

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BIT<sub>plus</sub>

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
Registradores  
DE ESPAÑA

# Contenido



## TRIBUNAL SUPREMO

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....5

## CONSULTAS DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....11
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas .....15
- Impuesto sobre Operaciones Societarias ..... 18
- Deslinde IVA-TPO .....19
- Impuestos sobre Actos Jurídicos Documentados .....25

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: TEMAS FISCALES

- NUEVOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON EL IIVTNU

*José María Utande San Juan.  
Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente).  
Letrado del Tribunal Constitucional .....29*

## CONSULTAS DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....37

## TRIBUTOS MUNICIPALES

**TM**  
Tributos MUNICIPALES

### TRIBUNAL SUPREMO

#### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES..... 5

*Caducidad y prescripción en los procedimientos iniciados por declaración: Sentencia de 25 de noviembre de 2019..... 5*

**CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. . . . . 11****Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones . . . . . 11**

- No discriminación por residencia en el ISD. . . . . 11
- Inclusión de un crédito litigioso en la masa hereditaria . . . . . 11
- Base imponible. Posibilidad de modificar al alza el valor declarado de un inmueble una vez prescrito el ISD . . . . . 12
- Grupo de parentesco de la esposa del tío del consultante . . . . . 12
- Reducciones. Requisito de mantenimiento . . . . . 12
- Pacto de mejora . . . . . 12
- Reducción del art. 20.6 de la LISR. Donación por un residente en la Federación Rusa de participaciones sociales en una empresa con domicilio fiscal en España en favor de un residente en España . . . . . 13
- Condonación parcial de la deuda con la finalidad de asegurar el cobro de la parte restante . . . . . 13
- Tributación de la renuncia al usufructo adquirido por herencia por la cónyuge supérstite . . . . . 14
- Adjudicación a uno de los herederos de una finca incluida Red de Espacios Naturales Protegidos de Andalucía (RENPA), sin compensar el exceso de adjudicación . . . . . 14

**Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas . . . . . 15**

- Cesión del crédito litigioso que pertenece al padre por la disolución de la sociedad de gananciales . . . . . 15
- Transmisión, por parte de la entidad que va a ser absorbida, de dos solares urbanizables, dos viviendas y unos trasteros arrendados a terceros . . . . . 15
- Adquisición del 100 por cien de las participaciones en una entidad cuyo activo está compuesto en más de un 50 por ciento por inmuebles no afectos a la actividad empresarial o profesional . . . . . 16
- Disolución del matrimonio con devolución del inmueble y del efectivo aportado a cada cónyuge . . . . . 16
- Percepción por el deudor, a cuenta de la indemnización que ha sido decretada en sentencia, del 50 por ciento de una finca, o cualquier otro bien mueble que corresponda a aquel . . . . . 16
- Entrega por los padres de una cantidad de dinero para adquirir una vivienda en propiedad . . . . . 17
- Exceso de adjudicación inevitable respecto de su hermana derivado de la adjudicación de una finca rústica afecta a actividad forestal heredada de su padre . . . . . 17

**Impuesto sobre Operaciones Societarias . . . . . 18**

- Aportación no dineraria a una sociedad . . . . . 18
- Aportación no dineraria especial . . . . . 18
- Operación de reestructuración consistente en la realización de dos operaciones alternativas: una de escisión total y otra parcial . . . . . 18

**Deslinde IVA-TPO . . . . . 19**

- Aportación no dineraria a una sociedad . . . . . 19
- Venta de una explotación porcina . . . . . 19
- Transmisión, por parte de la entidad que va a ser absorbida, de dos solares urbanizables, dos viviendas y unos trasteros arrendados a terceros . . . . . 19
- Prestación, por una entidad mercantil, participada íntegramente por un Ayuntamiento, del servicio de estacionamiento regulado, de naturaleza no tributaria . . . . . 20
- Venta de una parcela calificada como suelo urbano sin edificar . . . . . 20
- Adquisición por una persona física de un inmueble cuyo destino va a ser su vivienda habitual siendo la transmitente una mercantil . . . . . 20
- Adquisición de todas las participaciones del otro socio satisfaciendo por ello una cuantía global pagadera en diversos plazos . . . . . 21
- Adquisición de una finca urbana que ha sido objeto de reparcelación en varias ocasiones y tiene la consideración de terreno urbanizado . . . . . 21
- Venta de una vivienda para dedicarla al alquiler vacacional y optando por la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido . . . . . 21
- Rehabilitación de una edificación de viviendas para proceder a la transmisión de las mismas . . . . . 22
- Venta, por una sociedad, del único solar proveniente de una junta de compensación, por el cuál soportó las correspondientes cuotas de urbanización con intención de destinarlo a la venta, habiéndose dado de baja en el censo de empresarios en 2012, ante la imposibilidad de venderlo en los años de crisis económica . . . . . 23
- Persona física que va a arrendar un terreno rústico de su propiedad . . . . . 23
- Aportación, a título gratuito, de la totalidad del patrimonio inmobiliario a una fundación mediante una cesión global de sus activos y pasivos . . . . . 23
- Entrega por una mercantil de una vivienda, que fue una segunda entrega, después de realizar obras de reparación y mejora . . . . . 24
- Transmisión onerosa de los derechos que ostenta una mercantil frente a la promotora . . . . . 24
- Aportación de un solar edificable por un particular a una sociedad mediante ampliación de capital . . . . . 24

**Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados . . . . . 25**

- Escritura modificativa de la escritura de aceptación y adjudicación de herencia realizada hace dos años . . . . . 25
- Disolución de dos comunidades de bienes . . . . . 26
- Escritura pública por la que se deja sin efecto otra anterior de segregación y declaración de obra nueva otorgada en 2006, cancelándose las inscripciones registrales . . . . . 26

## TRIBUNAL SUPREMO: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

*Caducidad y prescripción en los procedimientos iniciados por declaración:  
Sentencia de 25 de noviembre de 2019*

Declarada la caducidad de un expediente iniciado por declaración, los actos del mismo, incluyendo la declaración, no interrumpen el plazo de prescripción, por lo que solo puede reiniciarse el procedimiento si no ha transcurrido el plazo legalmente establecido.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Antecedentes de hecho recogidos en la sentencia recurrida.

La sentencia recurrida sostiene en su fundamento jurídico primero lo siguiente:

"Constituye el objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución de fecha 29 de julio de 2016 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, sede de Santa Cruz de Tenerife, por la que se acordó estimar la reclamación económico-administrativa presentada y registrada con el no NUM000 anulando la liquidación provisional impugnada y declarando prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

En su resolución el TEAR señala que el 13 de enero de 2006 se produjo el fallecimiento de Don Remigio, con fecha 21 de agosto de 2008 se presentó declaración por el Impuesto de Sucesiones, expediente de declaración que se declaró caducado, notificándose la resolución el 7 de agosto de 2012, reiniciándose ese mismo día un nuevo expediente que terminó con liquidación provisional por importe de 35.565,74 € notificada el 14 de septiembre de 2012, interpuesto recurso de reposición fue desestimado. Aplicando a dichos hechos los arts. 66, 67, 68 y 104.5 de la LGT (RCL 2003, 2945), el TEAR concluye que no ha habido actos interruptivos de la prescripción y que, a fecha 7 de agosto de 2012, estaba prescrito el derecho de la Administración para liquidar la deuda.

La representación procesal de la Administración Tributaria Canaria postula la nulidad de dichos actos por las considerar que hay un hecho trascendental que no ha sido tenido en cuenta por el TEAR en cuanto al carácter de acto interruptivo de la prescripción que tiene. Dicho hecho es el carácter

extemporáneo de la declaración presentada el 21 de agosto de 2008 y el modelo 660, en el que se declaraban los bienes de la masa hereditaria. El TEAR aplica erróneamente los apartados a) y c) del art. 68 LGT, que regulan separadamente los actos de la Administración y los del obligado tributario, debiendo entender que la declaración, en tanto que acto de voluntad del sujeto pasivo, posee un efecto interruptivo de la prescripción que es autónomo respecto de las vicisitudes del procedimiento en que se inserta. Este criterio se encuentra recogido en la liquidación provisional dictada y en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de diciembre de 2011 (JT 2011, 1248) (rec. 41/2009) y, en similares términos, por la Sentencia del TSJ de Madrid de fecha 30 de octubre de 2012 (JT 2012, 1446), recurso 123/2010. Por todo ello considera que el plazo de prescripción no se había cumplido a fecha 7 de agosto de 2012.

La Administración demandada contesta a la demanda solicitando su desestimación y reiterando los razonamientos del TEAR.

La codemandada contesta a la demanda, señalando su coincidencia con los argumentos expuesto el TEAR, citando en apoyo de su argumentación la Sentencia de esta Sala y Sección de 4 de junio de 2015 (JUR 2015, 249113), recurso 367/2013".

En el fundamento jurídico segundo la sentencia recurrida sostiene lo siguiente:

"En la misma fecha hemos resuelto un recurso en el que se plantea exactamente la misma cuestión jurídica que aquí procede analizar y, consecuentemente, en virtud del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley y el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE (RCL 1978, 2836)), que reclaman una protección de la "confianza de los ciudadanos en que sus pretensiones van a ser resueltas de modo igual para to-

dos, sin discriminaciones injustificadas" ( SSTC 1/88; 12/88; 161/89 y 200/89, entre otras), procede resolver el presente recurso en el mismo sentido en que se hizo en el otro caso, incluidas las costas. No sin dejar señalado de antemano que, ni fa Sentencia del TSJ de Madrid de 30 de octubre de 2012 (recurso 123/2010), que cita la ATC en su demanda, ni la Sentencia de esta misma Sala de 4 de junio de 20155 (recurso 367/2013), citada por la codemandada en su contestación a la demanda, reflejan supuestos similares al que aquí se ha planteado por lo que no resultan aplicables al caso.

En los autos 192/2016 hemos dicho:

"TERCERO: El problema se centra en resolver la posible contradicción o dicotomía entre dos preceptos, los arts. 68, 1 y 104,5 de la LGT.

El primero determina: "Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del art. 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario...

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria."

A su vez el art. 104,5 señala: "5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del art. 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario."

La contradicción se produciría entre la letra b) del apartado 1 del art. 68 y los dos últimos párrafos del 104,5. Si el efecto de la caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración se extiende a esta última (sin perjuicio de que se puedan salvar las actuaciones y elementos de prueba, que conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios, aparentemente, a estos solos efectos), la misma no se considera como un acto del obligado tributario conducente a la liquidación de la deuda tributaria, sino como parte de las actuaciones adminis-

trativas que integran el procedimiento de liquidación iniciado mediante declaración y al haberse producido la caducidad, no interrumpe el plazo de prescripción, por lo que en este caso, los posteriores procedimientos de comprobación de valores estarían prescritos. Si se considera que la declaración tiene un carácter autónomo como acto del obligado tributario conducente a la liquidación de la deuda tributaria, distinto del efecto consistente en dar lugar al inicio del procedimiento de liquidación mediante declaración, se habría producido la interrupción de la prescripción y la ulterior caducidad no implicaría que dicha declaración no produjese efectos interruptivos de la prescripción, lo que en este caso supone la validez de las liquidaciones posteriores dictadas sobre la base de los valores declarados, las cuales produjeron a su vez la interrupción de la prescripción y permitieron el ulterior expediente de comprobación de valores dentro de dicho plazo de prescripción.

La Sentencia de la Audiencia Nacional que cita la Administración atiende a un supuesto perfectamente equiparable con el de autos, sin perjuicio de que se comparta o no su argumentación. La otra Sentencia mencionada, TSJ de Madrid, 30 de octubre de 2012, recurso 123/2010, no ha sido posible localizarla y en todo caso sólo muy parcialmente sería aplicable al caso presente (no en cuanto a las adiciones aquí producidas puesto que los bienes, como indicamos antes, ya habían sido declarados a la Administración Tributaria Canaria y en este sentido no tenían trascendencia tributaria alguna), alude a presentación ulterior de documentos como la escritura de manifestación y adjudicación de la herencia, que claramente si pueden estimarse como autónomos y separados del procedimiento tributario, según sus circunstancias.

La Sentencia de la Audiencia Nacional señala:

"CUARTO.- El debate procesal es de interpretación jurídica y se fundamenta, en esencia, en la determinación de cuáles son las actuaciones a las que se refiere el art. 104.5 de la LGT de 2003, aplicable al caso, a la hora de privarles de forma sobrevinida de efecto interruptivo en caso de procedimientos caducados, cuestión que implica concordar sistemáticamente dicho precepto con el art. 68. l.c) del mismo cuerpo legal.

Debe tenerse en cuenta que el procedimiento que nos ocupa, que se dirige a la cuantificación de la deuda tributaria y su exigencia al sujeto pasivo, por razón del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es un expediente de gestión que se inicia por la declaración presentada al efecto por el sujeto pasivo y que en el caso que nos ocupa fue llevada a cabo mediante la solicitud dirigida a la oficina liquidadora del mencionado Impuesto sobre Sucesiones, por la aquí recurrente Sra. Gracia, cuya fecha, la de entrega en el Servicio de Correos, es el 8 de febrero de 2005, que tuvo entrada en la Agencia Tributaria 28 de febrero de 2005.

Este carácter de hecho inicial del procedimiento cabe deducirlo del artículo 128 de la LGT de 2003-101 de la derogada LGTde 1963 - en relación con el artículo 31 de Ley 29/1987,

de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636) , del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como con los artículos 66.2 y 742 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RCL 1991, 2734) , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Es decir, se trata de un procedimiento de gestión que, pese a iniciarse por virtud de un acto del interesado -la declaración a la que se refiere con carácter preceptivo el art. 31.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, conforme a la cual "1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar una declaración tributaria, comprensiva de los hechos imposables a que se refiere la presente Ley, en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen. No obstante lo anterior, podrán optar por presentar una autoliquidación, en cuyo caso deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible... no es una solicitud o petición en sentido estricto, en tanto que no es susceptible de desencadenar actos favorables para el interesado, antes bien se encamina a la producción de un acto de gravamen o susceptible de causar un efecto perjudicial o desfavorable para aquél que viene obligado a abrir el procedimiento mediante la declaración -o, en otros supuestos, que no hacen al caso, mediante autoliquidación-.

