dado su carácter de heredero directo testamentario de su hermano, que impedía hasta su muerte sin aceptación, que pasase a la sustituta sus

derechos hereditarios sobre su tío<sup>24</sup>.

Por otra parte el efecto retroactivo que atribuye el art. 989 del Código a la aceptación de la herencia lo es a efectos civiles, pero no a los efectos fiscales en cuyo campo los plazos de prescripción tienen su propia forma de cómputo e interrupción.

¿Resulta admisible la consideración efectuada en el presente caso por el Tribunal en el sentido de que la sustituta no es heredera directa del causante, sino a través de su otro tío instituido en primer lugar? Tal y como se afirma en el presente pronunciamiento el hecho imponible tuvo lugar cuando falleció el llamado en primer lugar (D. Gonzalo), lo que se ajustaba además al hecho de que, en el presente caso, el sustituto heredaba a través del llamado en primer lugar, como heredera de éste. Ahora bien, como ha precisado FALCÓN Y TELLA<sup>25</sup>, si el sustituto hereda directamente del causante ha de concluirse que el hecho imponible lo será el

24 Cabe precisar además a este respecto que la renuncia traslativa es aquella en la que no se renuncia de forma pura y simple, sino a favor de otros, no recogiendo de forma expresa en el Código Civil, sino que se deduce de lo establecido en su art. 1.000, de conformidad con el cual se entiende aceptada la herencia “1.º Cuando el heredero vende, dona o cede su derecho a un extraño, a todos sus coherederos o a alguno de ellos. 2.º Cuando el heredero la renuncia, aunque sea gratuitamente, a beneficio de uno o más de sus coherederos. 3.º Cuando la renuncia por precio a favor de todos sus coherederos indistintamente; pero, si esta renuncia fuere gratuita y los coherederos a cuyo favor se haga son aquellos a quienes debe acrecer la porción renunciada, no se entenderá aceptada la herencia”. Adviértase por tanto que el citado precepto del Código Civil está contemplando los siguientes supuestos: que el heredero transmite su derecho a heredar a otra u otras personas; que renuncia a beneficio de uno o varios coherederos; y aquel en virtud del cual renuncia por precio a favor de todos sus coherederos. Adviértase que en los dos primeros supuestos el renunciante vende, dona, cede o renuncia su derecho a otros, para lo que ha de aceptar previamente la herencia, debiendo tributar por el ISD, de acuerdo con lo señalado por la DGT en su contestación a Consulta de 29 de abril de 2009. Los beneficiarios deberán abonar el impuesto que les corresponda en función de que el título jurídico de la transmisión sea oneroso o lucrativo, esto es, debiendo tributar a priori por la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPYAJD en el primer caso y por ISD en el segundo. Por lo que respecta al tercero de los supuestos planteados en el art. 1000 del CC, a través del mismo se regulan dos situaciones de renuncia traslativa a favor de todos los herederos, a saber, la renuncia por precio y la renuncia gratuita alterando el porcentaje de reparto de las cuotas hereditarias que se derivaría de una renuncia pura y simple. También en el presente caso el renunciante tributará por ISD, ya que realiza actos de disposición para los que necesita previamente haber aceptado. De cualquier manera en todos estos casos la ley entiende que el heredero “renunciante” acepta la herencia para posteriormente transmitirla, a título oneroso o lucrativo, a uno o varios terceros, ya que hasta que la masa hereditaria no pasa a formar parte de su patrimonio, este no tiene facultades para transmitirla. Tal y como ha precisado VICTORIA JIMÉNEZ, C., “La renuncia a la herencia y sus efectos fiscales”, Revista BIT Plus, núm. 193, 2016, pág. 37, “Podría limitarse la renuncia traslativa a los supuestos segundo y tercero del artículo 1000 del CC en tanto que en ellos expresamente se utiliza la expresión ‘la renuncia’, mientras que en el primero de los supuestos no se utiliza este verbo, sino ‘vende, dona o cede’, pero lo cierto es que todos los supuestos se remiten a un caso común, la cesión a otro u otros del derecho hereditario, bien sea porque expresamente se transmite (caso primero), se renuncia al mismo, pero a favor de coherederos concretos (caso segundo), o se renuncia al mismo a favor de todos los coherederos (caso tercero). En este último supuesto puede darse el hecho de que los efectos sean los mismos que los que hubiese producido la renuncia pura y simple, esto es, que sean beneficiarios de la renuncia las mismas personas y de igual manera; por ello en el Código se regula este concreto supuesto como de renuncia pura y simple, sin que se produzca aceptación, siempre que el renunciante no reciba precio a cambio; en caso contrario es un supuesto idéntico al del caso primero o segundo”.

25 FALCÓN Y TELLA, R., “La sustitución vulgar en el ISD (STS 25 mayo 2011)”, Quincena Fiscal, núm. 20, 2011 (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)).

23 Recuérdese que, en el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal, el causante y el llamado en primer lugar (que murió sin aceptar la herencia) eran hermanos. En consecuencia la heredera tenía el mismo grado de parentesco con uno y otro, siendo éstos tíos carnales.

fallecimiento de éste, produciéndose la adquisición de bienes por herencia de conformidad con lo dispuesto por la letra a) del art. 3.1 de la Ley del ISD, y originándose dicha adquisición desde el momento del fallecimiento del causante, ya que la aceptación de la herencia tiene efectos retroactivos. A pesar de ello, como ya se ha señalado, el Tribunal estima que “El efecto retroactivo que a la aceptación atribuye el artículo 989 del Código a la aceptación de la herencia, lo es a efectos civiles, pero no a los efectos fiscales en cuyo campo los plazos de prescripción tienen su propia forma de cómputo e interrupción”.

¿Habrían pues de proyectarse los efectos retroactivos derivados de la aceptación sobre el ámbito tributario? Con carácter general la prescripción tributaria deberá comenzar a computarse a partir del vencimiento del plazo para declarar el cual, como es sabido, es de seis meses en caso de adquisiciones mortis causa, iniciándose dicho plazo para declarar, a su vez, desde el devengo, que se produce en el momento de la adquisición. Por tanto, teniendo presente los efectos retroactivos de la aceptación el plazo para declarar comenzaría a computarse, como regla general, a partir del fallecimiento del causante.

A resultas de la anterior consideración pudiera llegar a suceder que el Impuesto prescribiese antes de que se hubiese aceptado la herencia, motivo por el cual en ocasiones se retrasa deliberadamente la aceptación precisamente para propiciar la prescripción de las obligaciones tributarias<sup>26</sup>. Dada esta situación, y al margen de que la Administración tributaria pudiera ejercitar una acción para obligar a los designados a aceptar o repudiar la herencia, señala el último párrafo del art. 22.2 de la Ley 29/1987 que “Si no fuesen conocidos los causahabientes en una sucesión se aplica el coeficiente previsto para los extraños, presumiendo que el patrimonio preexistente del heredero se sitúa en la escala más elevada, es decir se aplica el coeficiente más alto, sin perjuicio de la devolución que proceda una vez que aquéllos fuesen conocidos”.<sup>27</sup>

De este modo la Hacienda Pública podría llegar a liquidar el Impuesto aunque no se hubiese producido la aceptación. Y, dado que en dicho supuesto se desconocería quien fuese a ser heredero, podría llegar a liquidarse el Impuesto exigiéndose la mayor cantidad que resultase aplicable sin perjuicio de que, una vez conocida la condición de heredero, se efectuase la devolución correspondiente. Al hilo precisamente de esta cuestión afirma FALCÓN Y TELLA<sup>28</sup> que “El principio de la ‘actio nata’ en que también se apoya la sentencia, no impide

que la prescripción del impuesto empiece a correr antes de la aceptación de la herencia, porque la Administración puede liquidar el impuesto, y cobrarlo de la masa hereditaria, desde el momento mismo en que finaliza el plazo para declarar, que según la letra a) del art. 67.1 del Reglamento, comienza a contarse desde el fallecimiento; y no desde la aceptación”.

A tenor de lo declarado a este respecto por la Sentencia de instancia que resultó confirmada por el TS (Sentencia del TSJ. de Castilla-La Mancha de 4 de mayo de 2007) “En el testamento de D. Clemente hay un heredero instituido con carácter principal que es su hermano Gonzalo. La actora, solo sería heredera de su tío Clemente si hubiera concurrido alguna de las tres circunstancias previstas en el precepto, que no es el caso, luego ha de afirmarse que nunca ha podido ser heredera directa del mismo; en cambio, la sustitución simple o vulgar sí ha existido respecto de la herencia de su tío Gonzalo, ya que el primer instituido, su hermano Clemente premurió al causante”.

Sucede no obstante que, en el ámbito jurídico-civil (del cual ha de partirse, tal y como establece el art. 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al objeto de poder efectuar la calificación tributaria) la sustitución tiene lugar, no solo si premuere el llamado en primer lugar, sino también si no quiere o no puede aceptar, lo cual debe ser interpretado con el alcance que haya querido darle el testador, que podría haber pretendido igualmente la sustitución para el caso de que el primer llamado muriese sin aceptar.

Pues bien, de acuerdo con lo declarado por el TS la sustitución solo se produjo respecto de la herencia de D. Gonzalo. Y, en tanto en cuanto éste no había aceptado en vida la herencia de su hermano, el ius delationis se transmite a los herederos. Como ya se ha indicado en el presente caso la recurrente no era sustituta única en el testamento de D. Gonzalo, por lo que si los bienes de D. Clemente los percibiese a través de éste no podría ser considerada heredera de todo, sino solo de la mitad, con las consecuencias que ello plantearía de cara a la determinación de la base imponible del Impuesto. A pesar de que finalmente aquélla terminara adquiriendo todo, lo cierto es que a través de la herencia de D. Gonzalo únicamente habría adquirido la mitad, de manera que respecto al resto habría que acudir a otro concepto tributario. El TS otorga así preferencia al ius delationis regulado en el art. 1006 del CC, de conformidad con el cual “Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía”, frente a los efectos de la sustitución.<sup>29</sup>

Por nuestra parte estimamos que, habiéndose declarado al sustituto como sucesor universal del sustituido, éste será el

<sup>26</sup> Téngase presente además que dicha situación podría llegar a proyectarse en el tiempo a lo largo de un plazo máximo de 30 años (plazo de prescripción del derecho a aceptar la herencia).

<sup>27</sup> Concretamente dicho coeficiente sería de 2,4, salvo que la Comunidad Autónoma correspondiente hubiese introducido una regulación distinta al respecto.

<sup>28</sup> FALCÓN Y TELLA, R., “La sustitución vulgar en el ISD (STS 25 mayo 2011)”, ob. cit. (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)).

<sup>29</sup> A este respecto habría que entrar a plantearse si, desde un punto de vista jurídico-civil, el derecho del llamado a una herencia o legado que muere sin ejercitarlo (sin aceptar o repudiar) se ofrece o no a los llamados de grado ulterior en el orden sucesorio. Es decir, habría que precisar si dicho derecho pasa a los llamados de grado ulterior en el orden sucesorio o si, por el contrario, se transmite por obra de la ley a los propios herederos del llamado fallecido como una parte de su herencia.

tratamiento que deba recibir a efectos tributarios, de manera que habrá que estimar que adquiere directamente del causante y no a través del instituido en primer lugar. Y, concurriendo una condición suspensiva (dejando a salvo aquellos supuestos de premoriencia) el llamamiento al sustituto no se producirá sino hasta que el llamado en primer lugar renuncie a la herencia o muera sin aceptarla, lo que permitiría retrasar el devengo y, por ende, el plazo para declarar y el inicio de la prescripción.

En suma, de conformidad con lo manifestado por el TS en la citada Sentencia de 25 de mayo de 2011 el hecho imponible del ISD para el heredero por sustitución, tiene lugar en la fecha del fallecimiento del instituido heredero universal, debiendo computarse el plazo de prescripción del Impuesto a partir de los seis meses del hecho causante. Habiéndose suscitado la cuestión relativa a determinar si la adquisición de los bienes por sucesión, origen de la liquidación, provenía directamente de la herencia de su tío bien de éste pero a través de la herencia de un hermano del causante (ya que en el primer caso estaría prescrito el derecho de la Administración a liquidar el Impuesto, como defendía la recurrente, y en el segundo no, como determinó la sentencia impugnada) el TS se inclina por la segunda de las posibilidades, ya que la recurrente no era heredera directa sino por sustitución se desprendía del propio tenor del testamento del causante. De este modo el hecho imponible respecto de la herencia tuvo lugar para la actora en la fecha de la muerte del hermano del causante, que fue el instituido heredero universal, computándose el plazo de prescripción a partir de los seis meses de este hecho. Con carácter adicional, en tanto en cuanto se interrumpió el cómputo de la prescripción por el juicio de testamentaría entablado por la actora, con ello se reanudó el plazo a partir de la fecha del auto firme que lo resolvió, sin que hubiera transcurrido el mismo cuando se giró la liquidación controvertida.

En todo caso finalmente la Sentencia de la Sala de lo Civil del TS de 5 de junio de 2018 se encargó de clarificar (corrigiendo lo declarado previamente en las Sentencias de la Sala de lo contencioso de 25 de mayo y 14 de diciembre de 2011<sup>30</sup>) que solo existe un hecho imponible y no dos a efectos del ISD cuando, fallecido un heredero sin aceptar ni repudiar una herencia, pasa a sus herederos el mismo derecho que él tenía. Tal y como se encarga de recordar el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 5 de junio de 2018, ya en su pronunciamiento de 11 de septiembre de 2013 se había establecido que los herederos transmisarios suceden directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente, de manera que en dichos supuestos entra en juego la llamada prejudicialidad civil no devolutiva, regulada en el art. 4 de la Ley de la Jurisdicción

Contencioso Administrativa en relación con el art. 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y en virtud de la cual solo hay una delación (un traspaso del derecho a heredar) así como una adquisición y una transmisión mortis causa, lo que se traduce fiscalmente en que solo acaece una vez, en tal situación, el hecho imponible del Impuesto sucesorio.<sup>31</sup>

De acuerdo con el razonamiento efectuado por el Tribunal la herencia se adquiere mediante su aceptación, y en el presente caso tal aceptación no llegó a tener lugar al haber fallecido el heredero antes de poder aceptar la herencia, motivo por el cual no llegó a nacer la adquisición como presupuesto necesario para que surja el hecho imponible. A los efectos del Impuesto sucesorio los recurrentes no han heredado de su causante los bienes procedentes de su esposa, sino exclusivamente su ius delationis, heredando por tanto los bienes directamente de esta última, lo que implica que solo procede girar una liquidación por el impuesto de sucesiones y no dos, como se pretendía por la Administración Tributaria. Tal y como reconoce el TS se trata de una interpretación que coincide además con la que proporciona el principio de capacidad económica.