Cabe indicar que tal hipótesis, con arreglo al Derecho Administrativo general, no conduciría a la caducidad del procedimiento por inactividad de la Administración, en los términos del artículo 43 de la Ley 30/92 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) . Por el contrario, la Ley 58/2003, General Tributaria, debido a la especialidad de la materia tributaria, en el contexto jurídico de que la declaración del hecho causante y la puesta en conocimiento de los datos precisos para que la Administración cuantifique la deuda tributaria y exija su pago al heredero, constituye un deber tributario que entronca con el deber general de contribuir, en los términos establecidos por la Ley que impone el art. 31.1 de la Constitución, sí prevé de forma expresa la caducidad del expediente por la superación del plazo preestablecido en la ley para su conclusión.

Con ello se viene a quebrar cierta simetría dogmática que asocia los procedimientos de oficio al dictado de actos de gravamen y los iniciados a instancia de parte a la creación de efectos favorables. Como es sabido, [os procedimientos de aplicación de los tributos producen, por esencia, efectos desfavorables o gravosos, al margen de sus formas de iniciación y la Ley, respecto a ellos, regula de forma específica la caducidad de estos procedimientos. Así, el artículo 128 LGT, bajo la rúbrica de "Iniciación del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración", señala lo siguiente:

" . Cuando la normativa del tributo así lo establezca, la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos nece-

sarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional.

2. La Administración tributaria podrá iniciar de nuevo este procedimiento para la liquidación del tributo dentro del plazo de prescripción cuando el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad".

Tal es el caso sucedido en el procedimiento que nos ocupa en el que la 7 Administración, consciente del agotamiento del indicado plazo semestral, declaró la caducidad del procedimiento y la incoación de otro nuevo, bajo los efectos jurídicos que define el artículo 104 LGT, que es el precepto en el que se concentran las dificultades interpretativas que aquí nos ocupan.

Por su parte, el artículo 130 de la repetida LGT de 2003, bajo la intitulación de "terminación del procedimiento iniciado mediante declaración", establece que:

"El procedimiento iniciado mediante declaración presentada por el obligado tributario terminará por alguna de las siguientes causas:

a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción

En aplicación de estos preceptos, el procedimiento iniciado mediante la declaración del obligado tributario debe concluir por caducidad, como así sucedió formalmente; y el segundo procedimiento, que habría de entenderse iniciado de oficio por la Administración al haber finalizado el primero -correctamente comenzado al no haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar- también debería concluirse en el mismo plazo de seis meses, aunque desde el punto de vista sustantivo, no rigen las actuaciones producidas en los procedimientos objeto de caducidad, aunque el art. 104.5 contiene una previsión, inspirada en el principio de conservación de los actos, para que en el nuevo procedimiento puedan incorporarse por segunda vez las pruebas y actuaciones del primero.

En síntesis, ha sido la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la que en su artículo 104, sobre "plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa", ha regulado el régimen y efectos de la caducidad o perención, de carácter general, en su apartado 4, en términos similares a como lo hizo en su día, para el procedimiento administrativo común, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

Así, el mencionado artículo 104 LGT 2003 establece lo siguiente (en los apartados que son aplicables en este asunto):

"4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de

los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.

b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del art. 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario".

La tesis que la recurrente sostiene, con fundamento en lo que prevé el penúltimo de los párrafos transcritos, es que la pérdida de efecto interruptivo de la prescripción del derecho a liquidar que se predica de las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados que "...no interrumpirán el plazo de prescripción..." afecta no sólo a los actos administrativos de trámite impulsados por la Administración, sino también a la propia declaración presentada el 8 de febrero de 2005, toda vez que, como hemos visto, dicha declaración constituye el acto inicial del procedimiento de gestión y liquidación, tal como de forma explícita e inequívoca reconoce el art. 128 LGT, lo que significa que forma parte de éste y debe seguir su mismo régimen.

Sin embargo, esa declaración, en tanto que acto de voluntad del sujeto pasivo, posee un efecto interruptivo de la prescripción que la Sala considera que es autónomo respecto de las vicisitudes del procedimiento en que se inserta y al que da inicio, el cual deriva de modo directo de la previsión legal del art. 68. l.c) de la LGT, a cuyo tenor: "1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del art. 66 de esta ley -esto es, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación- se interrumpe:...c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria".

Prueba de ello es, de una parte, que el art. 104.5 de la LGT

habla de actuaciones como realidad afectada por la privación sobrevinida del efecto de la interrupción por razón de la sustanciación del procedimiento, sustantivo que no es predicable de los actos de los contribuyentes, sino sólo de los actos administrativos de trámite que integran el procedimiento; de otra parte, en relación con lo anterior, que dicha restricción gramatical del término actuaciones al que se refiere el indicado art. 104.5 LGT viene avalado por la expresión legal con que continúa dicho apartado, según la cual "...las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del art 27 de esta ley", en el sentido de que si unas actuaciones, definidas con un carácter potencialmente abierto, además de no interrumpir el plazo de prescripción, tampoco pueden ser consideradas requerimientos administrativos a los efectos previstos en el art. 27 LGT, que se refiere a los recargos por presentación extemporánea de una autoliquidación o declaración, cabe concluir por fuerza que dichas actuaciones han de ser necesariamente las administrativas, esto es, las subjetivamente realizadas por la Administración, pues no tiene sentido alguno afirmar que los actos de los sujetos pasivos no pueden ser considerados requerimientos a efectos de clase alguna, por ser estos actos de requerimiento actuaciones exclusiva e inequívocamente administrativas, sin que sea preciso mayor razonamiento al respecto.

Siendo ello así, cabe concluir que las actuaciones que pierden su eficacia interruptiva de la prescripción a los efectos del art. 104.5 LGT son las realizadas por la Administración dentro del procedimiento de gestión cuya duración preestablece la Ley y cuyo valor interruptivo podría entenderse justificado legalmente, no en el art. 68. l.c) de la LGT, que se refiere a los actos de los particulares que interrumpen la prescripción, sino en el art. 68. l.a) de la LGT, conforme al cual el derecho de la Administración a determinar mediante liquidación de la deuda tributaria se interrumpe "...por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria".

La interpretación seguida permite, además, que no queda privilegiado el interesado que presenta extemporáneamente su declaración inicial, como es el caso, respecto a aquél otro que la hubiera formulada en el plazo de seis meses a que se refiere el artículo 31 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, además de que impide que la Administración padezca una prescripción por el efecto sobrevinido que sobre dicha institución sustantiva provoca la caducidad del procedimiento, cuando ha actuado, aun cuando lo hubiera efectuado con superación del plazo legalmente conferido, respecto del caso en que aquélla no hubiera seguido procedimiento alguno, siempre que liquidase dentro del

plazo de prescripción."

El criterio podrá o no compartirse, pero desde luego es lógico, está razonado y analiza muchos aspectos relacionados. Hay sin embargo un punto que no podemos en compartir, el contenido del último párrafo sobre la situación de privilegio en que se vería quién presenta extemporáneamente la declaración, frente a quién la presenta en plazo. Para resolver esta situación ya existen los recargos por presentación extemporánea o las sanciones, no se crea una situación de privilegio y, en cambio, si se produce un agravio comparativo entre quienes presentan su declaración extemporáneamente y quienes no presentan declaración alguna, en el primer caso se interrumpe por la presentación extemporánea la prescripción que reinicia su cómputo desde la fecha de esa presentación, mientras que en el segundo nunca se interrumpe el cómputo del plazo de prescripción, por lo que el inicio del cómputo de la fecha de prescripción queda referido al día en que se cumplen los 6 meses desde el fallecimiento.

Teniendo en cuenta este último posible agravio comparativo, el hecho de que, cuando se reinicia el procedimiento inicialmente iniciado, valga la redundancia, por declaración después de la caducidad, el acto que lo inicia ya no es la declaración, sino un acuerdo expreso dictado por la Administración Tributaria, que, aunque la declaración sea un acto realizado a instancia de parte, no es un acto voluntario, sino que responde al cumplimiento de un deber, y la vigencia del principio de seguridad jurídica, de forma que no puede extenderse de forma ilimitada en el tiempo el derecho a liquidar, máxime cuando ha existido una clara inactividad por parte de la Administración Tributaria a la hora de proceder a la liquidación de la deuda tributaria, determinan que se considere más razonable incluir la declaración realizada como parte del expediente cuya caducidad se declaró, lo que implica considerar que la misma no ha producido efectos interruptivos de la prescripción, por lo que procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración Tributaria Canaria."

## **Segundo.** Posición de la Sala.

Planteado en estos términos el debate jurídico hemos de inclinarnos por la posición de las partes recurridas y mantenida por la sentencia impugnada. La recurrente disiente de la conclusión a la que llegó el TEARC, en virtud de la naturaleza interruptiva de la declaración extemporánea que hizo la recurrida, presentada el 21 de agosto de 2008. Considera la recurrente que el TEARC aplica erróneamente los apartados a) y c) del art. 68 LGT (RCL 2003, 2945), que regulan separadamente los actos de la Administración y los del obligado tributario, debiendo entender que la declaración, en tanto que acto de voluntad del sujeto pasivo, posee un efecto interruptivo de la prescripción que es autónomo respecto de las vicisitudes del procedimiento en que se inserta. Añade que este criterio se encuentra recogido en la liquidación provisional dictada y

en la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 1248) y, en similares términos, por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 30 de octubre de 2012 (JT 2012, 1446) (recurso 123/2010). Por todo ello considera que el plazo de prescripción no se había cumplido a fecha 7 de agosto de 2012.

La recurrente sostiene que el día 21 de agosto de 2012, el obligado tributario, presentó el modelo 600. Por lo que es innegable que ese día se realizó una actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria, al tratarse de un acto fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria. Sin embargo, sin entrar en la naturaleza de este acto y sus efectos jurídicos lo cierto es que en dicha fecha el plazo de prescripción, según la tesis de la sentencia recurrida habría transcrito, al aplicar la previsión del artículo 104.5 de la Ley General Tributaria.

La recurrente analiza el artículo 68 1.c de la LGT, en relación con el artículo 104.5 de la misma y sostiene que siguiendo el criterio seguido por la Audiencia Nacional en su sentencia de 1 de diciembre de 2011 (JT 2011, 1248) (recurso 41/2009) que la declaración, en tanto que acto de voluntad del sujeto pasivo, posee un efecto interruptivo de la prescripción que es autónomo respecto de las vicisitudes del procedimiento en que se inserta y al que da inicio, el cual deriva de modo directo de la previsión legal del art. 68.1.c) LGT. Por tanto, las actuaciones que pierden eficacia interruptiva de la prescripción a los efectos del art. 104.5 LGT son las realizadas por la Administración dentro del procedimiento de gestión cuyo valor interruptivo de la prescripción encuentra su justificación legal en el art. 68.1 a) de la LGT.

Esta Sala no comparte esta interpretación, pues es evidente que dentro del procedimiento administrativo se pueden dar numerosos actos realizados a iniciativa del sujeto pasivo, aportación de pruebas, aceptación de diligencias, solicitudes de suspensión o aplazamiento, por poner algún ejemplo, que pudieran incardinarse en el supuesto previsto en el artículo 68.1. c) de la Ley General Tributaria, esto es, que pudieran constituir actos del obligado tributario dirigidos al reconocimiento o liquidación de la deuda tributaria, realizados de forma fehaciente y que pudieran interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. No encontramos en la normativa tributaria apoyo normativo que permita distinguir a estos efectos entre una declaración que inicia el procedimiento de liquidación en el impuesto sobre sucesiones y las llevadas a cabo de forma fehaciente por el mismo interesado dentro del mismo, siendo así que todas tendrían el mismo efecto interruptivo de la prescripción.

La cuestión no es si interrumpe la prescripción la declaración extemporánea del hecho sucesorio por parte del obligado tributario, sino si declarada la caducidad del procedimiento en que se inserta y al que da inicio, como las partes admi-

ten, esta tiene un carácter autónomo, con lo que produciría un doble efecto, interrumpir la prescripción, al margen de lo que durara el procedimiento que abre y del que forma parte, y de otro lado, ser un elemento necesario y formal de dicho procedimiento.

De admitir la tesis de la recurrente, la previsión del artículo 104.5 de la Ley General Tributaria, en cuanto prevé que la declaración de caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción, carecería de efectos jurídicos, pues la conculcación del plazo para culminar el procedimiento, so pena de incurrir en caducidad, no tendría efecto jurídico alguno, pues el inicio del procedimiento, en este caso mediante la declaración tributaria, y la realización de actos fehacientes por parte del sujeto obligado habrían ido interrumpiendo nuevamente el plazo de prescripción, reiniciándose los plazos con cada acto interruptivo.

Por otra parte la recurrente sostiene que la previsión del artículo 104 de la LGT de que las actuaciones realizadas en los procedimientos tributarios caducados no se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley (recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo) han de venir referidas exclusivamente a los actos de la Administración y no a los realizados por los particulares ya que el requerimiento sólo lo puede hacer la Administración.

Siendo cierto, el artículo 104.5 prevé que la declaración de caducidad producirá varios efectos:

1. El archivo de las actuaciones.
2. No producción, por sí sola la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, de tal suerte que el párrafo tercero de dicho artículo 105.4 prevé, que de no haber prescrito la Administración podrá reiniciar el procedimiento con el mismo u otro obligado tributario, conservando la validez y eficacia las actuaciones y pruebas realizadas en el procedimiento tributario. Es evidente que aquí no se refieren las actuaciones a las realizadas exclusivamente por la Administración, sino que engloba las realizadas por el interesado.
3. Negar el carácter de requerimiento administrativo a las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado.

Aunque evidentemente aquí se habla de requerimiento Administrativo, el efecto es distinto del previsto con carácter general, de no interrupción de la prescripción por las actuaciones, tanto de la Administración, como de los propios interesados, pues la Ley no distingue en este punto, sin perjuicio de su conservación y utilización en otros procedimientos que se inicien con posterioridad.

### **Tercero.** Fijación de la doctrina legal.

La sección primera en su Auto de admisión acuerda que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la posibilidad de reabrir un expediente iniciado mediante declaración y dentro del plazo de prescripción, ha de entenderse referida al plazo de cuatro años computados desde el dies a quo definido por el transcurso de los seis meses habilitados para la presentación de la declaración o, si por el contrario, una declaración extemporánea interrumpe la prescripción y, en consecuencia, el reinicio del expediente puede considerarse efectuado sin haberse cumplido aún el plazo de prescripción.

La cuestión, a la luz de lo razonado ha de redefinirse en el sentido de que declarada la caducidad de un expediente iniciado por declaración, los actos del mismo, incluyendo la declaración, no interrumpen el plazo de prescripción, por lo que sólo puede reiniciarse el procedimiento si no ha transcurrido el plazo legalmente establecido.