Pues bien, para el Tribunal el denominado derecho de transmisión previsto en el art. 1006 del Código Civil no constituye una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que, subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisario. No hay una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente y ejercitando el ius delationis integrado en la misma los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.

En consecuencia los herederos transmisarios suceden directamente al causante de la herencia, lo que en el ámbito

<sup>30</sup> En ambos pronunciamientos la Sala de lo Contencioso-Administrativo consideró que había una doble transmisión y un doble devengo del Impuesto, criterio éste que se consideraba sobrepasado por la doctrina civilista.

<sup>31</sup> Concretamente afirmó el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 11 de septiembre de 2013 que "(...) El denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente".

tributario implica que solo se produce una sola adquisición hereditaria, esto es, un solo hecho imponible y no dos hechos imposables ni dos devengos del Impuesto. El derecho de transmisión sucesoria no constituye en ningún caso una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del *ius delationis* en curso de la herencia del causante que, subsistiendo como tal, pasa al heredero transmisario. Una vez fallecido un heredero antes de haber aceptado la herencia de su causante no se da una doble transmisión sucesoria, sino un mero efecto transmisivo del derecho para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que *ex lege* ostentan los herederos transmisarios, de manera que solo aceptando la herencia del heredero transmitente y ejercitando el *ius delationis* integrado en la misma los herederos transmisarios suceden directamente al causante de la herencia.<sup>32</sup>

Por otra parte clarificó la Sala de lo Civil del TS a través de la presente Sentencia de 5 de junio de 2018 que la anterior afirmación es válida para las sucesiones mortis causa regidas, en el Derecho Común, por el Código Civil, así como para aquellas otras susceptibles de llegar a producirse en aquellas Comunidades Autónomas que reconozcan en su Derecho Civil común o especial el *ius transmissionis* de forma semejante.

El TS procedió así a anular las Resoluciones administrativas impugnadas en la instancia, a saber, tanto la revisora del Tribunal Económico Administrativo Central que decidió acogerse a la teoría clásica (a pesar de que, tal y como recuerda el TS, la misma había sido abandonada ya por los tribunales de Justicia), como la liquidación inicialmente practicada y que asumía indebidamente la existencia de una doble sucesión hereditaria en una situación regida por el art. 1006 del Código Civil, concluye el ponente. Y ello en tanto en cuanto tanto la Resolución del TEAC como el recurso de casación formalizado por la Administración tributaria del Principado de Asturias prescindían por completo de la jurisprudencia del ámbito Civil invocada por el TS, planteando en cambio otra de carácter contradictorio con aquella y que la Sala de lo Civil del TS entiende superada.

Concretamente la Sentencia del TSJ. de Asturias recurrida había declarado que, si bien existían posiciones encontradas en relación con la cuestión, la última tendencia doctrinal y jurisprudencial se decantaba por la postura que considera que

la herencia se adquiere mediante su aceptación (la cual en el presente caso no se había producido por el transmitente, tal y como reconocieron las partes), siendo precisamente dicha adquisición el presupuesto necesario para que surgiese el hecho imponible del ISD establecido en el art. 3.1.a) de la Ley 29/1987. Pues bien, a juicio del TS dicha consideración se halla "no solo huérfana del menor razonamiento, aun embrionario, que avale su tesis, sino que ni siquiera identifica esa última tendencia doctrinal y jurisprudencial que acoge como base para resolver como lo hace, máxime cuando parece desconocer la jurisprudencia civil a que hemos aludido". Y, por lo que respecta a la Resolución del TEAC dictada en su día, concluye el TS afirmando que "La resolución del TEAC en que se fundamentaba la postura de la Administración pretendía descansar, también, en la jurisprudencia, pero lo hace de forma claramente errónea".

Queda claro en consecuencia, a la luz del citado cambio de criterio del TS, que no se es causahabiente por el solo hecho de la delación o llamamiento a la herencia, sino que se precisa la recepción de los bienes o derechos mortis causa mediante la aceptación de la herencia. Atendiendo a la jurisprudencia establecida en la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 11 de septiembre de 2013, en el supuesto contenido en el art. 1006 del Código Civil se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imposables ni dos devengos del impuesto, en base a lo cual los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.

Por su parte la STS de 29 de marzo de 2019, interpretando nuevamente a efectos tributarios lo dispuesto por el art. 1.006 del Código Civil, y tras analizar nuevamente la cuestión relativa a sí, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo al aceptar estos últimos la herencia de su causante (que falleció sin aceptar la del suyo), se origina una doble transmisión y adquisición hereditaria (y, por ello, un doble devengo del Impuesto sobre Sucesiones o sólo uno) concluyó que los herederos transmisarios suceden directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente, siendo dicha afirmación válida para las sucesiones mortis causa regidas, en el Derecho Común, por el Código Civil, así como aquellas otras, en Comunidades que reconozcan en su Derecho Civil común o especial el *ius transmissionis*, de forma semejante, tal y como sucede con el Código Civil de Cataluña.

Así pues vino a reiterar el Alto Tribunal en esta nueva Sentencia (estimando el recurso de casación interpuesto y revocando la sentencia de instancia) que en estos casos se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imposables ni dos devengos del Impuesto. Los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión

<sup>32</sup> Tal y como razona a este respecto el Tribunal la inalterabilidad del *ius delationis*, junto con la debida diferenciación de los procesos sucesorios en liza, determina, a su vez, que los derechos hereditarios de los herederos transmisarios se ejerciten plenamente conforme a la sucesión del causante de la herencia, ya testamentariamente o bien de forma intestada, quedando comprendidas en dicha ejecución sucesoria la concreción e individualización propia de las operaciones particionales cuando estas tengan lugar, sin que esta ejecución venga condicionada por las disposiciones que deban seguirse respecto de la sucesión o partición de la herencia del heredero transmitente. Y esta misma razón de inalterabilidad o subsistencia del *ius delationis* determina que, cumplidos ya los requisitos de capacidad sucesoria por el heredero transmitente y, por tanto, la posibilidad de transmisión del *ius delationis*, la capacidad sucesoria de los herederos transmisarios en la herencia del causante deba ser apreciada cuando éstos acepten la herencia del fallecido heredero transmitente.

al fallecido heredero transmitente. Y, como se ha indicado, dicha consideración se proyecta tanto sobre las sucesiones mortis causa regidas en el Derecho Común por el Código Civil como sobre aquellas otras planteadas en Comunidades que reconozcan en su Derecho Civil común o especial el ius transmissionis de forma semejante.

Siguiendo este cambio de criterio adoptado por el Alto Tribunal el TEAC, a través de su Resolución de 10 de diciembre de 2018, procedería asimismo a establecer que en el caso de ejercicio del ius transmissionis por los herederos del transmitente se produce una sola transmisión y no dos de manera que, en ausencia de aceptación por el heredero (y fallecido éste) la adquisición hereditaria se produce en su heredero directamente del primer causante. Cabe recordar que hasta entonces el citado Tribunal había venido compartiendo la teoría clásica derivada del principio de Derecho Romano según el cual la condición de heredero tiene naturaleza personalísima, debida exclusivamente a la voluntad del causante, de tal modo que, existiendo testamento, nadie podría asumir la condición de heredero de una persona fallecida sin haber sido instituido como tal. Lo anterior implicaba que el segundo heredero no podía nunca ser considerado como heredero del primer fallecido y sólo podía adquirir la herencia del primer causante ejercitando el ius delationis que asumía de su propio causante, pero no por derecho propio, sino en representación de él.

### 3. ALCANCE DE LA JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

La cuestión relativa a los efectos tributarios derivados de del fallecimiento del heredero sin haber aceptado la herencia fue objeto de análisis, entre otros pronunciamientos, por el TSJ. de Asturias a través de su Sentencia de 14 de abril de 2014, de conformidad con la cual en caso de fallecimiento de un heredero sin haber aceptado ni repudiado la herencia, teniendo lugar la transmisión del ius delationis a sus herederos, la aceptación de la herencia por éstos se producirá en nombre del causante y no como herederos directos.

En el presente caso la concreta controversia que enfrentaba a las partes era la relativa a la adición a la herencia de los bienes que correspondían a las hermanas de la causante, fallecidas con anterioridad, al entender los recurrentes que heredaron los bienes de sus difuntas tías, dado que la causante no había aceptado ninguna de las herencias de sus fallecidas hermanas ni se había adjudicado en vida ninguno de los bienes dejados por las mismas, habiéndose presentado además declaraciones del Impuesto sobre Sucesiones de los mismos, que no fueron modificadas

o impugnadas por la Administración<sup>33</sup>. En definitiva los herederos se adjudicaron los bienes de sus tías, una vez fallecidas todas ellas, por mor del ius delationis que la causante les transfirió al momento de su fallecimiento.

El TSJ. de Asturias vino a desestimar las pretensiones de la parte recurrente, ya que la problemática planteada había sido resuelta con anterioridad por la Sala y por el Tribunal Supremo mediante la adopción de una tesis contraria a la defendida por aquella, fundamentada en la adopción de una interpretación del régimen jurídico de sucesiones y en los requisitos exigidos para que sea efectivo el derecho de los herederos, pero con omisión de que la aceptación de la herencia pueda ser expresa o tácita a través de actos que evidencien este hecho, como sucede con el transcurso de tiempo y con actos de los sucesores contrarios al abandono de los bienes, de tal suerte que no cabe confundir los títulos sobre los mismos a efectos de su transmisión postrera considerando que tiene lugar por títulos diferente.

Estimó así el TSJ. de Asturias que en el presente caso tendría plena virtualidad el art. 1006 del Código Civil, de conformidad con el cual por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía, rechazándose así la posibilidad de estimar que se herede un patrimonio sin que el caudal relicto pase a través de los herederos del causante ya que, falleciendo éstos con posterioridad a aquél, dicha sucesión está excluida, como claramente lo expresa el art. 921 del CC al señalar que en las herencias el pariente más próximo excluye al más remoto. Excluyó así el TSJ. de Asturias en el concreto supuesto de autos planteado la existencia de una sucesión directa del sobrino respecto del tío, concluyendo que el caudal relicto de éste solo puede llegar a aquéllos mediante los dos sucesivos pasos que se dan entre ellos, a saber, un primer paso de las hermanas causantes a su hermana, y un segundo paso de la hermana a sus hijos.

Ya con anterioridad, mediante Sentencia de 10 de noviembre de 2009, había analizado el TSJ. de Baleares un supuesto en el que se producía el fallecimiento de la tía del recurrente, que había instituido heredera a su hermana, por sustitución simple al recurrente y por sustitución de éste a su hija. Posteriormente falleció la madre de aquél, a la sazón, hermana de la primera fallecida, sin que hubiera aceptado ni repudiado la herencia de su hermana y que instituyó heredero al recurrente. La tesis de las Administraciones Públicas demandada consideró que, la madre del recurrente, instituida heredera por su hermana, fallecería después de ésta, sin que hubiera repudiado la herencia y sin que fuera incapaz de recibirla, de manera que el recurrente no sustituyó a su madre, con lo que los derechos de su madre (que pasaron al recurrente) lo

<sup>33</sup> A este respecto se ha de recordar que, ciertamente, no es suficiente con ser heredero, exigiendo a este respecto el Código Civil la concurrencia de un acto específico de aceptación y adjudicación de la herencia.

hicieron, no en virtud de la sustitución prevista en el art. 774 del Código Civil, sino por el derecho de transmisión previsto en el art. 1006 del citado Código, de modo que el recurrente habría de tributar acumuladamente por el conjunto del caudal relicto resultante según las normas del Impuesto Sucesorio.

A tenor de lo declarado por el TSJ. de Baleares, toda vez que la causante falleció después de su hermana sin que hubiese repudiado la herencia ni tampoco concurriera imposibilidad o incapacidad para aceptarla, no se produjo el llamamiento y delación de herencia a favor del sustituto puesto que, abierta la sucesión de la hermana fallecida en primer término y posteriormente de la causante, siendo llamada ésta en primer lugar no aceptó ni repudiado la herencia. El llamamiento de la causante pasó a sus causahabientes y no al sustituto dispuesto por la hermana de aquella. Y, no llamado el aquí recurrente en tanto que sustituto, tampoco podía en tal concepto aceptar o repudiar la herencia de la hermana fallecida en primer lugar. A mayor abundamiento no podía renunciar a la herencia de aquella en ejercicio del derecho de transmisión, motivo por el cual el Tribunal desestimó la pretensión del recurrente.

Al alcance del ius delationis se refirió igualmente la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 11 de octubre de 2011. En el presente caso la recurrente heredó de su padre que falleció un año después que su madre. La Administración tributaria liquidó el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sobre una base constituida por el valor de los bienes comunes del matrimonio, habiéndose alegado que el segundo causante nunca llegó a aceptar ni repudiar la herencia de su esposa, por lo que los bienes de ésta habían pasado directamente al patrimonio de la recurrente, estimándose por parte de ésta que no debía procederse a una doble tributación y que debía entenderse que heredó directamente del primer causante, invocando para ello que la herencia solo se adquirió mediante la aceptación expresa o tácita, siendo de aplicación el art. 1006 del Código Civil.

De acuerdo con lo declarado por el Tribunal para que los bienes del causante pasen al transmisario se han de dar dos transmisiones, ya que lo lógico hubiera sido que, de no fallecer el padre tan tempranamente en relación con la muerte de su esposa, se hubiese producido la aceptación o repudiación de su herencia, sin dar lugar a la problemática ahora planteada. De este modo, y al amparo de las normas reguladoras del Impuesto y de los preceptos del Código Civil, el primer llamado adquiere el ius delationis, que pasa a integrar su patrimonio hereditario, y el transmisario recibe a través del mismo la herencia del causante, cuyos bienes y derechos han pasado a integrar el caudal de su heredero para así posibilitar que de éste pase al transmisario, originándose pues una doble transmisión determinante de una doble liquidación.

Igualmente el TSJ. de Madrid, mediante Sentencia de 22 de febrero de 2010, se encargó de precisar que, habiéndose

producido el fallecimiento del heredero sin haber aceptado ni repudiado la herencia, y siendo ésta aceptada por sus herederos, cabe aludir a la existencia de dos transmisiones por herencia, debiendo producirse la doble liquidación del Impuesto. Refiriéndose a la tributación del ius transmissionis había analizado con carácter previo el TSJ. de Madrid mediante Sentencia de 16 de junio de 2009 la cuestión relativa a la necesidad de conocer si, respecto a los bienes de la herencia de la causante, existen dos transmisiones, a saber, una de esta a su hermano, y otra de este a los contribuyentes. Inicialmente la resolución recurrida defendía que existía una sola transmisión, mientras que la Administración tributaria sostenía que existían dos, máxime porque se producía una aceptación tácita de la herencia por parte del hermano de la causante. Pues bien, tal y como se encargó de precisar el Tribunal, tanto desde el punto de vista del derecho positivo como desde el práctico la integración de los bienes de la primera herencia en la segunda para que los adquiera el transmisario constituye una alternativa más rigurosa que soluciona mejor la problemática del Derecho de transmisión, estimándose a tal efecto que se producen dos transmisiones ya que, aceptada la herencia por los herederos del segundo causante, los bienes que conformaban el patrimonio hereditario del primer causante se integran en la herencia de este los reciben sus herederos.<sup>34</sup>

#### 4. REFLEXIONES FINALES

Con carácter general el ius delationis o derecho a aceptar o repudiar la herencia que integra el patrimonio del heredero pasa, a su vez, por ministerio de la ley, a sus propios herederos si aquél no lo ejercitó en su momento. Lo anterior se ha de entender en el sentido de considerar que la aceptación del transmisario determina que herede el transmitente o segundo causante. Sólo a través de la herencia del transmitente, formando parte de la masa hereditaria del mismo como un valor patrimonial ínsito en ella, se llega al ius delationis y, por ende, los bienes y derechos que integran aquélla alcanzan la esfera jurídica del transmisario, no existiendo en consecuencia una única sucesión sino dos. De este modo el carácter excepcional del art. 1006 CC ha de prevalecer sobre los supuestos generales que se contienen en los arts. 998, 999 y 991 del citado Código, los cuales contemplan el normal caso de herederos directos sin interposición de un heredero anterior.

Produciéndose en el presente caso dos hechos sucesorios, ¿cabe practicar una liquidación por el Impuesto de Sucesiones por cada uno de ellos o, por el contrario, sólo procede

<sup>34</sup> De este modo el Tribunal concluyó que había que estimar el recurso contencioso-administrativo, sin necesidad de tener que entrar a evaluar si el hermano de la causante aceptó expresa o tácitamente la herencia de su hermana, ya que esto último no era determinante para entender que se habían producido dos transmisiones o una sola.

una liquidación? A priori para que los bienes del causante pasen al transmisario se habrían de dar dos transmisiones ya que, por ejemplo, de no fallecer uno de los dos cónyuges mucho antes que el otro se produciría llanamente la aceptación o repudiación de su herencia mediante la expresión de su voluntad.

Conforme a las normas reguladoras del Impuesto y al Código Civil el primer llamado adquiere el *ius delationis*, que pasa a integrar su patrimonio hereditario, y el transmisario recibe a través del mismo la herencia del causante, cuyos bienes y derechos han pasado a integrar el caudal de su heredero para así posibilitar que de éste pase al transmisario.

Por otra parte no cabe hablar de la existencia de sustitución vulgar en un supuesto en el que el testador designa un heredero y un sustituto, habiendo fallecido el heredero designado en primer lugar por el testador después de éste último, sin haber repudiado la herencia y sin que concurra ninguna circunstancia de imposibilidad o de incapacidad para aceptarla, no habiéndose producido el llamamiento y la delación de la herencia a favor del sustituto y entendiéndose aceptada aquélla por el heredero, integrándose en su patrimonio y pasando cuando éste fallezca a sus causahabientes y no al sustituto dispuesto por el testador.

En cambio, teniendo lugar la renuncia a la herencia por el heredero y estando prevista en el testamento la sustitución vulgar a favor de su hijo ha de reconocerse la consideración de dicho hijo como sujeto pasivo, no procediendo la liquidación girada al heredero que ha renunciado a la herencia. Y, dado un supuesto de sustitución vulgar en el que el instituido en primer lugar falleciese con posterioridad al causante pero sin aceptar la herencia, habría de estimarse que la herencia procede del primer instituido y no del causante, a pesar de que en la vía civil se hubiese establecido lo contrario. Y ello en tanto en cuanto, a pesar de que se estime que el *ius delationis* se ha transmitido al sustituto (heredero del primer instituido) el ejercicio de dicho derecho supone una adquisición de los bienes del causante, debiendo estarse siempre al parentesco con éste. Cuestión distinta será la relativa al inicio de la prescripción, la cual podría resolverse a través del recurso a otros mecanismos como, por ejemplo, considerar que existe una condición que retrasa el devengo del Impuesto.

¿Qué sucedería en aquellos supuestos en los que el llamado en primer lugar no premuriese sino que no pudiera o no quisiera aceptar la herencia? ¿Cabría aludir entonces a la existencia de una condición suspensiva a resultas de la cual la adquisición por el sustituto únicamente se produciría si el llamado en primer lugar repudiase la herencia o falleciese sin haberla aceptado, pudiendo así retrasarse el devengo hasta el cumplimiento de dicha condición? Desde nuestro punto de vista, y a la luz de la regulación contenida en el Código Civil, la sustitución únicamente encierra una condición en aquel supuesto en el que el primer llamado no quiere aceptar la he-

rencia, y no en cambio cuando no puede. En este último caso no existiría una verdadera condición, sino un llamamiento eventual cuyo régimen tributario sería el propio de una condición suspensiva. Porque el sustituto no hereda del llamado en primer lugar.

Tras la aparición de la STS de 5 de junio de 2018 el Alto Tribunal se ha encargado de clarificar que en aquellos supuestos en los que se produce un doble fallecimiento (el de un primer causante y el de su heredero, que fallece sin haber aceptado ni repudiado la herencia del primero) los herederos del segundo causante no adquieren dos herencias sino una, al considerar que lo que se transmiten ambos causantes no es una herencia sino un derecho a aceptarla o rechazarla (*ius delationis*), en tanto el primer heredero posteriormente fallecido no se ha posicionado respecto de la asunción de la herencia de su causante y, en consecuencia, sólo se produce un único devengo del Impuesto sobre Sucesiones.

Con carácter general las personas que intervienen en este tipo de sucesión son las siguientes. En primer lugar, el primer causante o, simplemente el causante, que es el que fallece en primer lugar. En segundo término, el segundo causante (transmitente), que es el heredero del anterior que fallece después de éste, habiendo sido llamado a su herencia, pero sin aceptarla ni repudiarla. El transmitente puede ser llamado a la herencia del primer causante tanto por testamento como abintestato, pero siempre a título de heredero, no de legatario, pues el legado se adquiere *ipso iure*, mientras que el heredero sólo adquiere la herencia si la acepta expresa o tácitamente. Y, en tercer lugar, el transmisario, que es heredero del transmitente y que tiene la oportunidad de aceptar o repudiar la herencia del primer causante por virtud de lo establecido en el art. 1006 CC, pese a no haber sido llamado a dicha herencia.



TEMAS FISCALES

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

<b>TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA.....</b>	<b>20</b>
Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Impuesto sobre el Valor Añadido: Calificación de terrenos . . . . .	20

## TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

### Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Impuesto sobre el Valor Añadido: Calificación de terrenos

*Sentencia de 4 de septiembre de 2019*

La operación de entrega de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega, se levanta un edificio no podrá calificarse de entrega de un «terreno edificable» cuando tal operación, como en el caso, sea económicamente independiente de otras prestaciones y no forme, junto con ellas, una operación única, aunque la intención de las partes fuera la demolición total o parcial del edificio, en perfecto estado de uso, a fin de dejar espacio para un nuevo edificio.

El Tribunal de Justicia (Sala Primera), dicta la siguiente sentencia:

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 12 y 135 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).
2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda, Dinamarca) y KPC Herning A/S, sociedad danesa, en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA) que debe pagarse por la entrega de un bien inmueble.

#### **Marco jurídico**

#### **Derecho de la Unión**

3. El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112 dispone:  
«El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.  
En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.  
[...].»

4. El artículo 12 de dicha Directiva establece:

«1. Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9 y en especial alguna de las operaciones siguientes:  
a) la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan  
b) la entrega de un terreno edificable.

2. A efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1, se considerará como "edificio" toda construcción incorporada al suelo.

Los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación del criterio contemplado en la letra a) del apartado 1 a las transformaciones de inmuebles y al terreno sobre el que estos se levantan.  
[...]

3. A efectos de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1, serán considerados como terrenos "edificables" los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.»

5. El artículo 135 de la Directiva 2006/112 dispone lo siguiente:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:  
[...]  
j) las entregas de edificios o de partes de los mismos,

y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12

- k) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12 [...]»

Derecho danés

6. La Lovbekendtgørelse om merværdiafgift (Ley del impuesto sobre el valor añadido), en su versión modificada por la Ley n.º 520, de 12 de junio de 2009, que fue codificada con el n.º 760 el 21 de junio de 2016 (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece, en su artículo 13, apartado 1, punto 9, lo siguiente:

«1. Los siguientes bienes y servicios estarán exentos del impuesto:

[...]

9) la entrega de bienes inmuebles. No obstante, quedan excluidas de la exención:

- a) la entrega de un edificio nuevo o de un edificio nuevo junto con el terreno en que se levanta
- b) la entrega de un terreno edificable, urbanizado o no, y, en particular, la entrega de un terreno edificado.»

7. El apartado 13, apartado 3, de esa misma Ley tiene la siguiente redacción:

«El Ministerio de Hacienda podrá establecer normas detalladas sobre la definición del concepto de bienes inmuebles a efectos del apartado 1, punto 9.»

8. Mediante la bekendtgørelse nr. 1370 om ændring g af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (Reglamento n.º 1370 por el que se modifica el Reglamento de la Ley del impuesto sobre el valor añadido), de 2 de diciembre de 2010, el Ministro de Hacienda hizo uso de la habilitación conferida por el artículo 13, apartado 3, de la Ley del IVA para delimitar las operaciones sujetas al IVA. Las disposiciones de dicho Reglamento, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, figuran en la bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (Reglamento n.º 808 del impuesto sobre el valor añadido), de 30 de junio de 2015 (en lo sucesivo, «Reglamento del IVA»). El artículo 54, apartado 1, de dicho Reglamento dispone:

«Por "edificio", a los efectos del artículo 13, apartado 1, punto 9, letra a), de la Ley del IVA, se entenderá toda construcción incorporada al suelo que esté terminada para la finalidad que persigue.

La entrega de partes del edificio también se considerará una entrega de un edificio.»

9. El artículo 56, apartado 1, del Reglamento del IVA tiene la siguiente redacción:

«Por "terreno edificable", a los efectos del artículo 13, apartado 1, punto 9, letra b), de la Ley del IVA, se entenderá todo terreno no edificado que, con arreglo a la Ley de urbanismo o a las disposiciones que desarrollen dicha

Ley, esté destinado a fines que permitan la construcción de edificios en el sentido del artículo 54 del presente Reglamento.»

10. El artículo 2.2 de la Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (Instrucciones del Ministerio de Hacienda sobre el IVA aplicado a la venta de edificios nuevos y terrenos edificables) presenta el siguiente tenor:

«La entrega de edificios y del terreno sobre el que estos se levantan no estará sujeta al IVA si no se trata de edificios nuevos.

No obstante, si la finalidad de la entrega es la construcción de un nuevo edificio, se considerará que la entrega es de terreno edificable.

[...]

Si existe un acuerdo en el sentido de que el edificio será demolido por el vendedor o si del contrato de compraventa se deduce que el edificio se adquiere para su demolición por el comprador, se considerará que la entrega es de terreno edificable.

En los demás casos, la intención del comprador no podrá ser determinante para valorar si se trata de una entrega de terreno edificable.

Los criterios que se pueden tener en cuenta, de forma aislada o combinada, para determinar si se trata de una entrega de terreno edificable podrán ser, por ejemplo, el precio establecido en el contrato de compraventa en comparación con el valor de mercado de bienes similares la naturaleza de la construcción ("caseta") la falta de conexión a los servicios públicos/comerciales el uso previo del inmueble y la naturaleza de la construcción (por ejemplo, un "granero" de almacenamiento que no cumpla las condiciones básicas para un uso futuro).

Si se llega a la conclusión de que la finalidad de la entrega era la construcción de un nuevo edificio, se considerará que la entrega es de terreno edificable.

[...]

Litigio principal y cuestión prejudicial

11. KPC Herning es una sociedad danesa dedicada a la promoción inmobiliaria y a la construcción que desarrolla proyectos inmobiliarios y ejecuta obras de construcción en el marco de contratos llave en mano en Dinamarca.

12. En mayo de 2013, KPC Herning y Boligforeningen Kristiansdal, un organismo promotor de viviendas sociales, decidieron diseñar un proyecto de creación de viviendas de renta moderada para jóvenes en un terreno perteneciente a Odense Havn (Puerto de Odense, Dinamarca), denominado «Finlandkaj 12». El proyecto se debatió con el Ayuntamiento de Odense y con el Puerto de Odense.