### **Cuarto.** Resolución de las pretensiones.

En consecuencia, no ha lugar al presente recurso de casación debiendo confirmarse la resolución recurrida, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

## **F A L L O**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

### **Primero.**

- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia que, declarada la caducidad de un expediente iniciado por declaración, los actos del mismo, incluyendo la declaración, no interrumpen el plazo de prescripción, por lo que solo puede reiniciarse el procedimiento si no ha transcurrido el plazo legalmente establecido.

### **Segundo.**

- No ha lugar al recurso de casación número 6270/2017, interpuesto por la LETRADA DE LOS SERVICIOS JURÍDICOS DEL GOBIERNO DE CANARIAS, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA de CANARIAS, dimanante del p.o. núm. 193/2016 de la Sección Primera, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, del TSJ de Canarias

### **Tercero.**

- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni las de instancia.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

#### NO DISCRIMINACIÓN POR RESIDENCIA EN EL ISD

(Consulta nº V2113-19 de 12 de agosto de 2019)

Primera: 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.

Segunda: 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 extra-comunitarios.

Tercera: 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.

Cuarta: El consultante residente en el Dubái deberá presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes que adquiera situados en España y tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residiera el causante. Al no ser el causante residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, tal y como establece el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de la Comunidades Autónomas de régimen común, y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, 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 (C/ Infanta Mercedes, nº 49. Madrid; registro en C/ Lérida, nº 32-34).

Quinto: Los consultantes residentes en España deberán presentar la liquidación por todos los bienes y derechos que pertenecieran al causante, con independencia del lugar donde se encuentren situados. Se deberán presentar en la oficina gestora competente de la Comunidad autónoma donde el causante tuviera su residencia.

Sexta: En cuanto a las reducciones en la base imponible –artículo 20-, la tarifa impositiva –artículo 21-, o el coeficiente multiplicador –artículo 22-, el consultante sujeto por obligación real aplicará los criterios establecidos por la Ley 29/1987 con carácter general para la persona sujeta por obligación personal.

#### INCLUSIÓN DE UN CRÉDITO LITIGIOSO EN LA MASA HEREDITARIA

(Consulta nº V2018-19 de 2 de agosto de 2019)

En el supuesto planteado, parece que, cuando falleció la madre del consultante, al formar el inventario de la sociedad de gananciales no se incluyó el derecho de crédito litigioso que tenían la causante y su marido, tal y como manifiesta en el escrito de la consulta. Por tanto, la existencia de este derecho de crédito no inventariado supone la necesidad de practicar una liquidación complementaria de la sociedad de gananciales, de forma que su cuantía se reparta por mitad entre el cónyuge sobreviviente y la fallecida. La mitad correspondiente a esta última sí debe adicionarse al caudal relicto, pero no la otra mitad, que corresponde al viudo por la liquidación de la sociedad de gananciales y no por herencia.

## **BASE IMPONIBLE. POSIBILIDAD DE MODIFICAR AL ALZA EL VALOR DECLARADO DE UN INMUEBLE UNA VEZ PRESCRITO EL ISD**

(Consulta nº V2205-19 de 16 de agosto de 2019)

El valor real que resulta del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones será el valor que el consultante declaró a efectos de este impuesto ante la Administración Tributaria española y que no ha sido objeto de comprobación por esta, no pudiendo modificarse en la actualidad al haber prescrito el derecho de la administración a determinar la deuda tributaria, mediante la oportuna liquidación.

## **GRUPO DE PARENTESCO DE LA ESPOSA DEL TÍO DEL CONSULTANTE**

(Consulta nº V2579-19 de 19 de septiembre de 2019)

A la vista de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en Sentencias de 18 de marzo de 2003 y 14 de julio de 2011 “no cabe distinguir dentro de los colaterales entre consanguinidad y afinidad”, por lo tanto, en el supuesto consultado, el consultante, en su condición de colateral de tercer grado de la fallecida, es decir, sobrino por afinidad de la causante, estará incluido en el grupo III de parentesco, que incluye a los colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, además de aplicar el coeficiente multiplicador previsto para dicho Grupo III en el artículo 22 de la Ley, sin que sea relevante que el tío del consultante, nexo de unión entre el consultante y la causante, haya fallecido previamente o no (nada dice al respecto en la consulta), ya que en relación con dicha cuestión, en un caso similar, el Tribunal Supremo, en un recurso de casación para unificación de doctrina (Sentencia 647/2017, de 6 de abril de 2017) ha confirmado que los descendientes por afinidad, nombrados herederos por testamento, se integran en el grupo III de parentesco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que la persona que servía de nexo entre el causante y estos descendientes, el progenitor, hubiera fallecido con anterioridad.

## **REDUCCIONES. REQUISITO DE MANTENIMIENTO**

(Consulta nº DGT V1997 de 19 de 1 de agosto de 2019)

(...) la aportación no dineraria de las participaciones a una nueva entidad holding no constituye un incumplimiento del requisito de “mantener lo adquirido” por herencia o donación. No obstante, conviene señalar que, en el caso de haber recibido las participaciones por donación, éste requisito es necesario, pero no suficiente para conservar el derecho a la reducción, ya que el artículo 20.6.c) señala otros dos requisitos adicionales, como son la no realización de “actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición”, así como “tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación”.

## **PACTO DE MEJORA**

(Consulta nº DGT V2235-19 de 20 de agosto de 2019)

Primera: La apartación y el pacto de mejora, regulados en los artículos 209 a 227 de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, son pactos sucesorios y, como tales, títulos sucesorios a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Segunda: En los casos de pacto de mejora con entrega de bienes de presente al mejorado, dado que este adquiere la propiedad de aquellos el día en que se cause o celebre dicho pacto, el impuesto se devengará en ese momento y no cuando se produzca la muerte del “mejorante”.

Tercera: Dado que tanto el pacto de mejora como la “apartación” constituyen adquisiciones “mortis causa”, en la liquidación del impuesto serán aplicables todos los beneficios fiscales regulados en la normativa del impuesto para dicho tipo de adquisiciones.

Cuarta: La normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones regula supuestos de acumulación aplicables a negocios jurídicos gratuitos e “inter vivos” (donaciones y demás transmisiones “inter vivos” equiparables”), pero no supuestos de acumulación de títulos sucesorios. Por tanto, la adquisición de diversos bienes y derechos del mismo transmitente mediante pactos sucesorios sucesivos no supone que los pactos anteriores deban acumularse a los posteriores.

**REDUCCIÓN DEL ART. 20.6 DE LA LISD. DONACIÓN POR UN RESIDENTE EN LA FEDERACIÓN RUSA DE PARTICIPACIONES SOCIALES EN UNA EMPRESA CON DOMICILIO FISCAL EN ESPAÑA EN FAVOR DE UN RESIDENTE EN ESPAÑA**

(Consulta nº DGT V2616-19 de 24 de septiembre de 2019)

La aplicación de la reducción exige, por tanto y como condición “sine qua non” la exención de las participaciones donadas en el Impuesto sobre el Patrimonio prevista en el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio. En el supuesto planteado en el escrito de consulta, el donante de las participaciones no reside en territorio español por lo que habrá que determinar si está sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real por la titularidad de las participaciones donadas. De acuerdo con la información facilitada, el donante tiene nacionalidad rusa por lo que consideraremos que reside en Rusia. El artículo 22 del Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la Federación Rusa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 16 de diciembre de 1998 (BOE de 06 de julio de 2000) establece lo siguiente:

“Artículo 22. Patrimonio.

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles en el sentido del artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.
2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante disponga en el otro Estado contratante, para la prestación de servicios personales independientes, puede someterse a imposición en ese otro Estado.
3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques y aeronaves, propiedad de una empresa de un Estado contratante, sólo puede someterse a imposición en ese Estado.
4. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.”

De acuerdo con el precepto anterior, no es posible someter a imposición en España las participaciones que ostente un residente en la Federación Rusa por lo que el donante no estará sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio en España por la titularidad de las participaciones donadas. Por lo tanto, al no existir sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio, las participaciones donadas no tendrán derecho a la exención en este impuesto, no cumpliéndose uno de los requisitos necesarios para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD.

**CONDONACIÓN PARCIAL DE LA DEUDA CON LA FINALIDAD DE ASEGURAR EL COBRO DE LA PARTE RESTANTE**

(Consulta nº DGT V2316-19 de 9 septiembre de 2019)

El ánimo de liberalidad es esencial para la configuración del hecho imponible. Tal es su importancia que el Tribunal Supremo ha señalado en STS, Sala de lo Civil, 7834/1992 (20 de octubre de 1992, recurso 1750/1990) que “el “animus donandi” no se presume” –jurisprudencia asumida por la Sala de lo Contencioso en STS 1880/2014 (de 5 de mayo de 2014, recurso 1511/2013); STS 7132/2006 (8 de noviembre de 2006, recurso 4367/2001); STS 8179/2006 (6 de noviembre de 2006, recurso 6412/2001); STS 4981/2006 (14 de junio de 2006, recurso 5168/2001)–.

El ánimo de liberalidad no sólo no se presume, sino que debe constar de forma indiscutible, STS, Sala de lo Civil, 2957/2012 (30 de abril de 2012, recurso 282/2012) (FJ 3º) “el «animus donandi» del donante y el «animus accipiendi» del donatario, esto es, el acuerdo de voluntades sobre la gratuidad, alcance y condiciones de la transferencia, y que esto sea puesto de relieve de forma indiscutible y auténtica”.

Sin embargo, en el supuesto de consulta la renuncia parcial del derecho del acreedor a favor del deudor es un acto unilateral en el que no se produce el enriquecimiento del donatario a costa del empobrecimiento del donante. El fundamento de este criterio, ya reiterado en resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V1789-13, de 31 de mayo de 2013; V3671-16, de 5 de septiembre de 2016, por todas), radica en que la entidad financiera condona parte de la deuda con la finalidad de asegurarse el cobro de la parte restante. No habría “animus donandi”, ni hecho imponible del ISD.

## **TRIBUTACIÓN DE LA RENUNCIA AL USUFRUCTO ADQUIRIDO POR HERENCIA POR LA CÓNYUGE SUPÉRSTITE**

**(Consulta nº DGT V2318-19 de 9 septiembre de 2019)**

(...)la renuncia por la cónyuge del fallecido al usufructo vitalicio a favor de los hijos del fallecido se considerará una donación de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 del artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, puesto que el usufructo vitalicio fue aceptado en la escritura pública otorgada en febrero de 2017. Como consecuencia de esta donación se producirá la consolidación del dominio en los nudos propietarios, entre los que se encuentra el consultante, debiéndose aplicar lo previsto en el apartado 4 del artículo 51 del reglamento, al realizarse por una causa distinta a la muerte del usufructuario. Por lo tanto, los adquirentes deberán tributar por la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la que corresponda a la transmisión lucrativa efectuada.

## **ADJUDICACIÓN A UNO DE LOS HEREDEROS DE UNA FINCA INCLUIDA RED DE ESPACIOS NATURALES PROTEGIDOS DE ANDALUCÍA (RENPA), SIN COMPENSAR EL EXCESO DE ADJUDICACIÓN**

**(Consulta nº V2322-19 de 9 septiembre de 2019)**

La Disposición adicional cuarta de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, establece que “En las transmisiones« mortis causa» y en las donaciones« inter vivos» equiparables de superficies rústicas de dedicación forestal, tanto en pleno dominio como en nuda propiedad, se practicará una reducción en la base imponible del impuesto correspondiente, según la siguiente escala:

Del 90 por 100 para superficies incluidas en Planes de protección por razones de interés natural aprobados por el órgano competente de la Comunidad Autónoma, o, en su caso, por el correspondiente del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

Del 75 por 100 para superficies con un Plan de Ordenación Forestal o un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal, o figuras equivalentes de planificación forestal, aprobado por la Administración competente.

Del 50 por 100 para las demás superficies rústicas de dedicación forestal, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere el carácter forestal del predio y no sea transferido por razón de «inter vivos», arrendada o cedida su explotación por el adquirente, durante los cinco años siguientes al de la adquisición.

De la misma reducción gozará la extinción del usufructo que se hubiera reservado el transmitente.

Las bonificaciones fiscales reguladas en esta disposición adicional serán de aplicación, en la escala que corresponda, a la totalidad de la explotación agraria en la que la superficie de dedicación forestal sea superior al 80 por 100 de la superficie total de la explotación”.

(...) las reducciones previstas en la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1995 sólo serán susceptibles de aplicación si no existe compensación por parte de la consultante a su hermana por el exceso de adjudicación, puesto que la ley únicamente prevé su aplicación en las transmisiones “mortis causa” y en las donaciones “intervivos” de superficies rústicas de dedicación forestal, no para las transmisiones onerosas.

En cuanto al porcentaje de reducción, podrá ser del 90% si, efectivamente, la finca está incluida en un Plan de protección por razón de interés natural aprobado por la administración correspondiente, no siendo competente este Centro Directivo para determinar si el hecho de estar incluida la finca en la Red de Espacios Naturales Protegidos de Andalucía (RENPA) implica el cumplimiento de dicho requisito. Por otra parte, para la aplicación de este porcentaje la ley exige que la finca esté incluida en un plan de protección por razón de interés natural, no siendo necesario tener un Plan de Ordenación Forestal, requisito previsto para la aplicación de la reducción del 75%. De acuerdo con la información facilitada, la finca cuenta con un Plan de Ordenación Forestal, por lo que podrá practicarse, en su caso, una reducción del 75% en la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de no cumplir el requisito para aplicar la reducción del 90%.

Por último, del texto de la norma y con independencia de los requisitos que pudieran venir establecidos en los distintos Planes a que se refiere, no resulta requisito personal alguno para transmitente y adquirente, ya se efectúe la transmisión “mortis causa” o “inter vivos”.

## Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas

### **CESIÓN DEL CRÉDITO LITIGIOSO QUE PERTENECE AL PADRE POR LA DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES**

(Consulta nº V2018-19 de 2 de agosto de 2019)

Si la cesión fuese a título oneroso el consultante tributaría por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales como transmisión patrimonial onerosa.

Si la cesión fuese a título lucrativo el consultante tributaría por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación.

Para determinar la valoración del derecho de crédito litigioso que es objeto de transmisión mortis causa, se habrá de estar a lo establecido en el artículo 9 de la LISD, anteriormente transcrito, así como el artículo 22 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto (RISD), que fijan como base imponible "el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles."

Con arreglo a estos artículos, en la adquisición mortis causa a que se refiere el escrito de consulta deberá declararse el valor real de los ismos.

### **TRANSMISIÓN, POR PARTE DE LA ENTIDAD QUE VA A SER ABSORBIDA, DE DOS SOLARES URBANIZABLES, DOS VIVIENDAS Y UNOS TRASTEROS ARRENDADOS A TERCEROS**

(Consulta nº DGT V2092-19 de 8 de agosto de 2019)

Dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido.