13. En otoño de 2013, KPC Herning compró al Puerto de Odense el terreno denominado «Finlandkaj 12», junto con el almacén edificado sobre ese terreno. El contrato de compraventa estaba supeditado, entre otras condiciones,

- a que KPC Herning celebrara un contrato con un organismo promotor de viviendas sociales relativo a la ejecución de un proyecto inmobiliario consistente en viviendas de renta moderada para jóvenes en el terreno en cuestión.
14. El 5 de diciembre de 2013, KPC Herning vendió el terreno denominado «Finlandkaj 12», junto con el almacén, a Boligforeningen Kristiansdal. Los contratos celebrados en aquel momento entre las partes constituían un marco contractual global del que resultaba que la venta estaba supeditada a la condición de que KPC Herning se comprometiese a la concepción, construcción y entrega, llave en mano, de viviendas sociales para jóvenes en dicho terreno.
  15. En particular, se había estipulado que Boligforeningen Kristiansdal llevase a cabo la demolición parcial del almacén edificado sobre el terreno denominado «Finlandkaj 12», debiendo conservarse únicamente la parte central de la fachada y algunas de sus estructuras técnicas. Los contratantes acordaron asimismo que KPC Herning se obligaba a entregar un inmueble destinado a viviendas completamente terminado en ese terreno. Boligforeningen Kristiansdal procedió a la demolición parcial del almacén, asumiendo los costes y los riesgos de la misma.
  16. Consta que, en el momento en que se realizaron las sucesivas transmisiones del terreno y del almacén, este último estaba en perfecto estado de uso.
  17. El 10 de diciembre de 2013, KPC Herning formuló una consulta al Skatterådet (Consejo Tributario Nacional, Dinamarca) acerca de si la venta del terreno denominado «Finlandkaj 12» y del almacén efectuada por el Puerto de Odense y su posterior reventa estaban exentas del IVA. En su respuesta de 24 de junio de 2014, la mencionada autoridad respondió en sentido negativo.
  18. KPC Herning presentó entonces una reclamación ante el Landsskatteretten (Tribunal Económico-Administrativo, Dinamarca), el cual declaró, mediante resolución de 9 de diciembre de 2015, que no procedía calificar el bien en cuestión de terreno edificable cuya venta hubiera de estar sujeta al IVA, puesto que, en el momento de ambas ventas, ya existía un edificio sobre ese terreno. Resolvió además que, puesto que las operaciones de demolición habían sido realizadas por Boligforeningen Kristiansdal con posterioridad a la venta celebrada entre el Puerto de Odense y KPC Herning, tampoco había motivos para considerar que estas dos últimas partes hubiesen realizado una operación única que incluyera la demolición, como sí sucedía en el asunto que dio lugar a la sentencia de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722).
  19. Mediante escrito de 9 de marzo de 2016, el Ministerio de Hacienda interpuso contra la resolución del Landsskatteretten (Tribunal Económico-Administrativo) un recurso ante el Retten i Herning (Tribunal de Herning, Dinamarca), el cual remitió el asunto al Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste), debido a las cuestiones de principio que planteaba.
  20. Ante el tribunal remitente, el Ministerio de Hacienda alegó que, de conformidad con la sentencia de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), apartado 43, corresponde a los Estados miembros definir el concepto de «terreno edificable». A su juicio, esta competencia debe ejercerse dentro de los límites derivados de las exenciones establecidas en las letras j) y k) del apartado 1 del artículo 135 de la Directiva 2006/112 en lo que concierne a los bienes inmuebles constituidos por un edificio y el terreno sobre el que se levanta, por un lado, y a los bienes inmuebles no edificados que no están destinados a que se construya un edificio, por otro.
  21. El Ministerio de Hacienda sostuvo que, en Derecho danés, el concepto de «terreno edificable» se refiere a los terrenos no edificados, habiendo de tenerse en cuenta que la realidad económica y, por tanto, la cuestión de si el bien inmueble está destinado a que se construya en él un nuevo edificio son determinantes a este respecto. El Ministerio de Hacienda considera que esta interpretación no priva de contenido al artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112, puesto que no lleva a calificar de entrega de un terreno edificable toda entrega de un edificio existente y del terreno sobre el que se levanta. Añade que tal interpretación es conforme con la sentencia de 20 de febrero de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77), apartado 23, según la cual la consideración de la realidad económica es un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA.
  22. El Ministerio de Hacienda afirmó que, por consiguiente, las operaciones realizadas por el Puerto de Odense y KPC Herning deben calificarse de entregas de terreno edificable. A su juicio, el hecho de que el edificio utilizado como almacén que se levantaba sobre el terreno en cuestión no hubiera sido demolido en su totalidad carece de incidencia para tal calificación, ya que la parte no demolida no puede calificarse de «edificio» en el sentido del artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2006/112.
  23. En cambio, KPC Herning sostuvo que un terreno sobre el que se levanta un edificio no puede calificarse de terreno edificable, a menos que concurren las condiciones específicas de la sentencia de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), lo que, a su juicio, no sucede en el caso de autos. KPC Herning añadió que, en el asunto que dio lugar a la citada sentencia, el vendedor se había encargado de la demolición de un edificio existente con el fin de entregar un terreno vacío en el marco de una prestación compuesta.
  24. KPC Herning alegó igualmente que es preciso distinguir la entrega de edificios de la entrega de bienes inmuebles

no edificados, en el sentido, respectivamente, del artículo 12, apartado 2, y del artículo 135, apartado 1, letra k), de la Directiva 2006/112. Consideró que los términos empleados en las citadas disposiciones deben ser objeto de una interpretación autónoma que no las prive de efecto, extremo que confirma la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencias de 8 de junio de 2000, *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, apartado 48 de 11 de junio de 2009, *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, EU:C:2009:365, apartado 15, y de 17 de enero de 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, apartado 25).

25. KPC Herning argumentó que, de conformidad con el artículo 12, apartado 3, en relación con el artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva 2006/112, los terrenos edificables son una subcategoría de los bienes inmuebles no edificados. Así pues, según aquella sociedad, la Directiva 2006/112 atribuye únicamente a los Estados miembros la decisión de si los bienes inmuebles no edificados pueden calificarse de «terrenos edificables» y, en su caso, en qué condiciones.
26. Por otra lado, KPC Herning alegó que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para la apreciación de una operación a la luz de la Directiva 2006/112, incumbe a las autoridades nacionales tener en cuenta la naturaleza objetiva de la operación y no la intención subjetiva de las partes (sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Teleos y otros*, C-409/04, EU:C:2007:548, apartado 39).
27. Según KPC Herning, de los mencionados principios resulta, en el presente asunto, que las dos operaciones de venta de que se trata deben calificarse de entregas de un terreno sobre el que se levanta un edificio.
28. En tales circunstancias, el *Vestre Landsret* (Tribunal de Apelación de la Región Oeste) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:
 

«¿Es compatible con los artículos 135, apartado 1, letra j), y 12, apartados 1, letra a), y 2, por un lado, y con los artículos 135, apartado 1, letra k), y 12, apartados 1, letra b), y 3, por otro, de la Directiva [2006/112] que un Estado miembro, en circunstancias como las del litigio principal, considere que una entrega de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega, se levanta un edificio constituye una venta de terreno edificable sujeto al [IVA], cuando las partes tienen la intención de que el edificio sea demolido total o parcialmente con objeto de dejar espacio para un nuevo edificio?»

Sobre la cuestión prejudicial

29. Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pide sustancialmente que se dilucide si el artículo 12, apartados 1, letras a) y b), 2 y 3, y el artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que una operación de entrega de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega,

se levanta un edificio puede calificarse de entrega de un «terreno edificable» cuando las partes tienen la intención de que el edificio sea demolido total o parcialmente con objeto de dejar espacio para un nuevo edificio.

30. El tribunal remitente pide así que se determine cuál es el régimen de IVA aplicable a las dos operaciones de venta controvertidas en el litigio principal, compraventas celebradas, por un lado, entre el Puerto de Odense y KPC Herning y, por otro lado, entre KPC Herning y *Boligforeningerne Kristiansdal*. Ambas operaciones se referían al mismo bien inmueble, compuesto por un terreno y un edificio levantado en el propio terreno y utilizado como almacén.
31. Según se desprende de la resolución de remisión, es pacífico que el edificio utilizado como almacén venía siendo explotado por el Puerto de Odense antes de las operaciones de venta controvertidas y que, tanto en la fecha de la entrega a KPC Herning como en la fecha de la posterior entrega a *Boligforeningerne Kristiansdal*, estaba en perfecto estado de uso. También es pacífico que los distintos contratos celebrados en este marco supeditaban las referidas operaciones de venta a la condición de que KPC Herning realizase en el terreno en cuestión un proyecto inmobiliario de construcción de viviendas sociales.
32. En la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia, KPC Herning, el Gobierno danés y la Comisión Europea consideraron que, para proceder a la calificación de las dos operaciones de venta sucesivas y, por tanto, para determinar el régimen del IVA que les resultaba aplicable, procedía apreciarlas de manera independiente una de la otra. En cambio, discrepan a la hora de interpretar la Directiva 2006/112 y proponen tres calificaciones distintas para las referidas operaciones de venta. Mientras que para KPC Herning cada una de las operaciones debe calificarse de «entrega de un edificio», en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra j), de dicha Directiva, el Gobierno danés estima que procede calificarlas de «entrega de terreno edificable», en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra b), de la misma Directiva. La Comisión, por su parte, distingue las dos operaciones de venta controvertidas y considera que la primera de ellas tiene por objeto la entrega de un edificio ya existente. La segunda operación, en cambio, no se circunscribe a una mera compraventa, sino que incluye la construcción de edificios nuevos. La Comisión considera, por consiguiente, que debe calificarse de «entrega de un edificio y del terreno sobre el que se levanta», efectuada antes de su primera ocupación, en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra a), de la misma Directiva.
33. Las divergencias de interpretación que acaban de exponerse resultan de la discrepancia entre KPC Herning, el Gobierno danés y la Comisión en lo que concierne a la importancia que ha de atribuirse a las cláusulas contrac-

tuales y a la voluntad de las partes que de ellas puede deducirse a la hora de calificar una operación a efectos del IVA en una situación en la que los proyectos y las obras vinculadas contractualmente a la venta de un bien aún no han sido ejecutados en el momento de la entrega del mismo. Por lo tanto, en el asunto presente es preciso determinar si debe tenerse en cuenta -y, en su caso, en qué medida- la intención de demoler parcialmente el edificio existente, utilizado como almacén, que se levantaba sobre el terreno denominado «Finlandkaj 12» y de sustituirlo por un nuevo edificio.

34. De este modo, se plantea en primer término la cuestión de en qué circunstancias varias prestaciones sucesivas, como la venta de un edificio junto con el terreno sobre el que se levanta, la demolición de dicho edificio y la posterior construcción de un nuevo edificio, deben calificarse, a efectos del IVA, de operaciones independientes unas de otras o de una operación única compuesta por varias prestaciones indisolublemente vinculadas entre sí.
35. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla para determinar si dicha operación da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única [sentencia de 18 de octubre de 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, apartado 29].
36. El Tribunal de Justicia también ha declarado que, por una parte, del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 resulta que cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente y que, por otra parte, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA [sentencia de 18 de octubre de 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, apartado 30].
37. En consecuencia, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, apartado 32).
38. Una prestación debe considerarse única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados entre sí que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuya división resultaría artificial (sentencia de 28 de febrero de 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, apartado 30). Así ocurre también cuando una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.
39. A fin de dilucidar si las prestaciones realizadas constituyen varias prestaciones independientes o una prestación única es necesario determinar los elementos característicos de la operación considerada. Sin embargo, no existe una regla absoluta sobre la determinación de la amplitud de una prestación desde el punto de vista del IVA y, por tanto, para determinar la amplitud de una prestación es preciso considerar todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión (sentencia de 17 de enero de 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 32).
40. Al apreciar globalmente las circunstancias, debe tomarse en consideración la intención de las partes respecto a la sujeción al IVA de la operación, siempre que tal intención pueda deducirse a partir de elementos objetivos (sentencia de 12 de julio de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, apartado 33).
41. En lo que respecta a la calificación de la venta de un terreno sobre el que se levanta un edificio que se prevé demoler total o parcialmente, el Tribunal de Justicia ya ha proporcionado, en varias ocasiones, indicaciones acerca de los elementos objetivos que pueden resultar pertinentes a este respecto.
42. Así, en la sentencia de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), apartados 39, 40 y 44, el Tribunal de Justicia declaró, en primer término, que el objeto económico perseguido por el vendedor y por el comprador del inmueble consistía en la entrega de un terreno listo para ser edificado. A tal efecto, observó que el vendedor había asumido la obligación de demolición del edificio existente sobre el terreno en cuestión y que el coste de la demolición había sido soportado, al menos en parte, por el comprador. El Tribunal de Justicia hizo constar asimismo que, en la fecha de la entrega del bien inmueble, la demolición del edificio ya había comenzado. En vista de estas circunstancias, el Tribunal de Justicia calificó la entrega del bien inmueble en cuestión y la demolición del edificio existente de operación única de entrega de un terreno no edificado.
43. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, entre los elementos objetivos pertinentes que deben tomarse en consideración para la calificación de una operación determinada a efectos del IVA, figuran, además, los progresos de las obras de demolición o transforma-