Por otro lado, se plantea una operación de fusión por absorción, por lo que no concurre el primero de los requisitos para la aplicación del artículo 314 de la LMV, pues no se produce transmisión de valores, sino la transmisión de la totalidad del patrimonio de la sociedad absorbida a la sociedad absorbente, que, en contraprestación, entregarán a los socios de aquella una participación en su capital, lo que constituye una operación propia del mercado primario y no del mercado secundario, por lo que, en tal caso, la referida operación no quedaría sometida al artículo 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores.

Ahora bien, si podría resultar posible su aplicación en caso de que en el activo de dicho patrimonio se incluyeran valores en los que concurrieran las circunstancias exigidas en el apartado 2 de dicho precepto.

Sin embargo, aún en esta segunda alternativa, si se tratara de bienes afectos a la actividad empresarial de la entidad de la que se transmitan los valores, no concurrirían los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del Texto Refundido de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, por lo que, en principio, no sería de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedaría exenta el Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al que está sujeta.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la referida transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, pudiendo ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes.

## **ADQUISICIÓN DEL 100 POR CIENTO DE LAS PARTICIPACIONES EN UNA ENTIDAD CUYO ACTIVO ESTÁ COMPUESTO EN MÁS DE UN 50 POR CIENTO POR INMUEBLES NO AFECTOS A LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL**

(Consulta nº DGT V2119-19 de 12 de agosto de 2019)

En el supuesto planteado en el escrito de consulta concurren los requisitos objetivos previstos en la letra a) del apartado 2 del artículo 314 TRLMV, ya que la consultante, mediante la adquisición del 100 por cien de las participaciones, adquirirá el control una entidad cuyo activo está formado en más de un 50 por ciento de inmuebles radicados en España no afectos a una actividad empresarial o profesional.

Por lo tanto, estaremos ante uno de los supuestos de inversión de la carga de la prueba, presumiéndose la pretensión de elusión y, en consecuencia, la adquisición de participaciones tributará como adquisición de los inmuebles que componen el activo de la sociedad de la que se adquieren las participaciones.

En el caso que la referida transmisión deba tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (artículo 7 TRLITPAJD), el sujeto pasivo será en adquirente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 del texto refundido, es decir, la consultante.

## **DISOLUCIÓN DEL MATRIMONIO CON DEVOLUCIÓN DEL INMUEBLE Y DEL EFECTIVO APORTADO A CADA CÓNYUGE**

(Consulta nº V2216-19 de 19 de agosto de 2019)

Las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales pueden ser de dos clases: gratuitas, que son aquellas que no conllevan contraprestación alguna, y onerosas, que son las que dan lugar a cualquier tipo de contraprestación, tanto simultáneamente a la aportación, previo a la misma o mediante el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad de gananciales exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad.

También es posible que una aportación de bienes o derechos a la sociedad conyugal participe de ambas naturalezas, en cuyo caso se aplicará a cada una de ellas la fiscalidad que le corresponda:

- La donación de bienes a la sociedad de gananciales es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que la normativa de dicho tributo recoja bonificación alguna para este tipo de donaciones.
- Las transmisiones onerosas de bienes a la sociedad de gananciales están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, las aportaciones de bienes privativos de los cónyuges a la sociedad conyugal están exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.B).3 del texto refundido del impuesto.

## **PERCEPCIÓN POR EL DEUDOR, A CUENTA DE LA INDEMNIZACIÓN QUE HA SIDO DECRETADA EN SENTENCIA, DEL 50 POR CIENTO DE UNA FINCA, O CUALQUIER OTRO BIEN MUEBLE QUE CORRESPONDA A AQUEL**

(Consulta nº DGT V2273-19 de 29 de agosto de 2019)

La operación consistente en la entrega a las consultantes de unos bienes muebles e inmuebles, en pago de una indemnización debida por responsabilidad civil derivada de un delito constituye una adjudicación de bienes en pago de deudas, figura que tiene, en el ITPAJD, la consideración de transmisión patrimonial a efectos de la liquidación y pago del impuesto, y, como tal, está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas de dicho impuesto.

La exención prevista en el número 4 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, aplicable, entre otras, a las entregas de dinero que se verifiquen en pago de indemnizaciones, no resulta aplicable a la entrega de bienes muebles o inmuebles en pago de una indemnización, porque supondría aplicar la analogía al supuesto de hecho, circunstancia que está expresamente prohibida en el ámbito de las exenciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la LGT.

Por otro lado, las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas para regular deducciones y bonificaciones de la cuota aplicables a la transmisión de bienes muebles e inmuebles, como es el caso de la entrega de bienes muebles o inmuebles en pago de una indemnización (adjudicación en pago de deuda), por lo que sería recomendable dirigirse a la Comunidad Autónoma de Andalucía y consultar si ha aprobado algún beneficio fiscal que resulte aplicable a la adjudicación de bienes en pago de la indemnización objeto de consulta.

## ENTREGA POR LOS PADRES DE UNA CANTIDAD DE DINERO PARA ADQUIRIR UNA VIVIENDA EN PROPIEDAD

(Consulta nº DGT V2319-19 de 9 de septiembre de 2019)

La entrega de dinero puede constituir un préstamo o una donación.

El contrato de préstamo está sujeto, pero exento, a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no libera de la obligación de presentar la declaración del impuesto de acuerdo con la normativa estatal.

Por otro lado, el contrato de donación está sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## EXCESO DE ADJUDICACIÓN INEVITABLE RESPECTO DE SU HERMANA DERIVADO DE LA ADJUDICACIÓN DE UNA FINCA RÚSTICA AFECTA A ACTIVIDAD FORESTAL HEREDADA DE SU PADRE

(Consulta nº DGT V2322-19 de 9 de septiembre de 2019)

La extinción o disolución de la comunidad supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, bien entendido que dicha adjudicación no es una verdadera transmisión pues no se atribuye al comunero algo que éste no tuviera con anterioridad, como resulta del artículo 450 del Código Civil.

En este sentido, el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente que la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

En la disolución del condominio, siempre que ésta se lleve a cabo de tal forma que a un comunero se le adjudique más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, el exceso que reciba no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo según sea o no objeto de compensación por parte del comunero que recibe el exceso al comunero que recibe de menos.

En caso de no mediar ningún tipo de compensación, se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará como donación a favor del comunero al que se adjudica y por el importe del exceso recibido. Así resulta del apartado b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), según el cual constituye el hecho imponible del impuesto “b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e inter vivos”.

Por el contrario, si el comunero al que se le adjudique el exceso compensa a los otros comuneros en metálico las diferencias que resulten a su favor, la existencia de dicha compensación constituye una contraprestación por el exceso recibido que determina el carácter oneroso de la operación, debiendo tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados bien en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o en la de actos jurídicos documentados, conforme a lo previsto en los artículos artículo 7.2.B) y 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante, ITP y AJD–, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Conforme a lo anterior, en el supuesto planteado en el escrito de consulta, las reducciones previstas en la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1995 sólo serán susceptibles de aplicación si no existe compensación por parte de la consultante a su hermana por el exceso de adjudicación, puesto que la ley únicamente prevé su aplicación en las transmisiones “mortis causa” y en las donaciones “intervivos” de superficies rústicas de dedicación forestal, no para las transmisiones onerosas.

En cuanto al porcentaje de reducción, podrá ser del 90% si, efectivamente, la finca está incluida en un Plan de protección por razón de interés natural aprobado por la administración correspondiente, no siendo competente este Centro Directivo para determinar si el hecho de estar incluida la finca en la Red de Espacios Naturales Protegidos de Andalucía (RENPA) implica el cumplimiento de dicho requisito.

Por otra parte, para la aplicación de este porcentaje la ley exige que la finca esté incluida en un plan de protección por razón de interés natural, no siendo necesario tener un Plan de Ordenación Forestal, requisito previsto para la aplicación de la reducción del 75%.

De acuerdo con la información facilitada, la finca cuenta con un Plan de Ordenación Forestal, por lo que podrá practicarse, en su caso, una reducción del 75% en la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de no cumplir el requisito para aplicarla reducción del 90%.

Por último, del texto de la norma y con independencia de los requisitos que pudieran venir establecidos en los distintos Planes a que se refiere, no resulta requisito personal alguno para transmitente y adquirente, ya se efectúe la transmisión “mortis causa” o “inter vivos”.

## Impuesto sobre Operaciones Societarias

### **APORTACIÓN NO DINERARIA A UNA SOCIEDAD**

(Consulta nº V2046-19 de 7 de agosto de 2019)

Dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP yAJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido.

Por último, al tratarse de una aportación no dineraria a una sociedad, lo que constituye una operación propia del mercado primario y no del mercado secundario, no concurrirían los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del Texto Refundido de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, por lo que queda excluida la aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, en tanto que la operación planteada no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

### **APORTACIÓN NO DINERARIA ESPECIAL**

(Consulta nº V2051-19 de 7 de agosto de 2019)

Mediante la aportación se traspasaría el 28,04% de la participación que, actualmente, ostenta de manera directa en la entidad X, a una sociedad limitada española de nueva creación en la que la persona física consultante será el único socio. Dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido.

### **OPERACIÓN DE REESTRUCTURACIÓN CONSISTENTE EN LA REALIZACIÓN DE DOS OPERACIONES ALTERNATIVAS: UNA DE ESCISIÓN TOTAL Y OTRA PARCIAL**

(Consulta nº V2242-19 de 20 de agosto de 2019)

En relación con cada una de las dos alternativas:

- Escisión total: En este caso la operación planteada tendría la consideración de operación de reestructuración, calificación que conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido.

- Escisión parcial: En este segundo supuesto, en el que la operación planteada no tendría la consideración de operación de reestructuración, no sería de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 19.2, lo cual no implica la tributación por la modalidad de operaciones societarias, dado que, en caso de sujeción de la operación en virtud del apartado 1 del artículo 19, ya sea por el concepto de constitución de sociedad o por la ampliación de capital que se pudiera producir con ocasión de la escisión, entraría en juego la exención prevista en el artículo 45.I.B)11, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras, para fomentar la inversión y la creación de empleo, que declara exentas dichas operaciones.

## Deslinde IVA-TPO

### **APORTACIÓN NO DINERARIA A UNA SOCIEDAD**

(Consulta nº V2046-19 de 7 de agosto de 2019)

La consultante no tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ni, en consecuencia, las participaciones se encuentran afectas al patrimonio empresarial o profesional del transmitente.

En estas circunstancias, la transmisión objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

### **VENTA DE UNA EXPLOTACIÓN PORCINA**

(Consulta nº V2087-19 de 8 de agosto de 2019)

La explotación se encuentra actualmente activa incluyendo, según menciona el consultante, el terreno, instalaciones, fosa de purines, vehículos y licencias administrativas para su funcionamiento. De la información contenida en el escrito de consulta, no puede conocerse si los elementos transmitidos constituyen la transmisión una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Dicha transmisión quedará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de que la misma se acompaña de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determina la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, la transmisión objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

Por otro lado, como regla general, la entrega de bienes realizada por un sujeto pasivo del IVA será una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD según lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 7.5 del TRLITPAJD.

En tal caso, si la referida operación se documentase en escritura pública, la no sujeción de la transmisión por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría la aplicación la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Ahora bien, si el transmitente no tuviese la consideración de sujeto pasivo del IVA o, aun teniéndola, se tratase de alguna de las operaciones exceptuadas de la regla general en el artículo 7.5 del TRLITPAJD (operaciones inmobiliarias exentas de IVA o transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial no sujeto a IVA), como parece ser el caso, la transmisión de los inmuebles en cuestión tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en cuyo caso, aun cuando se documentase la operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial, del ITPAJD, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que establece el artículo 31.2 del citado texto legal.

### **TRANSMISIÓN, POR PARTE DE LA ENTIDAD QUE VA A SER ABSORBIDA, DE DOS SOLARES URBANIZABLES, DOS VIVIENDAS Y UNOS TRASTEROS ARRENDADOS A TERCEROS**

(Consulta nº DGT V2092-19 de 8 de agosto de 2019)

La referida transmisión que se va a poner de manifiesto como consecuencia de la operación objeto de consulta no constituye una unidad económica autónoma, tendrán la consideración de una mera cesión de bienes, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

En consecuencia, la transmisión objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

Por otra parte, la entrega de los solares edificables quedará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, en la medida que van a ser objeto de transmisión edificaciones pudiera ser aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley, que dispone que estarán exentas del Impuesto “las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación”.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992.

## **PRESTACIÓN, POR UNA ENTIDAD MERCANTIL, PARTICIPADA ÍNTEGRAMENTE POR UN AYUNTAMIENTO, DEL SERVICIO DE ESTACIONAMIENTO REGULADO, DE NATURALEZA NO TRIBUTARIA**

(Consulta nº V2141-19 de 13 de agosto de 2019)

Se presta el servicio tanto en la vía pública como en un solar que ha arrendado a un particular en nombre propio frente a los usuarios o destinatarios finales percibiendo por ello una contraprestación. Tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante, de 5 de octubre de 2018, con número de referencia V2694-18, no tienen la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales locales, sin perjuicio de que puedan quedar no sujetas algunas de las operaciones que realice como, por ejemplo, los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, salvo que se trate de alguna de las actividades mencionadas en las letras a) a m) del apartado F) del artículo 7.º de la Ley 37/1992.

Tampoco estarán sujetos los servicios prestados por la sociedad consultante a favor de la Entidad Local (Ayuntamiento) de la que depende o de otra Administración íntegramente dependiente de ese Ayuntamiento, salvo que se trate de alguna de las actividades mencionadas en las letras a) a m) del apartado F) del artículo 7.º de la Ley 37/1992.

Por último, no estarán sujetos los servicios prestados por la sociedad consultante a alguna de las entidades a que se refieren los apartados C) y D) del artículo 7.º de la Ley, íntegramente dependientes de la misma Entidad Local, salvo que se trate de alguna de las actividades mencionadas en las letras a) a m) del apartado F) del citado artículo.

En estas condiciones, dichas prestaciones de servicios se encontrarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

## **VENTA DE UNA PARCELA CALIFICADA COMO SUELO URBANO SIN EDIFICAR**

(Consulta nº V2145-19 de 13 de agosto de 2019)

Para determinar la sujeción de la operación objeto de la consulta, consistente en la transmisión de un terreno urbano, es preciso comprobar la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y, en su caso, la exención a dicho impuesto, al tratarse de la transmisión de un inmueble.