- ción efectuadas por el vendedor en la fecha de la entrega de un bien inmueble compuesto por un terreno y un edificio, la utilización de ese bien inmueble en la misma fecha y el compromiso del vendedor de realizar obras de demolición para permitir una nueva construcción (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de julio de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, apartado 34, y de 17 de enero de 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, apartado 33).
44. Por otra parte, en la sentencia de 8 de julio de 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295), apartados 12 y 15, el Tribunal de Justicia, al que se había planteado la cuestión de si debía calificarse de operación única la entrega de un terreno edificable y la posterior construcción de un nuevo edificio sobre ese terreno -prestaciones ambas previstas en un contrato marco-, tuvo en cuenta la circunstancia de que la operación relativa al terreno, por un lado, y las entregas de bienes y prestaciones de servicios, por otro, constituían operaciones jurídicamente distintas efectuadas por empresarios diferentes. Habida cuenta de estos elementos, el Tribunal de Justicia declaró que, a pesar de la conexión económica del conjunto de las operaciones de que se trataba y de su finalidad común, que consistía en la construcción de un edificio sobre el terreno adquirido, no procedía, en las circunstancias de aquel asunto, calificarlas de operación única.
  45. En el litigio principal, en lo que respecta a la primera operación de venta controvertida, en el marco de la cual KPC Herning compró al Puerto de Odense un bien inmueble compuesto por un terreno y un edificio utilizado como almacén, ya se ha señalado en el apartado 31 de la presente sentencia que, en la fecha de su entrega, dicho almacén estaba en perfecto estado de uso. De la resolución de remisión se desprende que ninguna de las partes de ese contrato de compraventa se había obligado a llevar a cabo la demolición del almacén y que, por lo demás, únicamente se procedió a tal devolución después de que Boligforeningen Kristiansdal hubiera adquirido el bien en cuestión.
  46. En estas circunstancias, procede considerar que una operación como esta primera operación de venta es distinta e independiente de las operaciones posteriores efectuadas por KPC Herning y Boligforeningen Kristiansdal y, en particular, de la demolición parcial del almacén de que se trata.
  47. El mero hecho de que la venta prevista en el contrato celebrado entre el Puerto de Odense y KPC Herning estuviera supeditada a la condición de que esta sociedad celebrase un contrato con un organismo promotor de viviendas sociales para la construcción de viviendas de renta moderada sobre el bien inmueble en cuestión, no vincula las diferentes operaciones entre sí de tal manera que puedan considerarse una única prestación económica indisociable, cuya división resultaría artificial.
  48. En el marco de la segunda operación de compraventa controvertida en el litigio principal, Boligforeningen Kristiansdal compró a KPC Herning el terreno y el almacén vendidos anteriormente a esta última sociedad por el Puerto de Odense. Según se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, en el momento de su entrega a Boligforeningen Kristiansdal, el almacén podía aún utilizarse de manera efectiva. Con posterioridad a la entrega, el vendedor -es decir, KPC Herning- no tuvo ningún tipo de intervención en la demolición parcial del almacén. El comprador encomendó a una tercera empresa las obras necesarias al efecto, asumiendo él mismo los costes y los riesgos. Así pues, y sin perjuicio de las comprobaciones que corresponda efectuar al tribunal remitente, consta que la demolición del almacén es una operación independiente de su venta y no forma con ella una única prestación desde el punto de vista económico.
  49. Es cierto que la venta del terreno junto con el almacén estaba supeditada a la condición de que el vendedor procediera a la construcción de un nuevo edificio, conservando determinados elementos existentes del antiguo. Sin embargo, tal como se ha declarado en el apartado 47 de la presente sentencia, esta circunstancia por sí sola no vincula entre sí las diferentes operaciones de tal modo que formen una prestación económica indisociable, cuya división resultaría artificial.
  50. Por consiguiente, tal y como observó asimismo el Abogado General en los puntos 31 y 32 de sus conclusiones, no puede considerarse que operaciones de venta como las controvertidas en el litigio principal formen parte de un único y mismo conjunto, debiendo apreciarse separadamente a efectos del IVA.
  51. En estas circunstancias, procede examinar aún la cuestión de si las referidas operaciones pueden calificarse de «entrega de un terreno edificable», en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112.
  52. A tenor del artículo 12, apartado 3, de dicha Directiva, a efectos de lo dispuesto en el citado apartado 1, letra b), serán considerados como «terrenos edificables» los terrenos, urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.
  53. Al definir los terrenos que deben considerarse «terrenos edificables», los Estados miembros están obligados a respetar el objetivo perseguido por el artículo 135, apartado 1, letra k), de la Directiva 2006/112, que es eximir del IVA únicamente las entregas de terrenos no edificables que no estén destinados a la construcción (sentencia de 17 de enero de 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, apartado 30).
  54. Tal como observó el Abogado General en el punto 59 de sus conclusiones, el margen de apreciación de que dis-

- ponen los Estados miembros para definir el concepto de «terreno edificable» está también limitado por el alcance del concepto de «edificio», definido de manera muy amplia por el legislador de la Unión en el artículo 12, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 en el sentido de que incluye «toda construcción incorporada al suelo».
55. Por otro lado, el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112 establece una exención del IVA en beneficio de las entregas de edificios distintas de las contempladas en el artículo 12, apartado 1, letra a), de la propia Directiva. Esta última disposición, por su parte, se refiere a la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción del terreno sobre la que estos se levantan.
56. Así pues, interpretadas conjuntamente, las citadas disposiciones establecen una distinción entre edificios ya existentes y edificios de nueva construcción, ya que la venta de un inmueble antiguo no está, en principio, sujeta al IVA (sentencia de 16 de noviembre de 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, apartado 30).
57. La ratio legis de las mencionadas disposiciones es la relativa inexistencia de valor añadido generado por la venta de un edificio antiguo. En efecto, la venta de un edificio con posterioridad a su primera entrega a un consumidor final, que marca el fin del proceso de producción, no genera un valor añadido significativo y, por lo tanto, en principio, debe quedar exenta (sentencia de 16 de noviembre de 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, apartado 31).
58. En el caso de autos, no parece que ni la primera venta del bien inmueble controvertido en el litigio principal ni la segunda hayan incrementado el valor económico de dicho bien, por lo que ninguna de esas dos operaciones de venta ha generado un valor añadido significativo que implique su sujeción al IVA, de conformidad con la jurisprudencia citada en los apartados anteriores de la presente sentencia.
59. Si la venta de un almacén en perfecto estado de uso, como el que fue objeto de las ventas controvertidas en el litigio principal, pudiera calificarse de entrega de un terreno edificable en lugar de entrega de un edificio y del terreno sobre el que se levanta basándose únicamente en la intención de las partes en el contrato de compraventa, ello supondría un menoscabo de los principios de la Directiva 2006/112 y el riesgo de vaciar de contenido la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra j), de dicha Directiva.
60. Tal interpretación sería contraria a la citada disposición. En efecto, la interpretación de los términos utilizados para definir las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe ajustarse a los objetivos perseguidos por tales exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Así pues, estos términos no pueden interpretarse de tal manera que las referidas exenciones queden privadas de efectos (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de noviembre de 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, apartados 39 y 40).
61. Además, según se desprende de las sentencias de 19 de noviembre de 2009, *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722), y de 17 de enero de 2013, *Woningstichting Maasdriel* (C-543/11, EU:C:2013:20), la venta de un bien inmueble compuesto por un terreno y un edificio que se pretende demoler se considera solamente una operación única que tiene por objeto la entrega de un terreno no edificado, y no la de un edificio y del terreno sobre el que se levanta, si concurren determinadas circunstancias objetivas -tales como, en particular, las enumeradas en los apartados 42 y 43 de la presente sentencia- que demuestren que la venta está tan estrechamente vinculada a la demolición del edificio que su división resultaría artificial.
62. Por consiguiente, una operación consistente en la entrega de un terreno sobre el que ya se levanta un edificio que se halla en perfecto estado de uso, como la venta del bien inmueble controvertido en el litigio principal por el Puerto de Odense a KPC Herning, por un lado, y, la reventa de ese mismo bien por KPC Herning a Boligforeningen Kristiansdal, por otro lado, que son económicamente independientes y no forman, junto con otras prestaciones, una operación única, no puede calificarse de venta de un terreno edificable, sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al tribunal remitente.
63. De las consideraciones anteriores resulta que procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 12, apartados 1, letras a) y b), 2 y 3, y el artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que una operación de entrega de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega, se levanta un edificio no podrá calificarse de entrega de un «terreno edificable» cuando tal operación sea económicamente independiente de otras prestaciones y no forme, junto con ellas, una operación única, aunque la intención de las partes fuera la demolición total o parcial del edificio a fin de dejar espacio para un nuevo edificio.
- Costas
64. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

## FALLO

el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 12, apartados 1, letras a) y b), 2 y 3, y el artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que una operación de entrega de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega, se levanta un edificio no podrá calificarse de entrega de un «terreno edificable» cuando tal operación sea económicamente independiente de otras prestaciones y no forme, junto con ellas, una operación única, aunque la intención de las partes fuera la demolición total o parcial del edificio a fin de dejar espacio para un nuevo edificio.

(\*) Lengua de procedimiento: danés.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 29

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados ..... 29

- Expediente notarial para la reanudación de tracto sucesivo del artículo 208 de la Ley Hipotecaria ..... 29
- Escritura pública que documenta la concesión de un préstamo por una entidad financiera a una cooperativa de viviendas para la construcción de VPO ..... 29
- Sujeto pasivo en las escrituras que documenten préstamos hipotecarios concedidos por las entidades financieras a sus empleados en condiciones preferenciales ..... 30
- Escritura pública que documenta el cambio de uso de un inmueble ..... 30
- Escritura pública de cancelación de obra nueva y división horizontal no materializadas ..... 30
- Vinculación ob rem entre dos fincas ..... 30
- Disolución de comunidad sobre un único inmueble que se adjudica a uno que compensa al otro en metálico ..... 31
- Extinción de condominio en la que se adjudica un matrimonio en régimen de gananciales una de las dos fincas, adjudicándose la otra finca al otro copropietario ..... 31
- Extinción de comunidad hereditaria en la que todos los bienes, indivisibles de forma individual, son adjudicados a uno de los comuneros, que compensa al resto en metálico ..... 31
- Documentos mercantiles. Anticipo de los recibos en una entidad financiera ..... 31
- Devolución del impuesto. Otorgamiento de nueva escritura de agregación ..... 32

### Deslinde IVA-TPO ..... 33

- Primera entrega de edificación ..... 33
- Adquisición de una vivienda de segunda mano para emplearla en la actividad de arrendamiento a empresas que las destinen a alojamiento de sus directivos ..... 33
- Adquisición de un local de segunda mano a sus propietarios, los cuales son personas físicas ya jubiladas, que tuvieron el local arrendado hasta el 2017 ..... 34
- Segregación de parte de un local comercial para construir trasteros que se venderán a los propietarios de las viviendas en un edificio ..... 35
- Transmisión de terrenos en curso de urbanización ..... 35

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 36

- Adquisición, por herencia, por parte de residentes en Argentina e Italia, de un familiar residente en Argentina, de diversos fondos y cuentas corrientes mantenidos en una sucursal de una entidad bancaria radicada en Madrid ..... 36
- Adquisición por herencia de una cuenta corriente en la que el origen de los ingresos son las nóminas del consultante, ya que la mujer no trabajaba fuera de casa ..... 36
- Ingreso, en una cuenta corriente de titularidad común, de dinero privativo obtenido por herencia ..... 36
- Herederos, residentes en Suiza, ab intestato de la causante, también residente en Suiza en el momento del fallecimiento, renunciando las hijas de la causante a la herencia a favor del padre ..... 37
- Donación de dinero a su hija siendo residente en Madrid ..... 38
- Aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 38
- Renuncia a la renta vitalicia que le corresponde por la entrega de unas acciones ..... 40
- Transmisión, bien a título oneroso o gratuito, a su hija de la nuda propiedad de unas participaciones, conservando el derecho de usufructo vitalicio sobre la misma ..... 40
- Aplicación de la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio sobre las participaciones que el consultante ostenta actualmente en la sociedad ..... 40

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

#### **EXPEDIENTE NOTARIAL PARA LA REANUDACIÓN DE TRACTO SUCESIVO DEL ARTÍCULO 208 DE LA LEY HIPOTECARIA**

(Consulta nº V1838-19 de 15 de julio de 2019)

El artículo 7.2.C del texto Refundido del ITP y AJD se remite al Título VI de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946, la cual ha sido objeto de reforma en virtud de la Ley 13/2015, de 24 de junio. Tras la reforma operada, la reanudación del tracto sucesivo interrumpido se mantiene como uno de los medios de concordar la realidad registral con la extra registral para dar cumplimiento al principio del tracto sucesivo establecido en el párrafo primero del artículo 20 de la Ley Hipotecaria “Para inscribir o anotar títulos por los que se declaren, transmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y demás derechos reales sobre inmuebles, deberá constar previamente inscrito o anotado el derecho de la persona que otorgue o en cuyo nombre sean otorgados los actos referidos”.

La modificación de los diversos procedimientos destinados a lograr la concordancia entre el Registro y la realidad extra registral no ha afectado a la naturaleza del procedimiento de reanudación del tracto sucesivo, sino tan solo a la tramitación del mismo, que culmina con la formalización de un acta de notoriedad que sigue siendo perfectamente subsumible en el artículo 7.2.C del ITP y AJD. Su finalidad es la de facilitar un título inmatriculador mediante la acreditación ante Notario del hecho de que una persona es notoriamente dueña de una finca inscrita en el Registro.

Dicho título supletorio tiene entidad en sí mismo y se configura en el ITP y AJD como hecho imponible diferenciado e independiente de las anteriores transmisiones que no hayan tenido reflejo registral y a las que suple. A estos efectos, resulta indiferente la naturaleza del título que se suple, ya sea oneroso o lucrativo, como en el supuesto que se examina, en el que se trata de un legado (título hereditario), pues lo que realmente tributa no es el título anterior sino la expedición del título supletorio, razón por la cual es la fecha de éste último la que se deberá tomar en cuenta para determinar la prescripción.

Lo único que exceptúa de tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas es que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión cuyo título se supla con el referido expediente notarial y por los mismos bienes.

Es decir, en el supuesto examinado debería justificarse el pago del impuesto o la declaración de exención o no sujeción por la adquisición de las fincas objeto del legado, siendo irrelevante, sin embargo, que tal adquisición haya prescrito pues, como se ha señalado, no constituye el hecho imponible del impuesto.

#### **ESCRITURA PÚBLICA QUE DOCUMENTA LA CONCESIÓN DE UN PRÉSTAMO POR UNA ENTIDAD FINANCIERA A UNA COOPERATIVA DE VIVIENDAS PARA LA CONSTRUCCIÓN DE VPO**

(Consulta nº V1443-19 de 14 de junio de 2019)

Será de aplicación la exención prevista en el artículo 45.I.B)12 para el gravamen de actos jurídicos documentados, documentos notariales, en las escrituras de préstamo hipotecario constituidas para financiar la adquisición de un solar destinado a vivienda de protección oficial, siempre que las viviendas de protección pública cumplan los parámetros establecidos para las referidas viviendas de protección oficial, ya que en este caso nos encontramos ante una exención objetiva.

## **SUJETO PASIVO EN LAS ESCRITURAS QUE DOCUMENTEN PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS CONCEDIDOS POR LAS ENTIDADES FINANCIERAS A SUS EMPLEADOS EN CONDICIONES PREFERENCIALES**

(Consulta nº V1643-19 de 2 de julio de 2019)

(...) para los hechos imponible devengados a partir de la entrada en vigor del citado real decreto-ley, el sujeto pasivo del impuesto en la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales en las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria será el prestamista, incluyendo el supuesto planteado en el escrito de consulta.