Si la transmisión del terreno 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 de 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.

Si, por el contrario, la transmisión del terreno no tributa en el Impuesto sobre el Valor Añadido por no estar sujeta o por ser de aplicación la exención a este impuesto, la operación quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por lo que, aun cuando se documente en escritura pública, quedaría excluida la aplicación de la cuota variable del documento notarial, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la citada modalidad.

Por último, en cuanto a la consideración de si el terreno transmitido está afecto o no a la actividad desarrollada por el consultante, se trata de una cuestión de índole fáctica sobre la que no puede pronunciarse este Centro directivo, sino que deberá ser el órgano gestor del impuesto el que, en atención a las circunstancias que concurran, lleve a cabo la apreciación y valoración puntual de la existencia de la afectación a la actividad de este bien.

## **ADQUISICIÓN POR UNA PERSONA FÍSICA DE UN INMUEBLE CUYO DESTINO VA A SER SU VIVIENDA HABITUAL SIENDO LA TRANSMITENTE UNA MERCANTIL**

(Consulta nº V2255-19 de 20 de agosto de 2019)

De la información contenida en el escrito de consulta no se conoce si la vivienda que va a ser transmitida ha sido utilizada en el desarrollo de la actividad de la mercantil transmitente de forma interrumpida por periodo superior a dos años.

Por tanto, en la medida en que dicho inmueble hubiera sido utilizado ininterrumpidamente durante más de dos años, por persona distinta del futuro adquirente, la entrega posterior del mismo tendría la consideración de segunda entrega conforme a lo establecido anteriormente, estando esta segunda entrega correspondiente a la operación objeto de consulta, por consiguiente, sujeta y exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En otro caso, la entrega constituiría una primera entrega de edificación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## **ADQUISICIÓN DE TODAS LAS PARTICIPACIONES DEL OTRO SOCIO SATISFACIENDO POR ELLO UNA CUANTÍA GLOBAL PAGADERA EN DIVERSOS PLAZOS (Consulta nº V2275-19 de 03 de septiembre de 2019)**

Si la persona física consultante tiene la condición de empresario o profesional estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional que realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, de la información contenida en el escrito de consulta, no puede conocerse si la persona física transmitente tiene la condición de empresario o profesional y si, además, las participaciones están afectas a su patrimonio empresarial o profesional.

En el supuesto de que no tuviera tal condición, o teniéndola, las participaciones no estuvieran afectas a su patrimonio empresarial o profesional, su transmisión no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, en el supuesto de que, la transmisión de las participaciones sociales quedara sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por tener el transmite la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto y las mismas se encontrasen afectas a su patrimonio empresarial o profesional, debería tenerse en cuenta las exenciones previstas en el artículo 20.Uno.18º.k) de la Ley 37/1992.

Como regla general, la transmisión de valores está exenta tanto del IVA como del ITPAJD, según la operación esté sujeta a uno u otro impuesto (apartado 1 del artículo 314,TRLMV).

## **ADQUISICIÓN DE UNA FINCA URBANA QUE HA SIDO OBJETO DE REPARCELACIÓN EN VARIAS OCASIONES Y TIENE LA CONSIDERACIÓN DE TERRENO URBANIZADO**

**(Consulta nº V2278-19 de 3 de septiembre de 2019)**

Del escrito de consulta parece deducirse que se entrega un terreno urbano cuya urbanización ya ha finalizado, en cuyo caso no procederá la aplicación de la exención del artículo 20.uno.20º de la Ley del Impuesto, quedando la operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## **VENTA DE UNA VIVIENDA PARA DEDICARLA AL ALQUILER VACACIONAL Y OPTANDO POR LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

**(Consulta nº DGT V2279-19 de 3 de septiembre de 2019)**

El consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, dado que el bien objeto de transmisión es una edificación, pudiera ser de aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley, que dispone que estarán exentas del Impuesto “las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después determinada su construcción o rehabilitación”.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble 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, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

En caso de resultar aplicable la exención, debe tenerse en cuenta que podría ser de aplicación lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, relativo a la renuncia a la exención.

En el escrito de consulta se señala que el consultante adquirió la vivienda en una operación con inversión del sujeto pasivo, de lo que parece deducirse que se produjo una renuncia por parte del transmitente de la edificación a la exención del artículo 20.Uno. 22º de la Ley del Impuesto.

No obstante, debe recordarse que la renuncia a la exención exige como requisito que la adquisición le atribuya al adquirente el derecho a la exención total o parcial de la cuota soportada.

A estos efectos, debe recordarse que en la mayor parte de los supuestos derivados del arrendamiento del vivienda, incluidos, los

arrendamientos vacacionales de viviendas, están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo establecido en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, y su realización no origina al sujeto pasivo el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición de bienes y derechos para realizar dicha actividad.

Del mismo modo, se señala que el comprador a quien el consultante va a vender ahora la vivienda la destinará a esta misma actividad, por lo que previsiblemente tampoco tendrá derecho a la deducción de la cuota soportada en la adquisición, no cumpliéndose tampoco los requisitos para la renuncia a la exención del artículo 20.uno.22º.

Por último, en el caso de que el destino dado a la vivienda objeto de consulta por el consultante sí hubiera sido, en todo o en parte, la realización de operaciones sujetas y no exentas, al tratarse de un bien de inversión habrá debido practicar, en su caso, las regularizaciones a que se refieren los artículos 107 y siguientes de la Ley 37/1992, si durante el periodo de regularización de bienes de inversión hubieran cambiado las condiciones del arrendamiento.

## **REHABILITACIÓN DE UNA EDIFICACIÓN DE VIVIENDAS PARA PROCEDER A LA TRANSMISIÓN DE LAS MISMAS**

**(Consulta nº V2282-19 de 3 de septiembre de 2019)**

Se realizan dichas obras sobre los elementos comunes, fachada, cubierta, vestíbulo, subterráneo, patio interior, etc., pero no en el interior de las viviendas. Para determinar si las obras que realice el consultante son de rehabilitación, habrá que actuar en dos fases:

1º) En primera instancia, será necesario determinar si se trata efectivamente de obras de rehabilitación desde el punto de vista cualitativo. Este requisito se entenderá cumplido cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

En lo que respecta a estas últimas, el citado artículo 20. Uno. 22º. B) de la Ley37/1992 termina definiendo las obras análogas a las de rehabilitación en los siguientes términos:

“Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

- a. Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- b. Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- c. Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- d. Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- e. Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.”

En cuanto a las obras conexas, su definición es la siguiente:

“Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a. Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b. Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- c. Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.”

A estos efectos, la distinción o concreción individualizada de las obras que puedan calificarse como de rehabilitación dentro de un proyecto total que se proyecte realizara los efectos de la calificación global de éste como de rehabilitación, es una cuestión de naturaleza técnica respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse.

Por tanto, resultará necesario disponer de suficientes elementos de prueba que acrediten la verdadera naturaleza de las obras proyectadas, tales como, entre otros, dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

2º) Si se cumple el requisito establecido en la primera fase, se procederá a analizar el cumplimiento del requisito cuantitativo, esto es, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo.

Siempre que las obras de rehabilitación que la entidad consultante va a realizar en la edificación objeto de consulta cumplan con

los requisitos señalados, las entregas posteriores de las viviendas que realice tendrán la consideración de primeras entregas en los términos previstos en el artículo 20.Uno.22º.A), párrafo segundo, y las mismas se encontrarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que el hecho de que dichas obras no vayan a realizarse en el interior de las viviendas afecte a esta conclusión.

### **VENTA, POR UNA SOCIEDAD, DEL ÚNICO SOLAR PROVENIENTE DE UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN, POR EL CUÁL SOPORTÓ LAS CORRESPONDIENTES CUOTAS DE URBANIZACIÓN CON INTENCIÓN DE DESTINARLO A LA VENTA, HABIÉNDOSE DADO DE BAJA EN EL CENSO DE EMPRESARIOS EN 2012, ANTE LA IMPOSIBILIDAD DE VENDERLO EN LOS AÑOS DE CRISIS ECONÓMICA**

(Consulta nº DGT V2395-19 de 12 de septiembre de 2019)

Mientras que la consultante no haya liquidado completamente su patrimonio, no habrá cesado plenamente en su actividad.

De este modo, mantendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y deberá cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de la transmisión del solar objeto de consulta, que estará sujeto al Impuesto siempre que, como se deduce del escrito de consulta, forme parte de su patrimonio empresarial o profesional, aunque haya presentado la declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

Una vez determinada la sujeción al Impuesto procede analizar la posible exención en la entrega de la edificación.

En este sentido, en la medida en que va a ser objeto de transmisión un terreno, pudiera ser de aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.20º de la Ley, que dispone que estarán exentas del Impuesto “las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

Concretamente, la transmisión del solar objeto de consulta que, según se deduce de la misma, ya ha sido urbanizado y tiene la consideración de terreno edificable, estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

operación por operación, para los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes usados.

### **PERSONA FÍSICA QUE VA A ARRENDAR UN TERRENO RÚSTICO DE SU PROPIEDAD**

(Consulta nº DGT V2414-19 de 13 de septiembre de 2019)

El arrendador de un bien tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y el citado arrendamiento estará sujeto al mismo cuando se entienda realizado en el territorio de aplicación del Impuesto.

Si bien la consultante no detalla en su escrito la finalidad de tal arrendamiento ni la condición del destinatario, al mismo podría serle de aplicación lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 23º de la Ley 37/1992, el cual dispone que estarán exentos determinados arrendamientos.

Por lo tanto, si se cumplen los requisitos mencionados en el artículo 20. Uno.23º de la Ley del Impuesto y, siempre que el arrendamiento del terreno objeto de consulta no se encuentre entre los supuestos excluidos de la exención mencionados en aquel, el arrendamiento se encontrará exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud del citado precepto.

En caso contrario, el arrendamiento quedará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, estando gravado al tipo impositivo general del 21 por ciento.

Por otra parte, en la medida que van a ser objeto de transmisión bienes inmuebles que constituyen terrenos rústicos podría deducirse que el terreno es adquirido por un empresario o profesional.

En estas circunstancias debe tenerse en cuenta la posibilidad de renunciar a la aplicación de la exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992.

### **APORTACIÓN, A TÍTULO GRATUITO, DE LA TOTALIDAD DEL PATRIMONIO INMOBILIARIO A UNA FUNDACIÓN MEDIANTE UNA CESIÓN GLOBAL DE SUS ACTIVOS Y PASIVOS**

(Consulta nº DGT V2503-19 de 17 de septiembre de 2019)

La aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 7.1º de la Ley requiere analizar exclusivamente si los elementos transmitidos desde territorio de aplicación del Impuesto constituyen una unidad económica autónoma.

En estas circunstancias, la referida transmisión que se va a poner de manifiesto como consecuencia de la operación objeto de consulta parece que no constituye una unidad económica autónoma en los términos establecidos en los apartados anteriores de esta

contestación y tendrá la consideración de una mera cesión de bienes, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

En consecuencia, la transmisión objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

Por otra parte, en la medida que van a ser objeto de transmisión bienes inmuebles que constituyen edificaciones a efectos del Impuesto pudiera ser aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley, que dispone que estarán exentas del Impuesto “las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Del escrito de consulta parece deducirse que se trata de segundas entregas de edificaciones por lo que, en tal caso, su transmisión quedaría sujeta y exenta del Impuesto.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992,

## **ENTREGA POR UNA MERCANTIL DE UNA VIVIENDA, QUE FUE UNA SEGUNDA ENTREGA, DESPUÉS DE REALIZAR OBRAS DE REPARACIÓN Y MEJORA**

(Consulta nº DGT V2505-19 de 17 de septiembre de 2019)

Siempre que las obras de rehabilitación que la entidad consultante ha realizado en la edificación objeto de consulta cumplan con los requisitos señalados en la normativa del IVA, la entrega posterior que realice de la misma tendrá la consideración de primera entrega en los términos previstos en el artículo 20.Uno.22º.A), párrafo segundo, y la misma se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## **TRANSMISIÓN ONEROSA DE LOS DERECHOS QUE OSTENTA UNA MERCANTIL FRENTE A LA PROMOTORA**

(Consulta nº DGT V2567-19 de 19 de septiembre de 2019)

El artículo 11.Uno de la Ley 37/1992 dispone que “a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intra-comunitaria o importación de bienes.”.

Por tanto, la transmisión, venta o cesión por un empresario o profesional de derechos que integran su patrimonio empresarial o profesional constituye una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, si como se ha señalado, el consultante no tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y que los derechos objeto de transmisión no se encontrarían afectos a un patrimonio empresarial o profesional, dicha transmisión no se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de que pueda quedar gravada, en su caso, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

## **APORTACIÓN DE UN SOLAR EDIFICABLE POR UN PARTICULAR A UNA SOCIEDAD MEDIANTE AMPLIACIÓN DE CAPITAL**

(Consulta nº DGT V2590-19 de 23 de septiembre de 2019)

La aportación de un solar en una ampliación de capital es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPyAJD y exenta de la misma en aplicación de lo dispuesto en el artículo 45.I.B.11 del texto Refundido del Impuesto.

La sujeción de la operación por la referida modalidad, aun estando exenta de la misma, impide la aplicación de las otras dos modalidades del impuesto, dada la incompatibilidad entre dichos conceptos y la modalidad de operaciones societarias.

## Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

### ESCRITURA MODIFICATIVA DE LA ESCRITURA DE ACEPTACIÓN Y ADJUDICACIÓN DE HERENCIA REALIZADA HACE DOS AÑOS

(Consulta nº DGT V2583-19 de 20 de septiembre de 2019)

Los consultantes pretenden modificar un error involuntario que se cometió en el otorgamiento de la escritura de aceptación y adjudicación de herencia realizada hace dos años. En la nueva escritura se modificaría la cuarta parte de la atribución de la nuda propiedad de unos inmuebles a cada uno de los dos herederos, por la mitad de la nuda propiedad de alguno de esos inmuebles.

La cuestión que se plantea consiste en determinar si estamos en presencia de dos transmisiones, procediendo la tributación independiente en cada una de ellas, o si se trata de una única transmisión, la operada en virtud de la escritura de subsanación en la que se manifiesta que en la primera escritura se cometió un error en la adjudicación de los inmuebles.

El artículo 143 del Reglamento Notarial establece que “Los documentos públicos autorizados o intervenidos por notario gozan de fe pública, presumiéndose su contenido veraz e íntegro de acuerdo con lo dispuesto en la Ley. Los efectos que el ordenamiento jurídico atribuye a la fe pública notarial sólo podrán ser negados o desvirtuados por los Jueces y Tribunales y por las administraciones y funcionarios públicos en el ejercicio de sus competencias.”.

El apartado 1 del artículo 2 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre ( en adelante TRLITPAJD, establece que “El Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia.”.

Asimismo, la letra A) del apartado 1 del artículo 7 del citado TRLITPAJD determina que “Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos intervivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.”.

El artículo 1.538 del Código Civil, dispone que “La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.”.

A este respecto, el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, dispone en su artículo 23 que “En las permutas de bienes y derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de lo que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos.”.

A su vez, el artículo 31.2 del TRLITPAJD, establece que:

“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 y 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.º 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.”.

Por otra parte, el artículo 45.I.B).13 del mismo texto legal 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.”.

Vista la normativa anterior, solamente en el caso de que la escritura inicial estuviese afectada de vicio que implique la inexistencia o nulidad del acto anterior, la escritura de subsanación estará sujeta y exenta del concepto de actos jurídicos documentados. En caso contrario, nos encontraríamos ante una permuta en la que los consultantes intercambiarían sus inmuebles y que como tal, tributaría en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión patrimonial onerosa.

lamente en el caso de que la escritura inicial estuviese afectada de vicio que implique la inexistencia o nulidad del acto anterior, la escritura de subsanación estará sujeta y exenta del concepto de actos jurídicos documentados.

En caso contrario, nos encontraríamos ante una permuta en la que los consultantes intercambiarían sus inmuebles y que como tal, tributaría en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión patrimonial onerosa.

**DISOLUCIÓN DE DOS COMUNIDADES DE BIENES**

(Consulta nº DGT V2584-19; de 22 de septiembre 2019)

Una comunidad de bienes se constituyó como resultado de la compra del consultante y su pareja del 5 por 100 cada uno de la vivienda que era propiedad de su madre, y otra comunidad de bienes que se constituyó por la venta del consultante y su mujer a la madre del primero del 10 por 100 de la vivienda que tenían en común. En el supuesto planteado, existen dos comunidades de bienes en la que cada comunidad se debe disolver sin que se produzcan excesos de adjudicación, o produciéndose excesos estos sean inevitables y se compensen con dinero, en cuyo caso la disolución de cada comunidad de bienes, sólo tributará por actos jurídicos documentados en cuanto reúnen todos los requisitos para tributar por la cuota variable del Documento Notarial, del artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Si en la disolución de las referidas comunidades de bienes no se cumplen los requisitos expuestos por producirse excesos de adjudicación no inevitables, o siendo inevitables la compensación no es en dinero, además del devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo impuesto.

Si se producen excesos en la disolución de cada comunidad -evitables o inevitables- y no se compensan, lo que se producirá es una donación hacia el comunero que lo obtenga, tal y como establece el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el caso planteado no se produce la disolución de una comunidad, ya que el inmueble va a seguir perteneciendo a dos comuneros. El consultante y su mujer van a adquirir de la madre del primero, cada uno un 45 por 100 de la cuota parte de un inmueble, y como tal, deberá tributar en el ITPAJD, por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

**ESCRITURA PÚBLICA POR LA QUE SE DEJA SIN EFECTO OTRA ANTERIOR DE SEGREGACIÓN Y DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA OTORGADA EN 2006, CANCELÁNDOSE LAS INSCRIPCIONES REGISTRALES**

(Consulta nº DGT V2614-19 de 24 de septiembre de 2019)

**Cancelación de segregación.**

En este punto resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 31 del Texto Refundido:

“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».

En el supuesto que se examina se cumplen todos los requisitos exigidos por el citado precepto:

La cancelación de la segregación de una finca registral, de igual forma que la propia segregación, debe constar necesariamente en escritura pública para permitir su acceso al Registro de la Propiedad.

Dicha escritura tiene contenido valuable, determinado por el valor de la finca cuya segregación se cancela, o lo que viene a ser lo mismo, el valor de la finca previamente segregada que ahora se reagrupa.

Se trata de una operación inscribible en el Registro de la Propiedad, siendo precisamente esa la finalidad de la escritura que se pretende otorgar, a efectos de rectificar en el registro la situación física de la finca.

La operación planteada solo implica, como se acaba de señalar, la modificación física de la finca en el registro de la propiedad, sin implicar, en modo alguno, transmisión de la titularidad del bien, por lo que la operación en sí no constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o de operaciones societarias.

## Cancelación de la declaración de obra nueva.

Esta segunda cuestión ya ha sido examinada con anterioridad por este centro directivo. Así, en la consulta V0976-17, en relación a empresa promotora que, debido a un cambio en el proyecto inicial y en la licencia, pretendía otorgar una modificación de la obra nueva y la división horizontal que implicaba la disminución del número de viviendas a promover, se señalaba lo siguiente:

“En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos 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 (BOE de 20 de octubre de 1993), en adelante ITP y AJD.

Artículo 31.

“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».

Por su parte, el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo –RITPAJD–, determina en su artículo 70.1 la base imponible correspondiente a la escritura pública de declaración de obra nueva en los siguientes términos:

«Artículo 70. Normas especiales.

1. La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare.

[...]».

De acuerdo con los preceptos transcritos, se pueden distinguir dos supuestos:

- Primero. Si en virtud de la modificación del proyecto inicial, que supone la disminución del número de viviendas a promover, se trata tan solo de cancelar parte de la declaración de obra nueva inscrita y, en su caso, de la división horizontal que figura en el registro, pero manteniéndose inscrita la parte no cancelada que fuera a ser objeto de promoción, la referida escritura de modificación no tendría contenido valuable, ya que, en dicha escritura, no hay obra nueva cuyo valor real pueda ser tenido en cuenta a efectos de lo dispuesto en el artículo 70.2 del Reglamento. En consecuencia, tal escritura no debería tributar por la cuota variable del documento notarial, al no cumplirse uno de los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD.

En este sentido se ha manifestado esta Dirección General en consulta vinculante V1395-14, de 23 de mayo de 2014 con relación a una declaración de obra nueva que no se había materializado ni se podía materializar, por lo que, una vez otorgada la compra, el adquirente debía necesariamente proceder a otorgar escritura de cancelación de obra nueva y división horizontal.

- Segundo. Sin embargo, si se trata del otorgamiento de una declaración de obra nueva distinta de la anterior, a la que sustituye, se estará produciendo un nuevo hecho imponible por la referida cuota variable, al concurrir los cuatro requisitos exigidos por el apartado 2 del artículo 31 del ITP y AJD”

...”.

En conclusión, esta dirección general mantiene la doctrina establecida, tanto en la consulta anteriormente transcrita, como en la

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ..... 29**

**NUEVOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON EL IIVTNU**

**IIVTNU ..... 37**

- Aportación de un inmueble urbano a la sociedad de gananciales (Consulta nº DGT V2216-19 de 19 de agosto de 2019)
- Transmisión de inmuebles urbanos incluidos en una operación de reestructuración. (Consulta nº DGT V2256-19 de 20 de agosto 2019)
- Devengo. Compraventa en documento privado con pago de parte del precio y posterior elevación a documento público satisfaciendo el importe restante (Consulta nº DGT V2581-19 de 19 de septiembre de 2019)

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: TEMAS FISCALES

### NUEVOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON EL IIVTNU

**JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN.** *Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional.*

- 1.- Introducción.
- 2.- STC 126/2019: cuota del IIVTNU que supera a la ganancia obtenida.
  - 2.1. Contenido
  - 2.2. Comentario
    - 2.2.1. La determinación del incremento corresponde a la jurisdicción ordinaria
    - 2.2.2. Es inconstitucional que la cuota supere a la plusvalía
    - 2.2.3. Los efectos
    - 2.2.4. Los exhortación
- 3.- STC 107/2019: prueba de la plusvalía y art. 24 CE
  - 3.1 Contenido
  - 3.2 Comentario

## 1. Introducción

Como continuación de trabajos anteriores sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)<sup>1</sup>, nos proponemos aquí dar cuenta de dos recientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre este tributo que sigue dando lugar a diversos conflictos y a resoluciones judiciales.

Los asuntos que llegan a los Tribunales han crecido a partir de las SSTC 26/2017, de 16 de febrero; 37/2017, de 1 de marzo; 59/2017, de 11 de mayo; y 72/2017, de 5 de junio, que declararon contrario al art. 31.1 CE el gravamen de situaciones de inexistencia de plusvalía en la normativa alavesa,

guipuzcoana, estatal y navarra, respectivamente. Desde que se dictaron tales Sentencias, el Tribunal Constitucional no se había vuelto a pronunciar sobre este tributo, a excepción del enjuiciamiento de una norma procesal navarra referida al mismo<sup>2</sup> examinada y anulada por la STC 44/2019, de 27 de marzo<sup>3</sup>.

En concreto, comentaremos dos Sentencias constitucionales, la STC 126/2019, de 31 de octubre, que resuelve un supuesto de plusvalía inferior a la cuota tributaria; y la STC 107/2019, de 30 de septiembre, recaída en un proceso de amparo, referida a la prueba de la minusvalía y los derechos del art. 24 CE.

<sup>1</sup>Origen, contenido y efectos de las recientes sentencias constitucionales en torno al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana", BIT núm. 208, junio 2017; "Más sobre la inconstitucionalidad parcial del IIVTNU: vías de reclamación, situación transitoria, propuestas de reforma", BIT núm. 211, septiembre de 2017.

<sup>2</sup>El apartado cuatro, epígrafe 2, de la disposición transitoria única de la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, referida a la previsión de que tanto el Tribunal Administrativo de Navarra como los

órganos judiciales ante los que pendan recursos contra las liquidaciones del IIVTNU deban declararlos concluidos y remitir los expedientes a los Ayuntamientos para que estos practiquen "en su caso" las liquidaciones que resulten pertinentes conforme a la Ley 19/2017 que adaptó el tributo a la STC 72/2017. La STC 44/2019, que enjuicia dicho precepto ha sido objeto de un comentario en el BIT núm. 231, mayo de 2019.

<sup>3</sup>Aplicando la doctrina de esta sentencia se han dictado asimismo las SSTC 48/2019, de 8 de abril y 60/2019, de 6 de mayo.

## 2. STC 126/2019: cuota del IIVTNU que supera a la ganancia obtenida

### 2.1. Contenido

La Sentencia 126/2019 da respuesta a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid. En el proceso a quo, el juzgado debía resolver el recurso planteado por quien adquirió una vivienda por importe de 66.111,33 euros, que luego transmitió por 70.355 euros, obteniendo una ganancia patrimonial bruta de 4.243,67 euros. Una vez descontados los gastos y tributos soportados, tanto al momento de la adquisición como al de la transmisión, la ganancia real neta –según el juzgado– fue de 3.473,90 euros. Dado que la cuota del IIVTNU ascendió a 3.560,02 euros, el órgano judicial se plantea si, aun existiendo plusvalía, se respeta el art. 31.1 CE dado que la cuota del tributo supera el incremento de valor obtenido.

El Tribunal se enfrenta así a una situación en que existe plusvalía, pero esta es totalmente absorbida por la cuota del IIVTNU. Para resolverlo parte de los razonamientos de las sentencias dictadas en 2017 sobre los casos de minusvalía (por todas, la STC 59/2017). En ellas se concluyó que en los supuestos de no incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana las normas del TRLRHL reguladoras de la cuantificación del IIVTNU gravaban una renta ficticia y, por tanto, sometían a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice el artículo 31.1 CE (FJ 3).

Proyectando este razonamiento sobre el caso de una plusvalía que existe pero es inferior a la propia cuota del IIVTNU, el Tribunal considera que también se vulnera el principio de capacidad económica así como el de prohibición de la confiscatoriedad. Además de su doctrina previa, invoca diversos pronunciamientos del TEDH<sup>4</sup> y de otros tribunales nacionales europeos<sup>5</sup> sobre la prohibición de confiscatoriedad, que proscriben imponer una carga “excesiva” o “exagerada”. Recuerda que una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, que es lo que entiende producido en los casos de minusvalía y –también ahora–, en los de plusvalía inferior a la cuota tributaria.

El Tribunal aplica, como hiciera en la STC 59/2017, el canon de la “generalidad de los casos” para apreciar que la si-

tuación que ha dado lugar al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad no puede considerarse como excepcional y, por tanto, el efecto negativo que provoca no es posible asumirlo como algo inevitable en el marco de la generalidad de la norma. Al contrario, se produce en relación con supuestos perfectamente definibles como categoría conceptual (los que dan lugar a una cuota superior al incremento experimentado), “razón por la cual la legítima finalidad perseguida por la norma no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera” (FJ 5).

Por tanto, concluye estimando la cuestión y declarando inconstitucional el art. 107.4 TRLRHL, donde se recoge el sistema de cálculo de la base imponible y “únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente”. En cambio, no extiende la inconstitucionalidad al art. 108.1 TRLRHL, que regula el tipo de gravamen, pues interpreta que el vicio constitucional se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria [FJ 5 a)].

Se incorpora de forma expresa una cláusula según la cual, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que en otras ocasiones (aunque no en las sentencias de 2017), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme.

Por último, se reitera la exhortación al legislador que ya recogía la STC 59/2017 a fin de que “en el ejercicio de su libertad de configuración normativa” adapte la regulación del impuesto a las exigencias constitucionales. Insiste en el tiempo transcurrido desde que se dictara aquella –más de dos años– y en el daño para la seguridad jurídica que supone el paso del tiempo sin que la situación normativa se despeje. Seguridad jurídica, entendida no solo como claridad y certeza del ordenamiento, sino también como “expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho” [FJ 5 b)].

En consecuencia, con un fallo similar al de la STC 59/2017 (no declara inconstitucional más que un efecto de la norma), añade otro supuesto en el que el TRLRHL es contrario al art. 31.1 CE: no solo cuando grava casos de inexistencia de plusvalía sino también cuando hay plusvalía pero esta se ve absorbida por la cuota del IIVTNU.

<sup>4</sup>Sentencias de 3 de julio de 2003, asunto Buffalo Srl c. Italia; de 9 de marzo de 2006, asunto Eko-Elda AVEE c. Grecia; de 14 de mayo de 2013, asunto N.K.M. c. Hungría, y de 2 de julio de 2013, asunto R.Sz. c. Hungría.

<sup>5</sup>Sentencias Tribunal Constitucional alemán de 17 de enero de 1957; de 22 de junio de 1995, y de 18 de enero de 2006. Decisiones del Consejo Constitucional francés núm. 2005-530, de 29 de diciembre; 2012-662, de 29 de diciembre, y 2013-684, de 29 de diciembre.