## **ESCRITURA PÚBLICA QUE DOCUMENTA EL CAMBIO DE USO DE UN INMUEBLE**

(Consulta nº V1644-19 de 2 de julio de 2019)

En el supuesto que se examina concurren los requisitos primero, tercero y cuarto del artículo 31 del TRITP y AJD, por lo que solo resta examinar si se cumple la exigencia de que la escritura en cuestión tenga por objeto cantidad o cosa valuable. Si la fábrica de quesos y la sala de velatorio con crematorio tuvieran la misma consideración desde el punto de vista urbanístico y no variara su valor catastral, la escritura de cambio de uso no tributaría por dicho concepto; ahora bien, si las normas urbanísticas consideraran que son elementos diferentes, deberán tributar por actos jurídicos documentados al reunir todos los requisitos del artículo 31.2. El contenido valuable sería el propio bien inmueble objeto de cambio de uso.

## **ESCRITURA PÚBLICA DE CANCELACIÓN DE OBRA NUEVA Y DIVISIÓN HORIZONTAL NO MATERIALIZADAS**

(Consulta nº V1669-19 de 8 de julio de 2019)

La consulta vinculante V1395-14, de 23 de mayo de 2014 ya se manifestó en un caso igual al planteado. Se transcribe dicha consulta:

«El artículo 31.2 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, en adelante ITP y AJD, establece que:

“2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos”.

Para que un documento tribute por dicho concepto tiene que reunir todos los requisitos que establece dicho artículo:

- Tratarse de la primera copia de una escritura notarial.
- Ser inscribible en el Registro de la Propiedad.
- Tener contenido valuable.
- No estar sujeta a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni de Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La escritura de cancelación de la declaración de obra nueva y división horizontal no tendrá contenido valuable, por lo que no tributará por dicho concepto al no cumplir uno de los requisitos del artículo 31.2 del texto refundido.».

## **VINCULACIÓN OB REM ENTRE DOS FINCAS**

(Consulta nº V1895-19 de 18 de julio de 2019)

En cuanto al contenido económico, de igual forma que la modificación física de dos fincas para convertirse en una sola, ya sea mediante agregación o agrupación, tiene contenido económico, determinando el artículo 70.3 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados la base imponible en tales supuestos, la modificación del régimen jurídico de determinadas fincas que pasan a constituir una unidad registral, suponiendo, por tanto, una limitación de su libre disposición, debe entenderse que tiene, asimismo,

contenido económico. En este caso la base imponible, a falta de norma específica, se determinará conforme a la regla general del documento notarial establecido en el artículo 30.1 del TRLITPAJD antes citado.

Por tanto, la base imponible será el valor declarado de la finca anexa que se vincula a la finca principal, sin incluir el valor de esta finca.

## **DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD SOBRE UN ÚNICO INMUEBLE QUE SE ADJUDICA A UNO QUE COMPENSA AL OTRO EN METÁLICO**

**(Consulta nº V1837-19 de 15 de julio de 2019)**

Al recaer la comunidad de bienes sobre un único bien inmueble, una vivienda, que se adjudica en su totalidad a uno de los comuneros, se produce un exceso de adjudicación inevitable en los términos a que se refiere el artículo 1.062 del Código Civil, compensando en metálico el consultante que recibe el exceso a su ex esposa. En conclusión, la disolución del condominio sobre la referida vivienda no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, debiendo tributar por la cuota variable del documento notarial, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido.

## **EXTINCIÓN DE CONDOMINIO EN LA QUE SE ADJUDICA UN MATRIMONIO EN RÉGIMEN DE GANANCIALES UNA DE LAS DOS FINCAS, ADJUDICÁNDOSE LA OTRA FINCA AL OTRO COPROPIETARIO**

**(Consulta nº V1839-19 de 15 de julio de 2019)**

Dado que la disolución del condominio se produce de tal forma que cada comunero no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación en la comunidad, sin que se origine exceso de adjudicación, la disolución no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, lo que determina la sujeción a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de la escritura de disolución en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto.

La base imponible será el valor declarado del bien que a cada uno se adjudique, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

## **EXTINCIÓN DE COMUNIDAD HEREDITARIA EN LA QUE TODOS LOS BIENES, INDIVISIBLES DE FORMA INDIVIDUAL, SON ADJUDICADOS A UNO DE LOS COMUNEROS, QUE COMPENSA AL RESTO EN METÁLICO**

**(Consulta nº V1855-19 de 16 de julio de 2019)**

En el supuesto planteado se trata de una única comunidad de bienes de origen hereditario, por lo que su disolución constituye un único negocio jurídico, dependiendo su tributación de la existencia o no de excesos de adjudicación y de que, de producirse tales excesos, tengan o no la consideración de inevitables por ser los bienes de naturaleza indivisible o desmerecer por la indivisión. Ahora bien, como se ha señalado, para determinar la indivisibilidad de los bienes que integran la comunidad habrá que atender al conjunto de todos ellos, pues, aun cuando cada uno de los bienes individualmente considerados puedan ser considerados indivisible, el conjunto de todos sí puede ser susceptible de división, como sucede en el supuesto planteado. Por tanto, el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros deberá hacerse mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando en lo posible los excesos de adjudicación, pues de ser posible una adjudicación distinta de los bienes entre los comuneros, que evite el exceso o lo minore, debe entenderse, en aplicación del artículo 2 del Texto Refundido del ITP y AJD, que se está produciendo una transmisión patrimonial que deberá tributar como tal.

## **DOCUMENTOS MERCANTILES. ANTICIPO DE LOS RECIBOS EN UNA ENTIDAD FINANCIERA**

**(Consulta nº V1258-19 de 3 de junio de 2019)**

En el escrito de consulta presentado se indica que los documentos sobre los que se cuestiona la liquidación del gravamen por actos jurídicos documentados son recibos cuyo importe es anticipado por el banco, considerando el consultante que los mismos no son susceptibles de endoso ni de giro y que la entidad bancaria no está amparada por la ley cambiaria para actuar contra el cedente como consecuencia de impago, de forma que si este se llega a producir la entidad cargaría en la cuenta del consultante el importe correspondiente sin asumir responsabilidad alguna.

Si, efectivamente, los recibos presentan las anteriores características, estaremos ante documentos no aptos para cumplir la función de giro, pues no acreditarían el derecho económico de su legítimo tenedor, y contra el pago de la deuda podría oponer el deudor todas las excepciones propias que tuviera contra el acreedor original, derivadas de la relación jurídica que las originó, como se deriva del hecho de que la entidad bancaria, en caso de impago, cargará en la cuenta del cliente el importe correspondiente, sin asumir, por tanto, obligación o responsabilidad alguna ni adquirir la titularidad de los créditos, respondiendo sus clientes en todo caso de la existencia, legitimidad y solvencia de los mismos. En este caso, la referida operación no estaría sujeta a tributación por el gravamen de Actos Jurídicos Documentados, documentados mercantiles.

Si, por el contrario, los documentos objeto de anticipo incorporan el crédito de forma abstracta y autónoma, adquiriendo la entidad la titularidad del crédito y facultándole para su cobro, quedando el deudor obligado al pago y sólo liberándose de la obligación por la posesión del recibo, no pudiendo oponer a su titular legítimo las excepciones que se derivan de la relación jurídica originaria, estaremos ante documentos que cumplen función de giro, estando sujetos a tributación por el gravamen de Actos Jurídicos Documentados, documentados mercantiles.

---

### **DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO. OTORGAMIENTO DE NUEVA ESCRITURA DE AGREGACIÓN**

**(Consulta nº V1581-19 de 26 de junio de 2019)**

---

(...) el artículo 45.I.B)13 del TRLITPAJD, establece que estarán exentas:

“Las transmisiones y demás actos y contratos cuando tengan por exclusivo objeto salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estuvieran afectados de vicio que implique inexistencia o nulidad.”.

La exención establecida en el artículo 45.I.B)13 tiene carácter técnico, es decir, no pretende dispensar de tributación a determinadas operaciones sino evitar la doble imposición de una misma transmisión, acto o contrato por el que ya se hubiera satisfecho con anterioridad cuando el otorgamiento del segundo acto, contrato o transmisión venga causado necesariamente por la ineficacia del primero.

Por lo tanto, solamente en el caso de que la escritura inicial estuviese afectada de vicio que implique la inexistencia o nulidad del acto anterior y se hubiese pagado el impuesto correspondiente, la escritura de subsanación estará sujeta pero exenta del concepto de actos jurídicos documentados. Si no estuviese afectada de vicio que implique la inexistencia o nulidad del acto anterior deberá pagar el Impuesto en su modalidad de actos jurídicos documentados, al cumplir con todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD (...)

## Deslinde IVA-TPO

### PRIMERA ENTREGA DE EDIFICACIÓN

(Consulta nº V1670-19 de 8 de julio de 2019)

Para que se trate de una primera entrega es necesario:

- 1º) Que la edificación se entregue por el promotor.
- 2º) Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente 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.
- 3º) Que, si se ha producido la utilización expuesta en el punto anterior, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

Por tanto, el transmitente de la vivienda objeto de consulta es su propietario, esto es, el Estado, que coincide con la figura del promotor de dicha vivienda.

La segunda condición que hay que cumplir para exista primera entrega es que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente 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. El adquirente de la vivienda la recibió previamente en régimen de arrendamiento especial y sin opción de compra, y, según reza el texto de la consulta, el arrendamiento abarcó un periodo superior a dos años. Por tanto, la edificación fue utilizada en virtud de un contrato de arrendamiento especial sin opción de compra de modo ininterrumpido por un plazo superior a dos años, y puesto que la persona que utilizó la vivienda de tal modo fue el propio adquirente, esto lleva al cumplimiento de la tercera condición.

Por todo ello, hay que concluir que la operación objeto de consulta constituye una primera entrega de edificaciones que se halla sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y sobre la que no opera la exención contenida en el artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley 37/1992. Esto supone que el transmitente deberá repercutir el Impuesto en dicha entrega.

(...)

La escritura que recoja dicha compraventa quedará sujeta a ITPAJD en su modalidad de actos jurídicos documentados al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del texto refundido.

### ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA DE SEGUNDA MANO PARA EMPLEARLA EN LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO A EMPRESAS QUE LAS DESTINEN A ALOJAMIENTO DE SUS DIRECTIVOS

(Consulta nº V1252-19 de 3 de junio de 2019)

En relación a las condiciones para la aplicación de la renuncia a la mencionada exención, el artículo 8.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido señala lo siguiente:

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

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

(...)

” ”

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que el artículo 20. Uno. 23º de la Ley 37/1992, señala que estarán exentas del Impuesto: “23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas

al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

(...):”

La exención no comprenderá:

(...)

f) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.

(...):”

(...) se mantiene la doctrina anterior de esta Dirección General, también ratificada por el TEAC, en la medida en que cuando se arriende una vivienda a un empresario o profesional para subarrendarla o ceder el uso a terceras personas, tal arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Ahora bien, a la luz de las citadas resoluciones del TEAC de 15 de diciembre de 2016, cabe entender que no concurre tal subarrendamiento cuando quede acreditado, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, que no existe intención de explotar el bien arrendado por parte del arrendatario sino destinarlo directamente a un uso efectivo y propio como vivienda por parte de una persona física concreta, la cual debe figurar necesariamente como usuaria en el propio contrato de arrendamiento, y que, por tanto, no puede destinarse a su uso por persona distinta al tener prohibida el arrendatario la facultad de subarrendar o ceder la vivienda a terceros.

En este caso, de concurrir todas estas circunstancias expuestas, el arrendamiento de la vivienda al empresario o profesional estará sujeto pero exento del Impuesto sobre el Valor Añadido de conformidad con lo previsto en el artículo 20. Uno. 23º de la Ley 37/1992. Dicha operación de arrendamiento exento no sería generadora del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el consultante.

En otro caso, dicho arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido lo que determinaría que la consultante en el ejercicio de su actividad de arrendamiento de inmuebles realizaría operaciones que originan el derecho a la deducción del Impuesto.

6.- Por último, en el supuesto de que fuera posible la renuncia a la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, según lo señalado en los apartados anteriores de esta contestación, debe tenerse en cuenta que será de aplicación, en relación con el sujeto pasivo de la transmisión, lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º, letra e) del mismo texto legal, que dispone:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...). ”

### **ADQUISICIÓN DE UN LOCAL DE SEGUNDA MANO A SUS PROPIETARIOS, LOS CUALES SON PERSONAS FÍSICAS YA JUBILADAS, QUE TUVIERON EL LOCAL ARRENDADO HASTA EL 2017**

**(Consulta nº V1401-19 de 12 de junio de 2019)**

(...) la cuestión que es necesario analizar es si el transmitente mantiene la condición de empresario o profesional con posterioridad a haber presentado a la Hacienda Pública la declaración de cese en la actividad. (...)

En relación con el cese de una actividad, este Centro directivo se ha pronunciado, entre otras, en la contestación vinculante a la consulta, de 11 de diciembre de 2017, con número de referencia V3168-17, señalando que la pérdida de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no tendrá lugar en tanto no se cese efectivamente en la actividad correspondiente y se formule la baja en el correspondiente censo de empresarios o profesionales, estando sujeto, hasta que no se produzca dicha baja, al cumplimiento de las obligaciones formales que correspondan. No obstante, aunque se presentara el correspondiente modelo censal (036) de baja, si no se ha producido el cese efectivo no decae la obligación del cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias.

No obstante, si en el momento en el que se va a realizar la transmisión del local, este no se encuentra afecto a ninguna actividad empresarial o profesional en sede del transmitente, al haberse producido el cese efectivo de la misma y su consiguiente

afectación, la entrega del mismo no estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sino a la modalidad de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

### **SEGREGACIÓN DE PARTE DE UN LOCAL COMERCIAL PARA CONSTRUIR TRASTEROS QUE SE VENDERÁN A LOS PROPIETARIOS DE LAS VIVIENDAS EN UN EDIFICIO**

(Consulta nº V1514-19 de 24 de junio de 2019)

*Primera:* La construcción de trasteros en una finca nueva –segregada de otra finca matriz– convierte al propietario en promotor.  
*Segunda:* Si la transmisión del trastero tributa en el Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no está sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, permitirá, en caso de que se documente en escritura pública, la aplicación la cuota variable del documento notarial de la modalidad actos jurídicos documentados, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto.

### **TRANSMISIÓN DE TERRENOS EN CURSO DE URBANIZACIÓN**

(Consulta nº V1893-19 de 18 de julio de 2019)

(...) el Tribunal Supremo atiende a un criterio material frente a un criterio jurídico (aprobación del correspondiente instrumento de planeamiento), de forma que solo se atribuye la condición de terreno en curso de urbanización a aquel respecto del que se han iniciado operaciones materiales de transformación física del mismo.

Por su parte, esta Dirección General ha venido reiterando, por todas ellas, la consulta vinculante de 17 de junio de 2005, número V1175-05, que “un terreno está urbanizado cuando se le haya dotado de las infraestructuras que correspondan.

Cuando la transmisión del terreno se produce una vez concluida esa actividad de dotación de infraestructuras urbanísticas no hay duda en cuanto a su tratamiento. La controversia surge cuando la transmisión se produce con anterioridad.

En este caso, hay que atender a las características objetivas del elemento transmitido. En la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, esta Dirección General considera que la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización, entendiéndose igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos de este impuesto, supuesto que la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título (...).”

Por consiguiente, de acuerdo con el criterio de este Centro directivo, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido anteriormente apuntado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará exenta del citado tributo.

## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### **ADQUISICIÓN, POR HERENCIA, POR PARTE DE RESIDENTES EN ARGENTINA E ITALIA, DE UN FAMILIAR RESIDENTE EN ARGENTINA, DE DIVERSOS FONDOS Y CUENTAS CORRIENTES MANTENIDOS EN UNA SUCURSAL DE UNA ENTIDAD BANCARIA RADICADA EN MADRID**

**(Consulta nº V1256-19 de 3 de junio de 2019)**

La normativa española que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es contraria a la normativa de la Unión Europea, en tanto en cuanto no respeta el principio de libertad de movimiento de capitales regulado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE sobre el alcance del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 resultan aplicables a los residentes en países extracomunitarios.

En consecuencia, no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el régimen regulado en dicha disposición adicional resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero.

Por tanto, los consultantes deberán presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes y derechos que adquieran cuando estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español y tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España, en este caso Madrid.

Al no ser el causante 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.

### **ADQUISICIÓN POR HERENCIA DE UNA CUENTA CORRIENTE EN LA QUE EL ORIGEN DE LOS INGRESOS SON LAS NÓMINAS DEL CONSULTANTE, YA QUE LA MUJER NO TRABAJABA FUERA DE CASA**

**(Consulta nº V1315-19 de 6 de junio de 2019)**

De acuerdo con el artículo 1.347 del Código Civil, entre los bienes que tienen carácter ganancial -y, por tanto, se hacen comunes a marido y mujer- se incluyen los obtenidos por el trabajo y la industria de cualquiera de los cónyuges.

En ese concepto deben considerarse comprendidas todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dineraria o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo o industria del marido o de la mujer obtenidos durante la vigencia de la sociedad de gananciales.

Asimismo, el que una cuenta esté a nombre de dos titulares no significa que la titularidad dominical sea de ambos; será una cuestión de prueba por parte del consultante, ante la oficina liquidadora competente, demostrar que parte del dinero que está en la cuenta a la que hace referencia sea dinero de procedencia privativa.

### **INGRESO, EN UNA CUENTA CORRIENTE DE TITULARIDAD COMÚN, DE DINERO PRIVATIVO OBTENIDO POR HERENCIA**

**(Consulta nº V1447-19 de 17 de junio de 2019)**

Distinción entre titularidad de disposición y titularidad dominical.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, los fondos depositados en una cuenta bancaria abierta a nombre de dos o más titulares con el carácter de indistinta o solidaria no pertenecen por ese solo hecho a todos los cotitulares (la cotitularidad no determina, por sí sola, la existencia de un condominio, y menos por partes iguales), sino que lo que tal titularidad de disposición solidaria significa es que cualquiera de dichos titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta.

La titularidad dominical sobre dichos fondos y, en su caso, la existencia de condominio sobre ellos, habrá de venir determinada únicamente por las relaciones internas entre ambos titulares y, más concretamente, por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros.

Distinción entre las facultades de disposición sobre una cuenta indistinta según vivan los cotitulares o haya fallecido alguno de ellos.

Ya se ha dicho que el mero hecho de apertura de una cuenta corriente, en forma indistinta, a nombre de dos o más personas, lo único que comporta "prima facie", en lo referente a las relaciones derivadas del depósito irregular en que toda cuenta corriente bancaria se apoya, es que cualquiera de los titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroja la cuenta (titularidad de disposición). Por lo tanto, cualquiera de ellos puede disponer de parte o del todo y hasta resolverla o extinguirla vía artículo 279 del Código de Comercio. Todo ello, con independencia de la titularidad dominical, que deberá probarse con arreglo a derecho y al margen de la prueba sobre la cotitularidad de disposición de la cuenta.

Ahora bien, esta titularidad de disposición total sobre el saldo de la cuenta sólo mantendrá su vigencia mientras vivan los cotitulares de ella (salvo que antes decidan resolver o modificar las condiciones del contrato), pero no puede extenderse más allá de la muerte de alguno de ellos, pues, en ese momento, entran en juego las disposiciones civiles que regulan la sucesión del fallecido. Como ha dicho el Tribunal Supremo en la sentencia comentada, «... a la muerte de un cotitular, ... y aun sin necesidad de proceder a la partición de la herencia, la suma cuyo dominio pertenecía a la titular fallecida debió pasar a sus herederos».

A partir del momento del fallecimiento de uno de los cotitulares, el otro —u otros— deja de tener facultad de disposición sobre la parte del saldo de la cuenta indistinta cuya titularidad dominical correspondía al fallecido, que debe integrarse en el caudal relicto del causante y pasar a sus causahabientes (herederos o legatarios), según lo dispuesto en los artículos 659 («La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan por su muerte») y 661 («Los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones») del Código Civil.

Porcentaje del dinero depositado en cuentas bancarias solidarias o indistintas que corresponde a cada cotitular de dichas cuentas. De acuerdo con lo expuesto en los apartados anteriores, no es posible establecer a priori el porcentaje del dinero depositado en cuentas bancarias solidarias o indistintas que corresponde a cada uno de los cotitulares de dichas cuentas, ya que la titularidad dominical sobre el dinero vendrá determinada por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de los que se ha nutrido cada cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros.

### **HEREDEROS, RESIDENTES EN SUIZA, AB INTESTATO DE LA CAUSANTE, TAMBIÉN RESIDENTE EN SUIZA EN EL MOMENTO DEL FALLECIMIENTO, RENUNCIANDO LAS HIJAS DE LA CAUSANTE A LA HERENCIA A FAVOR DEL PADRE**

**(Consulta nº V1517-19 de 24 de junio de 2019)**

La herencia se compone entre otros, de bienes inmuebles y cuentas bancarias repartidos entre las comunidades autónomas de Valencia y Galicia. En la adquisición "mortis causa", la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponderá a la Administración General del Estado cuando el sujeto pasivo sea no residente.

La normativa española que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es contraria a la normativa de la Unión Europea, en tanto en cuanto no respeta el principio de libertad de movimiento de capitales regulado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Por otro lado, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE sobre el alcance del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, resultan aplicables a los residentes en países no pertenecientes a la Unión.

En consecuencia, no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el régimen regulado en dicha disposición adicional resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero.

Los sujetos pasivos del impuesto podrán aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España.

Finalmente, la renuncia en favor de persona determinada se trata fiscalmente como dos operaciones (cada una de las cuales debe tributar por el impuesto correspondiente): la primera, como adquisición sucesoria del renunciante (Impuesto sobre

Sucesiones y Donaciones); la segunda, como transmisión de éste a favor del beneficiario de su renuncia (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según sea lucrativa u onerosa).

## **DONACIÓN DE DINERO A SU HIJA SIENDO RESIDENTE EN MADRID**

**(Consulta nº V1255-19 de 3 de junio de 2019)**

Salvo que la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponda a las Comunidades Autónomas del País Vasco o de Navarra, conforme a las normas de delimitación de competencias con dichas Comunidades Autónomas (Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra), la exacción del impuesto corresponderá a una Comunidad Autónoma –de las llamadas de régimen común– cuando se cumplan dos requisitos: Que el sujeto pasivo –en las adquisiciones lucrativas “inter vivos”, el donatario o el favorecido por ellas– sea residente en España, y que, a la fecha del devengo del impuesto –el día en que se cause el contrato–, el donatario tenga su residencia habitual en una Comunidad Autónoma.

En ese caso, la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponderá a la Comunidad Autónoma en la que el donatario haya permanecido mayor número de días de los cinco años inmediatos anteriores. No es necesario que haya estado la mitad más uno de los días de los últimos cinco años, sino que es suficiente que no haya otra Comunidad Autónoma en la que hubiera permanecido más días (solo deben tenerse en cuenta ya los días en que permaneció en España, pues los días pasados en el extranjero no computarán).

Por lo tanto, si la consultante y donataria es residente en España en la fecha en que se perfeccione la donación –momento del devengo del impuesto– y esta residió en la Comunidad Autónoma de Madrid desde su llegada a España hasta la aceptación de la donación (desde mayo de 2018 hasta la actualidad), el rendimiento del impuesto corresponderá a la Comunidad Autónoma de Madrid.

Correspondiendo la exacción del impuesto a la Comunidad Autónoma de Madrid, en la liquidación del impuesto, además de la normativa general del impuesto (Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y normativa de desarrollo), resultará de aplicación la normativa que haya aprobado la Comunidad Autónoma de Madrid.

## **APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20.6 DE LA LEY 29/1987, DE 18 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

**(Consulta nº V1338-19 de 10 de junio de 2019)**

Se consulta sobre la donación de la nuda propiedad de unas participaciones sociales a unos hijos por partes iguales, siendo uno de ellos gerente y administrador de la sociedad percibiendo por ello rentas que superan el 50 por ciento de sus rentas del trabajo y de sus actividades empresariales o profesionales.

Para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD se deben cumplir los requisitos previstos en el citado precepto; entre ellos, la exención en el Impuesto de Patrimonio de acuerdo con lo previsto en el artículo 4 Ocho. Uno de la LIP.

En cuanto a la exención de las participaciones en el Impuesto sobre Patrimonio, del texto del artículo 4. Ocho. Dos de la LIP se derivan dos cuestiones que hay que diferenciar: de un lado, el acceso a la exención, lo que exige el cumplimiento de las letras a), b) y c) esta última en sus tres primeros párrafos y, de otro, el ámbito o alcance objetivo de la exención, aspecto al que se refiere el último párrafo de la norma.

En cuanto al acceso a la exención, en el supuesto planteado en el escrito de consulta, para determinar si concurre el requisito previsto en la letra a), es decir, si dicha entidad tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario o, por el contrario, realiza una actividad económica y en concreto para “determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos”, el precepto mencionado establece que no se computen determinados valores y elementos patrimoniales.

Entre tales valores se encontrarían aquellos 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.”

Por lo tanto, las participaciones que la entidad holding tiene en su activo no se computarán como valores no afectos, a efectos de determinar si la entidad tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, siempre que estas participaciones otorguen al menos el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar

la participación, se disponga de los medios materiales y personales necesarios y la entidad participada no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Por lo que se refiere al ámbito o alcance objetivo de la exención, habrá que determinar cuáles son los activos afectos a la actividad empresarial, ya que la calificación de la actividad de la entidad como de gestión o no de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, es independiente de la consideración o no de la inversión o las participaciones como activo afecto a la actividad de la sociedad. El artículo 4. Ocho. Dos de la LIP y el artículo 6.3 del RD 1704/1999 remiten pura y simplemente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar si un elemento está o no afecto a una actividad económica.

No existe, por tanto, pronunciamiento alguno sobre su efectiva afectación a la actividad económica, cuestión que queda reservada al I.R.P.F.

Tratándose de participaciones en entidades y a diferencia de lo que sucede en el ámbito de la actividad ejercida por persona física, según el artículo 6.3 del Real Decreto, pueden estar afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, afectación que se entenderá existente, conforme señala hoy el artículo 29.1.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando esos elementos patrimoniales sean "necesarios" para la obtención de los respectivos rendimientos.

Ahora bien, la apreciación puntual de esa necesidad es cuestión que escapa a las facultades interpretativas de esta Dirección General. Será preciso sopesar la adecuación y proporcionalidad de los elementos de que se trate al resto de los activos de la entidad, el tipo de actividad que esta desarrolla, el volumen de operaciones y demás parámetros económicos y financieros de la entidad, circunstancias respecto a las que este Centro Directivo no puede pronunciarse y que deberán ser valoradas, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria.

A este respecto, cabe indicar que el consultante manifiesta que el cien por cien de los activos de la entidad se encuentran afectos a la actividad empresarial, circunstancia que deberá acreditar en su momento ante la Administración tributaria gestora del tributo, sin que, como se ha dicho, corresponda ser valorada por esta Dirección General.

Por otra parte, en relación con el cumplimiento del requisito de ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad previsto en la letra c) del artículo 4.Ocho Dos, se entendería cumplido en el grupo de parentesco en la medida en que uno de los hijos desarrolla estas funciones y percibe remuneraciones de acuerdo con lo previsto en ley.

Donación de la nuda o la plena propiedad de unas participaciones sociales a su hijo, el cual posee una participación del 0,14 por ciento en el capital de dicha sociedad, siendo gerente y administrador de la sociedad percibiendo por ello rentas que superan el 50 por ciento de sus rentas del trabajo y de sus actividades empresariales o profesionales (Consulta DGT V1340-19; 10/06/2019).

Lugar de tributación de la donación proyectada y aplicación del artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

El punto de conexión en la donación de valores, en su condición de bienes muebles, estará determinado, en principio, por el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo (artículo 32.2.c) de la Ley 22/2009).

Ahora bien, siendo esta la regla general aplicable en la donación de valores, el precepto establece una excepción, aplicable en el caso de que se transmitan a título gratuito los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores –actualmente, artículo 314 del TRLMV– (artículo 32.2.b) de la Ley 22/2009).