## 2.2. Comentario

### 2.2.1. La determinación del incremento corresponde a la jurisdicción ordinaria

La STC 126/2019<sup>6</sup> es novedosa ya que por primera vez se enjuicia la compatibilidad con el art. 31.1 CE (tanto en lo referido a la capacidad económica como a la prohibición de confiscatoriedad) del sistema de cuantificación del IIVTNU cuando arroja, no una minusvalía, sino una plusvalía, pero de un importe inferior a la propia cuota del IIVTNU.

Un primer aspecto a resolver es qué órgano debe determinar el importe de la plusvalía o minusvalía en cada caso. Este punto de partida será clave. Pues bien, de la STC que estamos comentando y de las anteriores sobre este impuesto se colige que corresponde a la jurisdicción ordinaria, aplicando naturalmente la legislación vigente en cada momento. Al Tribunal Constitucional no le incumbe ejercer la función de legislador ni de intérprete de la legislación ordinaria, por lo que, como bien ponen de manifiesto las exhortaciones que hacen las SSTC 59/2017 y 126/2019, solo las Cortes pueden modificar la regulación del IIVTNU y redefinir la forma de cálculo del impuesto. Mientras no lo hagan, serán los tribunales ordinarios los que deban determinar la existencia de plusvalía o minusvalía –y su importe– aplicando el TRLRHL (o normativa foral correspondiente), una vez despojado, eso sí, de las manifestaciones de inconstitucionalidad censuradas por el Tribunal Constitucional.

En suma, no es tarea del intérprete máximo de la Constitución decidir si para el cálculo de la plusvalía o minusvalía deben tenerse en cuenta unos conceptos u otros (gastos de adquisición y enajenación, inflación, parte correspondiente al suelo y a la construcción, etc.). Por eso, en la STC 126/2019 el Tribunal toma como punto de partida el importe de plusvalía que el juzgado que plantea la cuestión considera probado. Lo mismo hace en la reciente STC 153/2019, de 25 de noviembre, (cuestión de inconstitucionalidad núm. 3680-2019) en la que también se aborda un caso en que hubo plusvalía (ahí en una transmisión mortis causa), pero de cuantía inferior a la cuota del IIVTNU, sin que el Tribunal Constitucional entrara a cuestionar la forma en que el juzgado la había determinado. Es la jurisdicción ordinaria la que, aplicando e interpretando la normativa del tributo en lo no declarado inconstitucional, debe determinar si hay plusvalía o no y su importe, y en función de lo que resulte enjuiciar la liquidación de que se trate atendiendo a los pronunciamientos constitucionales.

En recientes sentencias<sup>7</sup>, algunas de las cuales reseñaremos más abajo, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre aspectos como los gastos a tener en cuenta para el cálculo, si se debe distinguir entre transmisiones inter vivos y mortis causa, sobre la separación del valor del suelo y del vuelo, etc.

### 2.2.2. Es inconstitucional que la cuota supere a la plusvalía

Frente al caso de la STC 59/2017, en el que la exacción del tributo sobre un caso de minusvalía parecía una clara contravención del art. 31.1 CE, el supuesto de la STC 126/2019 podía plantear alguna duda. El Tribunal Constitucional ha venido distinguiendo desde muy antiguo entre la capacidad económica como "fundamento" de la tributación ("de acuerdo con") y la capacidad económica como "medida" del tributo ("en función de"), pues el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que consagra el art. 31.1 CE no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente "de acuerdo con" la capacidad económica y, en el caso de los impuestos, también "en función de" su capacidad económica (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3; y 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4).

Así las cosas, la capacidad económica como "principio" constitucional y, por tanto, como "fundamento" de la tributación, "impide, en todo caso, que el legislador establezca tributos sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extra fiscal ... cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica. El art. 31.1 CE exige, entonces, que la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino "de acuerdo con su capacidad económica", erigiéndose en un criterio inspirador del sistema tributario, en un principio ordenador de dicho sistema. El hecho de que el Constituyente no haya precedido el principio de capacidad de un artículo ("la") sino de un adjetivo posesivo ("su"), lo asocia inexcusablemente también al sujeto, lo que pone de manifiesto que opera con relación a cada sujeto individualmente considerado, esto es, respecto de cada uno, de lo cual se deduce que es inherente al concepto constitucional de tributo... que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica, de manera que no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan

<sup>6</sup>De gran interés resultan los comentarios a la STC 126/2019 de MARÍN-BARNUEVO, D. "El Tribunal Constitucional vuelve a declarar la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal en una controvertida sentencia" disponible en: <http://www.idluam.org/blog/el-tribunal-constitucional-vuelve-a-declarar-la-inconstitucionalidad-de-la-plusvalia-municipal-iiivtnu-en-una-controvertida-sentencia/>

<sup>7</sup>Vid. DEL AMO GALÁN, O. "Nuevos pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre el alcance de la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal", Carta Tributaria. Revista de Opinión, N. 48 (marzo 2019).

sobre alguna fuente de capacidad económica. Por esta razón, el tributo, cualquier tributo, debe gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica” (por todas, STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2).

Distinta es, sin embargo, la consideración del principio de capacidad económica como “medida” de la tributación y, por tanto, como “criterio” de graduación de la misma, pues este aspecto “no se relaciona con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario, operando como un criterio inspirador del mismo, razón por la cual, aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se ‘module’ en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del ‘sistema tributario’ en su conjunto, de modo que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE” (por todos, STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5).

Acerca del principio de capacidad económica como “criterio” de imposición<sup>8</sup> el Tribunal ha señalado que:

a) Debe predicarse del sistema tributario en su conjunto (ATC 71/2008), o todo lo más sobre los impuestos más importantes. Y no de cada tributo en particular. En la STC 126/2019, sin embargo, se aplica también a una figura en particular, cuando la forma de cálculo determina una cuota superior a la plusvalía manifestada efectivamente. Y lo mismo hicieron las Sentencias de 2017. Por tanto, pese a las críticas recibidas por mantener la distinción entre “fundamento” y “criterio”, hay que reparar en que el Tribunal no la ha seguido en estos casos, sino que ha aplicado una regla más estricta al legislador.

b) El legislador tiene una amplia libertad a la hora de configurar el tributo y decidir la intensidad con la que el principio de capacidad económica debe plasmarse. No corresponde al Tribunal Constitucional enjuiciar si una medida tributaria es la más correcta técnicamente para adecuar la carga tributaria a la capacidad económica del contribuyente, sólo enjuiciar si la medida tributaria viola la capacidad económica como “fundamento”. Así, el Tribunal ha venido declarando que mientras el tributo grave una manifestación de capacidad económica real o potencial, y no inexistente o ficticia (es decir, mientras haya capacidad económica como sustrato o fuente de im-

sición, en el hecho imponible), la adecuación del tributo a la capacidad económica es una decisión política del legislador; esto es, la capacidad económica como criterio de imposición es de libre configuración por el legislador.

En este sentido, el Tribunal ha mantenido que del principio de capacidad económica (como “criterio”) no se desprende: (i) la obligación de hacer correcciones monetarias en el IIVTNU, ni que éstas deban articularse aplicando coeficientes correctores al valor de adquisición (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5); (ii) que el legislador deba tomar en consideración todas las posibles actuaciones que el sujeto pasivo pueda llevar a cabo para la obtención del rendimiento, al enjuiciar la deducción de los gastos de administración o custodia respecto de los rendimientos íntegros del capital mobiliario en el IRPF [STC 214/1994, de 14 de julio, FJ 6 C)] o al analizar la tributación de las rentas irregulares en función de la cuantía de las rentas regulares (STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 7); (iii) que se deba otorgar un tratamiento idéntico y simétrico a los rendimientos positivos y negativos que provengan de una misma fuente de renta, al estudiar el régimen de transparencia fiscal en la STC 214/1994, de 14 de julio, FJ 4 C).

c) La libertad del legislador no es absoluta, sino sometida a juicios de razonabilidad y proporcionalidad que debe controlar el Tribunal Constitucional. Por ello, la capacidad económica como criterio de imposición puede ceder ante otros criterios razonables y objetivos y no arbitrarios ni desproporcionados, como podrían ser: (i) el cumplimiento de un fin de política social y económica (arts. 39-52 CE); (ii) la lucha contra el fraude fiscal; y (iii) razones de técnica tributaria, practicabilidad y sencillez de gestión<sup>9</sup>. Y, si la medida tributaria enjuiciada que no se ajusta a la capacidad económica del contribuyente está justificada, debe someterse al juicio de proporcionalidad.

A la vista de lo anterior, la STC 126/2019 da un paso en la doctrina constitucional sobre la capacidad económica, pues aunque en el supuesto enjuiciado sí hay “fundamento” para la imposición porque hay plusvalía, el Tribunal aplica el canon de la capacidad como “medida” o “criterio” para concluir que el IIVTNU no puede exigirse cuando la cuota supera la plusvalía que el órgano judicial ha considerado probada. Es probable que en esta aplicación del canon de capacidad económica más estricta que hasta el momento haya podido pesar el juego simultáneo de otro principio:

la prohibición de no confiscatoriedad<sup>10</sup>.

<sup>8</sup>Vid. DEL AMO GALÁN, O. “Nuevos pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre el alcance de la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, N. 48 (marzo 2019).

<sup>9</sup>Vid. MARÍN-BARNUEVO D. “La doble vertiente del principio de capacidad económica en la jurisprudencia constitucional” *El Notario del Siglo XXI - Revista* 82, 2018, para quien esta distinción entre la capacidad como “fundamento” y como “criterio” es “preocupante” y “desafortunada” y carece de apoyo en el art. 31.1 CE.

<sup>9</sup>En relación con el IIVTNU, la exposición de motivos, apartado III, del proyecto de ley reguladora de las haciendas locales de 1988 afirmaba que en el sistema de cuantificación escogido había primado la finalidad de “facilitar la gestión”.

<sup>10</sup>Sobre este principio, vid. MORENO FERNÁNDEZ, J.I. “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, *Revista Técnica Tributaria*, N. 124 (2019), págs. 15-30.

Parecía poco sostenible que, aunque el legislador tenga un margen para decidir cómo calcular el importe del tributo, acudiendo incluso a criterios estimativos justificados por la necesidad de facilitar la gestión a los municipios, quepa admitir un resultado por el que el tributo a pagar excede de la capacidad económica manifestada.

Claro que cuál sea “la capacidad económica manifestada” requiere de una definición previa sobre las magnitudes sobre las que recae un tributo y su finalidad dentro del sistema tributario. En el caso del IIVTNU la clave ha sido quizá que, sin olvidar todos los parámetros que pueden tomarse o desecharse para el cálculo de la plusvalía o minusvalía, hay un concepto generalmente aceptado de la misma como precio de venta menos precio de compra. Es más o menos inmediato contrastar la magnitud legalmente definida con la expresión generalmente aceptada de plusvalía/minusvalía. En otros casos en los que es más difícil conectar la capacidad económica gravada con un concepto económico generalmente aceptado, quizá la conclusión sobre la (i)licitud constitucional de la “medida” no sería inmediata.

Por último, conviene insistir en que la Sentencia solo se refiere a los casos en los que la plusvalía se ve absorbida por la cuota del impuesto. No va más allá porque se dicta en una cuestión de inconstitucionalidad, en las que el proceso judicial en el que se plantea la cuestión condiciona de diversas formas el margen del Tribunal. Recordemos que el art. 35.2 LOTC exige para el válido planteamiento de la cuestión que se justifique “en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión”, por lo que existe una vinculación entre el caso subyacente y el análisis de constitucionalidad de la norma.

Así pues, para conocer el criterio del Tribunal sobre otros casos como aquellos que den lugar a una base imponible superior a la plusvalía obtenida, pero quedando la cuota por debajo de esta, habrá que esperar a que se planteen.

### 2.2.3. Los efectos

Como la Sentencia concreta que solo son susceptibles de ser revisadas las situaciones que a la fecha de publicación de la Sentencia no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas, no cabe reabrir autoliquidaciones o liquidaciones del IIVTNU que no hayan sido impugnadas.

En relación con la STC 59/2017 y el resto de las dictadas en 2017, en las que dicha cláusula no se incluyó, sí se ha planteado qué vías que pueden seguirse para la recupera-

ción de lo satisfecho en los casos de minusvalía a los que se referían<sup>11</sup>. Al respecto, conviene reseñar que el Tribunal Supremo ha admitido algunos recursos de casación sobre estas cuestiones, a cuya resolución habrá que estar atentos. Nos referimos a los Autos de 30 de mayo de 2019 (rec. de casación núm. 1068/2019); 20 de junio de 2019 rec. de casación núm. 1665/2019); y 9 de julio de 2019 (rec. de casación núm. 2596/2019) en los que la cuestión a dilucidar será: i) determinar si la STC 59/2017 permite revisar en favor del contribuyente actos administrativos de liquidación del IIVTNU, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicada en un supuesto en que no hubo incremento de valor probado, firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia; y ii) en caso de respuesta afirmativa, por qué causa de nulidad del art. 217 LGT podría canalizarse y con qué límite temporal.

Igualmente, los Autos del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2019 (rec. de casación núm. 126/2019) y 9 de mayo de 2019 (rec. de casación núm. 442/2019) admiten sendos recursos para determinar: i) interpretando conjuntamente los arts. 219 LGT y 38 y 40 LOTC, si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo; y ii) si para reconocer ese derecho puede ampararse el órgano sentenciador en la nulidad de un precepto constitucional, haciendo así derivar efectos ex tunc de una sentencia del Tribunal Constitucional publicada después de haber adquirido firmeza las liquidaciones tributarias litigiosas.

La respuesta que se dé a estos recursos indicará la vía para recuperar el IIVTNU en los supuestos declarados inconstitucionales. Ahora bien, como hemos indicado, en el caso de la STC 126/2019 la inconstitucionalidad solo se aplicará a los casos “vivos” al tiempo de la Sentencia, por lo que a nuestro juicio los mecanismos de nulidad y revocación no serían aplicables.

### 2.2.4. La exhortación

La Sentencia hace especial hincapié en conminar al legislador a actuar. Esa actuación puede ser de diversos tipos, dentro del margen de configuración que corresponde al legislativo. Desde derogar el impuesto, integrándolo o no en

<sup>11</sup>Op. cit. “Más sobre la inconstitucionalidad parcial del IIVTNU...”, págs. 35 y ss. Especialmente clara nos parece la posición de RINCÓN GÓZALEZ-ALEGRE, A. “Revisión de plusvalía municipal y responsabilidad patrimonial” *El Derecho-Administración*. Disponible en:

<https://elderecho.com/revison-plusvalia-municipal-responsabilidad-patrimonial>

otra figura existente, hasta reformularlo de manera que se ajuste a los mandatos constitucionales.