A este respecto, la referencia al artículo 314 del TRLMV no debe entenderse referida al precepto en su conjunto, sino a lo dispuesto en su apartado 2, que establece determinados supuestos en los que la transmisión de valores tributará en el impuesto al que estén sujetas –ITPAJD o IVA– como transmisiones onerosas de bienes inmuebles. Entender lo contrario llevaría a interpretar que todas las transmisiones de valores deberían tributar como transmisión de bienes inmuebles, pues el apartado 1 del artículo 314 se refiere a la transmisión de valores en general («1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta...»).

De acuerdo con la premisa anterior, cabe afirmar que la donación de valores tendrá la consideración de donación de bienes inmuebles solamente en el caso de que se cumpla lo dispuesto en el referido apartado 2 del artículo 314 del TRLMV. Es decir, cuando concurren los siguientes requisitos:

- Que se trate de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial.
- Que la donación se realice en el mercado secundario.
- Que, mediante tal donación de valores se haya pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la donación de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores.

De estos tres requisitos, los dos primeros son fácilmente comprobables, dado su carácter objetivo. El tercero, por el contrario, exige la prueba de que el obligado tributario haya pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente, cuestión de hecho que deberá ser comprobada por la Administración tributaria, que es la que tiene la carga de la prueba.

No obstante, el precepto establece también determinados supuestos en los que se invierte la carga de la prueba (letras a), b) y c) del artículo 314.2 del TRLMV). En estos casos, la Administración tributaria solo tendrá que comprobar que se da alguno

de los tres supuestos de hecho; en caso afirmativo, se presumirá el ánimo de elusión y, en consecuencia, se tratará la operación como donación de bienes inmuebles, salvo, lógicamente, que el obligado tributario pruebe que no actuó con ánimo elusorio, ya que se trata de una presunción “iuris tantum”.

Por último, cabe señalar que la obtención de tal control no es requisito imprescindible para la aplicación de la excepción regulada en el apartado 2 del artículo 314 del TRLMV, sino que basta con que se haya pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la donación de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichas participaciones (cuestión que deberá probar la Administración tributaria gestora). La obtención del control solo es requisito para la aplicación de las presunciones de las letras a) y b) del artículo 314.2, pero no para la tributación de la operación como transmisión de bienes inmuebles.

### **RENUNCIA A LA RENTA VITALICIA QUE LE CORRESPONDE POR LA ENTREGA DE UNAS ACCIONES**

(Consulta nº V1344-19 de 10 de junio de 2019)

La condonación de deuda realizada con ánimo de liberalidad constituye uno de los hechos imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; en concreto, del hecho imponible regulado en la letra b) del artículo 3.1 b) de la Ley del impuesto, es decir, del consistente en la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “inter vivos”.

Ahora bien, para determinar si concurren los presupuestos que configuran este hecho imponible, es necesario analizar si la condonación de la deuda se ha realizado con ánimo de liberalidad, es decir, si constituye una donación por tener por causa el llamado “animus donandi”.

A este respecto, cabe indicar que la donación es un negocio jurídico lucrativo, un acto de liberalidad, esto es, exige el “animus donandi” del donante, su intención de enriquecer al donatario a costa de su propio empobrecimiento. Es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo (entre otras, sentencias de 11 de diciembre de 1986, 16 de mayo de 1995, 12 de julio de 2001 y 17 de diciembre de 2002) que el “animus donandi” es la causa del contrato de donación y su falta –al tratarse de un elemento esencial del contrato– impide calificar a un negocio jurídico como donación.

En la operación objeto de consulta, la consultante va a condonar la deuda pendiente que tienen sus hijos con ella sin recibir nada a cambio, es decir, sin contraprestación, y, por lo tanto, a título lucrativo o de liberalidad.

Por lo tanto, la operación planteada es una donación en la que será sujeto pasivo del impuesto los hijos consultantes y la base imponible será el importe de la deuda condonada; 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.

### **TRANSMISIÓN, BIEN A TÍTULO ONEROSO O GRATUITO, A SU HIJA DE LA NUDA PROPIEDAD DE UNAS PARTICIPACIONES, CONSERVANDO EL DERECHO DE USUFRUCTO VITALICIO SOBRE LA MISMA**

(Consulta nº V1453-19 de 18 de junio de 2019)

Para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD se deben cumplir los requisitos previstos en el citado precepto, entre ellos la exención en el Impuesto de Patrimonio de acuerdo con lo previsto en el artículo 4 Ocho. Uno de la LIP.

En el caso del escrito de consulta, no afectaría a la aplicación de la reducción el hecho de que el consultante donante desempeñase de forma habitual, personal y directa la actividad farmacéutica en situación de jubilación activa, aunque ese ejercicio de la actividad habrá de cesar en el momento de la donación conforme exige el artículo 20.6.

En todo caso y dado que lo que se pretende transmitir es la nuda propiedad de la participación en la sociedad civil, conservando la donante el derecho de usufructo vitalicio sobre la misma, cabe mencionar que uno de los requisitos para aplicar la reducción es que el donante deje de ejercer las funciones de dirección y de percibir remuneraciones por ello desde el momento de la transmisión. Por lo tanto, es necesario que la madre deje de ejercer las funciones de dirección de la farmacia, con independencia de que conserve el derecho de usufructo.

### **APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 4.OCHO.DOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO SOBRE LAS PARTICIPACIONES QUE EL CONSULTANTE OSTENTA ACTUALMENTE EN LA SOCIEDAD**

(Consulta nº V1483-19 de 20 de junio de 2019)

Se consulta sobre la donación de unas participaciones sociales a una hija, la cual es ya titular de forma indirecta del 33,65 por ciento del capital social de la sociedad, a través de una sociedad holding de la que posee el cien por cien del capital. Una vez efectuada la donación, el consultante dejará de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de las funciones de dirección en la sociedad.

En cuanto a la exención de las participaciones en el Impuesto sobre Patrimonio, del texto del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP se derivan dos cuestiones que hay que diferenciar: de un lado, el acceso a la exención, lo que exige el cumplimiento de las letras a), b) y c) esta última en sus tres primeros párrafos y, de otro, el ámbito o alcance objetivo de la exención, aspecto al que se refiere el último párrafo de la norma.

En primer lugar, en relación al requisito previsto en la letra a), esto es, si dicha entidad tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario o de que, por el contrario, realiza una actividad económica, en el supuesto planteado en el escrito de consulta se desprende la efectiva realización de una actividad económica.

No obstante, la existencia de la misma o de la afectación de los elementos patrimoniales a su realización, por tratarse de una cuestión fáctica, deberá ser objeto de apreciación por la Administración tributaria gestora competente.

En relación con el cumplimiento del requisito previsto en la letra b), es decir, al porcentaje de participación superior al 5 por ciento por el sujeto pasivo, resulta acreditado, por cuanto el consultante manifiesta ser titular de un 16,34 por ciento.

En los mismos términos debemos manifestarnos en relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, este es el previsto en la letra c) referente al ejercicio de “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.” Requisito que también se entiende cumplido en atención a las manifestaciones del consultante en su escrito.

Por lo que se refiere al ámbito o alcance objetivo de la exención, habrá que determinar cuáles son los activos afectos a la actividad empresarial, ya que la calificación de la actividad de la entidad como de gestión o no de un patrimonio mobiliario o inmobiliario es independiente de la consideración o no de la inversión o de las participaciones como activo afecto a la actividad de la sociedad.

El artículo 4.Ocho.Dos de la LIP y 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 (BOE del 7 de noviembre de remiten pura y simplemente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar si un elemento está o no afecto a una actividad económica. No existe, por tanto, pronunciamiento alguno sobre su efectiva afectación a la actividad económica, cuestión que queda reservada al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tratándose de participaciones en entidades y a diferencia de lo que sucede en el ámbito de la actividad ejercida por persona física, según el artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, pueden estar afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, afectación que se entenderá existente, conforme señala hoy el artículo 29.1.c) 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, cuando esos elementos patrimoniales sean “necesarios” para la obtención de los respectivos rendimientos. Ahora bien, la apreciación puntual de esa necesidad es cuestión que escapa a las facultades interpretativas de esta Dirección General.

Será preciso sopesar la adecuación y proporcionalidad de los elementos de que se trate al resto de los activos de la entidad, el tipo de actividad que esta desarrolla, el volumen de operaciones y demás parámetros económicos y financieros de la entidad, circunstancias respecto a las que este Centro Directivo no puede pronunciarse y que deberán ser valoradas, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria competente.

Confirmación de si los requisitos para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones deben cumplirse en el ejercicio inmediato anterior o en el propio ejercicio en el que se realiza la donación.

Para la aplicación de la reducción del 95 por ciento prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 1 de enero de 1988) -en adelante LISD- deben cumplirse los requisitos que el mismo establece en la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En relación con el devengo del impuesto, el artículo 24.2 de la LISD establece:

“Artículo 24. Devengo

2. En las transmisiones lucrativas «inter vivos» el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.”

Por tanto, deben cumplirse los requisitos el día en que se perfeccione la donación, esto es, desde que el donante conozca la aceptación del donatario (artículo 623 del Código Civil, publicado por Real Decreto de 24 de julio de 1889).

No obstante lo anterior, como consecuencia de las remisiones que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones hace al Impuesto sobre el Patrimonio y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deben conciliarse los distintos devengos de los tres

impuestos.

En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, al tratarse de un impuesto instantáneo, debe analizarse el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP el día del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y ello con independencia de los anteriores devengos del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al tratarse de un impuesto periódico cuyo período impositivo no se interrumpe con ocasión de la donación -al contrario que en la transmisión “mortis causa”, en la que el devengo de ambos impuestos sería coincidente- habrá que estar al último período impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas anterior a la donación.

Posible aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el supuesto de transmisión lucrativa “inter vivos” de las participaciones sociales, en la medida en que las mismas gocen de la exención del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP en los términos anteriormente expuestos, y dado que los consultantes manifiestan que se cumpla los requisitos recogidos en las letras a) y b) y que se cumplirá el de la letra c), podrá aplicarse la reducción prevista en el artículo 20.6 LISD.

**CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....44**

**Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ..... 44**

- Liquidación de sociedad de gananciales ..... 44
- Aplicación, a ambos cónyuges, de la exención por dación en pago con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual ..... 44
- Contrato de compraventa de propiedad compartida del 20% de un inmueble de acuerdo con la Ley catalana 19/2015, de 29 de julio, pactando a los 5 años la compra de otro 10% más de dicho inmueble ..... 44

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### **LIQUIDACIÓN DE SOCIEDAD DE GANANCIALES**

**(Consulta nº V1318-19 de 6 de junio de 2019)**

Se adquiere por ambos cónyuges, casados en régimen legal de gananciales, de la propiedad de un bien inmueble urbano. Posteriormente, en fecha 08/04/2019 y como consecuencia de la sentencia firme que aprueba el cuaderno particional de la liquidación de la sociedad de gananciales, se adjudicó al consultante el 100% del pleno dominio de dicho bien inmueble.

Esta adjudicación por disolución y liquidación de la sociedad de gananciales no está sujeta al IIVTNU en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.3 del TRLRHL antes transcrito.

Ahora bien, dado que dicha adjudicación no está sujeta al IIVTNU, en la posterior transmisión que pretende realizar el consultante en fecha 10/06/2019, a efectos de la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que, en esta nueva transmisión, el período de puesta de manifiesto del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los efectos de la aplicación del porcentaje anual que corresponda, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide (la compraventa de 10/06/2019) y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que sí estuvo sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que ambos cónyuges adquirieron el inmueble por compraventa (u otro título) y no la fecha en la que se le adjudica al consultante el 100% del pleno dominio por disolución y liquidación de la sociedad de gananciales.

En cuanto al valor del terreno a efectos de la determinación de la base imponible, será el valor que tenga a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (el valor catastral) en la fecha del devengo (la fecha de la transmisión por compraventa).

#### **APLICACIÓN, A AMBOS CÓNYUGES, DE LA EXENCIÓN POR DACIÓN EN PAGO CON OCASIÓN DE LA TRASMISIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL**

**(Consulta nº V1410-19 de 12 de junio de 2019)**

Uno de los requisitos para la aplicación de la exención del artículo 105.1. c) del TRLRHL es que se trate de la transmisión de la vivienda habitual de la persona física que sea deudor hipotecario o garante de una hipoteca constituida sobre dicha vivienda; siendo la vivienda habitual, a estos efectos, aquella en la que ha figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a dos años.

Por tanto, solo resultará de aplicación la exención del artículo 105.1. c) del TRLRHL respecto a la deuda tributaria correspondiente al cónyuge que sí cumple el requisito anterior, en proporción al porcentaje de titularidad sobre la vivienda. Respecto al otro cónyuge que no cumple el requisito citado, no resultará de aplicación la exención.

#### **CONTRATO DE COMPRAVENTA DE PROPIEDAD COMPARTIDA DEL 20% DE UN INMUEBLE DE ACUERDO CON LA LEY CATALANA 19/2015, DE 29 DE JULIO, PACTANDO A LOS 5 AÑOS LA COMPRA DE OTRO 10% MÁS DE DICHO INMUEBLE**

**(Consulta nº V1512-19 de 21 de junio de 2019)**

El régimen de propiedad compartida regulado en la Ley 19/2015, de 29 de julio, de incorporación de la propiedad temporal y de la propiedad compartida al libro quinto del Código Civil de Cataluña, se define en el artículo 556.1 del Código Civil de Cataluña, añadido por el artículo 2 de dicha ley, en los siguientes términos:

“1. La propiedad compartida confiere a uno de los dos titulares, llamado propietario material, una cuota del dominio, la posesión, el uso y el disfrute exclusivo del bien y el derecho a adquirir, de modo gradual, la cuota restante del otro titular, llamado propietario formal.

2. La propiedad compartida supone la exclusión de la acción de división.”

Por tanto, en el caso objeto de consulta, de acuerdo con el artículo 106.1. b) del TRLRHL, es sujeto pasivo en las transmisiones de terrenos a título oneroso el que transmita el terreno, por lo que el adquirente no tendrá la consideración de sujeto pasivo, quedando eximido este del pago del IIVTNU.