En esta última línea se sitúa la proposición de ley presentada en el Congreso (BOCG de 9 de marzo de 2018) que fue redactada tras las correspondientes conversaciones con la Federación Española de Municipios y Provincias<sup>12</sup>; proposición que presenta los siguientes puntos destacables: i) introduce un nuevo supuesto de no sujeción para los casos en que el sujeto pasivo acredite que no ha obtenido un incremento de valor, mediante diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno, tomando por tales los efectivamente satisfechos, que consten en los títulos que documenten la transmisión, o bien, en su caso, los comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, en caso de que sean mayores a aquellos; ii) cuando el valor del suelo no se encuentre desglosado, se calculará aplicando la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble; iii) se sustituyen los porcentajes anuales aplicables sobre el valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto por unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, que serán actualizados anualmente, teniendo en cuenta la evolución del mercado inmobiliario; iv) se prevé expresamente el gravamen de las plusvalías inferiores al año.

Habrá que estar pendiente a cómo se concreta la reforma del IIVTNU para verificar si se respetan las conclusiones de la doctrina constitucional. Si camina en la línea de la proposición mencionada, queda a salvo que no se gravarán situaciones de minusvalía. En cuanto a las de plusvalía, para las que solo se han declarado hasta el momento inconstitucional que se gravan cuando el tributo es superior a la ganancia, se trata de que el método de cuantificación evite este efecto, si no en todos, sí al menos en “la generalidad de los casos”.

### 3. STC 107/2019: prueba de la plusvalía y art. 24 CE

#### 3.1. Contenido

La STC 107/2018, de 30 de septiembre, estima el recurso de amparo interpuesto contra la Sentencia de 25 de noviembre de 2016 del Juzgado núm. 33 de lo contencioso-administrativo de Madrid que desestimó el recurso interpuesto contra la negativa de un Ayuntamiento a devolver el IIVTNU ingresado por una transmisión en la que la entidad transmitente alegaba que había sufrido una minusvalía. La entidad aportaba las escrituras de compra y venta y solicitaba asimismo una prueba pericial judicial para el caso de que el juzgado no considerara las escrituras suficiente prueba de la

inexistencia de plusvalía.

El recurso contencioso-administrativo fue desestimado por no acreditarse la minusvalía. En el trámite de prueba se incorporaron las escrituras pero se rechazó la prueba pericial judicial solicitada por interpretar el órgano judicial que en el procedimiento abreviado las partes deben ir a la vista con todos los medios de prueba y solo se admite que se acuerde de oficio la práctica de la prueba pericial al amparo de las facultades que ofrece el proceso contencioso-administrativo (art. 61.1 LJCA), sin que aquí se estimara por el juzgador pertinente la práctica de dicha prueba.

En la demanda de amparo se alegaba la infracción del art. 24.2 CE, en la vertiente del derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa (por no aceptar la prueba pericial judicial); y del art. 24.1 CE, por no valorarse las pruebas conforme a las reglas de la sana crítica (al no aceptar las escrituras como prueba suficiente, pese a que el Ayuntamiento no las había desvirtuado).

En primer lugar, el Tribunal Constitucional analiza qué efecto tiene sobre el proceso la inconstitucionalidad parcial del IIVTNU declarada en la STC 59/2017 y resto de Sentencias anteriormente citadas. La doctrina constitucional es que las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma solo se proyectan sobre los procesos de amparo en el que se ha aplicado el precepto anulado si la declaración de inconstitucionalidad lo ha sido por la vulneración de un derecho o libertad susceptible de tutela en el proceso de amparo. En cambio, si la declaración de inconstitucionalidad se fundamentó en la lesión de un derecho o libertad extramuros del recurso de amparo es improcedente tal remisión, en atención a los presupuestos de la jurisdicción de este Tribunal en el proceso de amparo (STC 159/1997, de 2 de octubre).

Según lo anterior, dado que el IIVTNU se declaró inconstitucional en los supuestos de minusvalía por vulneración del art. 31.1 CE y el principio de capacidad económica no es un derecho susceptible de amparo según el art. 53.2 CE, no cabe resolver el recurso de amparo por remisión a la STC 59/2017 (que sería la aquí aplicable, por referirse a la normativa de territorio común).

b) Aclarado lo anterior, se analiza la vulneración de los arts. 24.1 y 24.2 CE, empezando por este segundo ya que, de estimarse esta queja, la consecuencia sería la retroacción de las actuaciones al momento de la admisión de la prueba, para que el órgano judicial resolviera motivadamente acerca de la

<sup>12</sup>Vid. DEL AMO GALÁN, O. “Modificación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para adaptarlo a la sentencia del Tribunal Constitucional” Carta Tributaria. Revista de Opinión, n. 37 (Abril 2018).

misma de forma que, posteriormente, el juzgado dictara una nueva sentencia en la que diera contestación a las pretensiones de la recurrente, teniendo en cuenta el conjunto de la prueba practicada. Es decir, se sigue el criterio de examinar primero la vulneración que produciría una mayor retroacción, según práctica consolidada del Tribunal.

Para analizar la vulneración del derecho a la prueba la Sentencia se remite a su amplia doctrina constitucional sobre el mismo, recopilada, entre otras muchas, en la STC 128/2017, de 13 de noviembre, FJ 4. Según tal doctrina, para que se produzca la lesión de ese derecho se requiere, entre otros requisitos, que la prueba no admitida o no practicada (en este caso, lo primero), se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos, y siempre que se trate de una prueba pertinente, correspondiendo al órgano judicial esta apreciación.

Pues bien, el Tribunal Constitucional considera que el órgano judicial ha inadmitido la prueba pericial judicial por considerar que no se daban los requisitos exigibles para la misma, haciendo un juicio de legalidad ordinaria que no es arbitrario, irrazonable ni incurso en error patente, y en virtud del cual el régimen legal de admisión de la prueba pericial previsto en la Ley de enjuiciamiento civil (LEC) —de aplicación supletoria a los procesos contencioso-administrativos—, impone como regla general la aportación de los informes periciales por las partes (art. 336 LEC) y solo cuando esto no es posible, podrán solicitar su práctica en la vista. Por tanto, considera que el derecho a la prueba no ha sido vulnerado.

b) En cambio, sí considera vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva en relación con la valoración de la única prueba admitida, que es la documental consistente en las escrituras. Para ello comienza aclarando que la Sentencia impugnada es anterior a la declaración de inconstitucionalidad parcial del IIVTNU en la que se anuló la regla que prohibía probar la inexistencia de plusvalía. Ahora bien, el Tribunal puntualiza que es el propio juzgado el que consideraba que podía probarse tal minusvalía, por lo que, según su propio criterio, la prueba solicitada era relevante y pertinente.

Así las cosas, la falta de valoración de las escrituras de compraventa, cuya veracidad no fue contestada por el ayuntamiento, entraña una vulneración del art. 24.1 CE. Es decir, al existir una sola prueba —las escrituras— y no ser controvertida por la Administración demandada, el órgano judicial debería haber dado por probada la minusvalía o, cuando menos, haber motivado en la Sentencia por qué no la considera acreditada.

### 3.2. Comentario

La Sentencia debe contextualizarse en el proceso de amparo en que se dicta, en el que solo cabe analizar si se vulneran o no los derechos fundamentales recogidos en los arts. 14

a 29 CE, así como el de objeción de conciencia del art. 30 CE. Dado que el principio de contribuir a los gastos públicos con respeto a la capacidad económica de cada cual (art. 31.1 CE) no figura entre ellos, lo que se dirime es el respeto a los derechos procesales del art. 24 CE.

La STC 107/2019 argumenta que no se lesiona el derecho a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa consagrado en el artículo 24.2 CE, sino el derecho a la valoración de la prueba, que se ubica dentro del más amplio a la “tutela judicial efectiva”, del art. 24.1 CE. La frontera entre uno y otro es en ocasiones —y esta es una de ellas— sutil. En este caso, el descartar la lesión del derecho a los medios de prueba se justifica en que el órgano judicial sí argumenta por qué no entiende procedente la prueba pericial judicial. En nuestra opinión, el razonamiento del juzgado puede ser discutible y supone prácticamente excluir la prueba pericial judicial en el procedimiento abreviado de la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa. Ahora bien, como dicho análisis se mueve en el plano infraconstitucional, siempre que no resulte arbitrario, irrazonable o incurso en error patente, parece lógico que se dé por cubierto el requisito de justificación de por qué se inadmite una prueba, lo que aboca a descartar la lesión del art. 24.2 CE. En otras palabras, es suficiente con que la denegación de la prueba sea motivada para que no se lesione el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes.

En cambio, la infracción del art. 24.1 CE era clara. El juzgado no aplicaba la doctrina constitucional del IIVTNU porque todavía no existía (la sentencia del juzgado es de 2016 y las sentencias constitucionales de 2017), pero sí admitía que en casos de minusvalía el tributo no podía exigirse. De esta forma, y para mantener la coherencia con dicha postura, si no veía posible la prueba pericial judicial que solicitaba la demandante, tendría que haber resuelto con la única prueba disponible, que en este caso eran las escrituras de compra y venta. No cabe colegir de esto que el Tribunal Constitucional ratifique que la minusvalía en el IIVTNU se acredita con las escrituras de adquisición y transmisión, aspecto que, como antes hemos indicado, escapa a su ámbito de competencia y pertenece al plano de la legalidad ordinaria. Simplemente se afirma que si el órgano judicial no tenía otro elemento probatorio, debería haber al menos explicado con base en qué motivos no consideraba acreditada la minusvalía, a la vista sobre todo de que el ayuntamiento demandado no puso en duda la credibilidad de las escrituras.

Baste recordar que la Sentencia núm. 1163/2018 del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 ya aclaró, interpretando la STC 59/2017, que corresponde al obligado tributario acreditar que no ha obtenido una ganancia real y que, por tanto, no debe ser gravada, y lo puede hacer empleando cualquier medio de prueba. Una vez aportada por el obligado tributario un principio de prueba de que no ha existido ganancia, deberá ser la Administración tributaria la que, en su caso, pruebe,

en contra de las pretensiones de aquel, que sí ha habido un incremento de valor del terreno.

Más recientemente, en las Sentencias núm. 164/2019, de 12 de febrero, y 175/2019, de 13 de febrero, el Tribunal Supremo ha matizado que las escrituras pueden considerarse insuficientes, aun como principio de prueba, en los casos concretos en que existe vinculación entre las partes.

Por otra parte, el Tribunal Supremo ha considerado que el reparto de la carga probatoria y la validez de las escrituras como principio de prueba se aplica tanto a la transmisiones onerosas como a las gratuitas (Sentencia núm. 1863/2018, de 20 de diciembre) y al margen de que el sistema de gestión del IIVTNU sea el autoliquidación o el de liquidación administrativa (Sentencia núm. 291/2019, de 6 de marzo).

Asimismo, en la Sentencia núm. 313/2019, de 12 de marzo, ha estimado que los gastos de urbanización soportados con posterioridad a la adquisición del terreno no deben considerarse como un mayor precio de adquisición. Fundamenta este criterio en que el IIVTNU no grava el beneficio económico de una determinada actividad empresa-

rial sino la renta potencial generada durante el tiempo de permanencia del terreno en el patrimonio del transmitente. Y considera que las magnitudes que regulan los incrementos en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades son ajenos a la manifestación de la capacidad de pago que pretende gravar el IIVTNU.

Entre los pronunciamientos recientes del Tribunal Supremo también destaca la Sentencia núm. 568/2019, de 25 de abril, según la cual el hecho de que el informe pericial no diferencie entre el valor del suelo y el valor de la construcción no desvirtúa la acreditación de que ha habido una minusvalía en el terreno urbano.

Por último, interesa resaltar que hasta el momento el Tribunal Supremo viene considerando que, fuera de los casos de minusvalía –a los que tras la STC 126/2019 se unen los de plusvalía inferior a la cuota– el método de cuantificación del IIVTNU ha de ser el actualmente previsto en el TRLRHL o normas forales aplicables. Habrá que esperar acontecimientos sobre posibles modificaciones normativas y al enjuiciamiento constitucional que pueda recaer sobre ellas.

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

### **APORTACIÓN DE UN INMUEBLE URBANO A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES**

(Consulta nº DGT V2216-19 de 19 de agosto de 2019)

La aportación que realice el consultante a la sociedad conyugal no se encuentra sujeta al IIVTNU. No obstante, a efectos de futuras transmisiones del inmueble, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de puesta de manifiesto en esa transmisión, del incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del impuesto que se liquide en ese momento y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad de la vivienda que haya estado sujeta al IIVTNU.

### **TRANSMISIÓN DE INMUEBLES URBANOS INCLUIDOS EN UNA OPERACIÓN DE REESTRUCTURACIÓN**

(Consulta nº DGT V2256-19 de 20 de agosto de 2019)

Por su parte, la disposición adicional segunda de la LIS, regula el régimen del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo lo siguiente:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”

En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en la operación de escisión expuesta, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto la entidad escindida parcialmente.

Por tanto, en el presente caso, en la medida en que no resulte de aplicación el régimen especial regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, se producirá el devengo del IIVTNU.

### **DEVENGO. COMPRAVENTA EN DOCUMENTO PRIVADO CON PAGO DE PARTE DEL PRECIO Y POSTERIOR ELEVACIÓN A DOCUMENTO PÚBLICO SATISFACIENDO EL IMPORTE RESTANTE**

(Consulta nº DGT V2581-19 de 19 de septiembre de 2019)

La adquisición de la propiedad en nuestro derecho se fundamenta en la “teoría del título y el modo de adquirir” considerándose que para adquirir la propiedad por transmisión intervivos no basta con el mero contrato traslativo o acto constitutivo, sino que es necesario, además, otra formalidad o requisito que es precisamente el modo de adquirir o tradición, o lo que es lo mismo, la entrega de la posesión. Por tanto, el modo es el hecho que consuma y completa la adquisición de la propiedad, mediante la tradición o entrega de la posesión del bien inmueble transmitido.

Por lo que respecta a la entrega de la cosa, hay que tener presente lo dispuesto en el artículo 1462 del Código Civil, que establece:

“Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario.”.

Así, la fecha en que se transmite la propiedad de un bien será aquélla que se derive de la aplicación del Código Civil.

De conformidad con el segundo párrafo del artículo 1.462 del Código Civil, la fecha de otorgamiento de la escritura equivale a la entrega del bien, si de la escritura pública no resultare o se dedujere claramente lo contrario.

Hay otras formas de entrega del bien inmueble previstas en el Código Civil, entregas que habrán de ser probadas.

