

## ▶▶ IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

# 2

### Resoluciones judiciales y administrativas

» Donación universal, a tenor de lo dispuesto en la Compilación del Derecho Civil de Baleares .....	2
» Pacto sucesorio aragonés con transmisión “de presente” de inmuebles .....	3
» Adición de bienes .....	3
» Deuda no deducible derivada de una pensión compensatoria .....	4
» Justiprecio por expropiación que se va a abonar a los herederos del expropiado .....	4
» Reducción por adquisición de vivienda habitual: traslado del causante al domicilio de su hijo para recibir cuidados .....	5
» Acreditación de titularidad de una explotación agraria prioritaria .....	5
» Reducción por adquisición de explotación agraria .....	6
» Prescripción de la consolidación de dominio .....	6
» Determinación de la residencia habitual del causante .....	6
» Donación encubierta de una oficina de farmacia .....	6
» Acumulación de donaciones .....	7
» Revocación por circunstancias sobrevenidas .....	7
» Efectos fiscales de la revocación de una donación .....	8
» Aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 LISD en la donación de un camping y activos afectos .....	8
» Donación de participaciones en una mercantil, cuyo activo está constituido mayoritariamente por inmuebles ubicados en Andalucía y residiendo los donatarios en la Comunidad autónoma de Madrid .....	9

## ▶▶ IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

# 10

### Dirección General de Tributos: Declaración de obra nueva “Antigua”

» Consulta nº V1761-13 de 29 de mayo de 2013 .....	10
--	----

## RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS

### **DONACIÓN UNIVERSAL, A TENOR DE LO DISPUESTO EN LA COMPILACIÓN DEL DERECHO CIVIL DE BALEARES. (CONSULTA N° V2223-12 DE 19 DE NOVIEMBRE DE 2012 DE LA DGT)**

El padre y hermana de la consultante suscribieron una escritura pública de donación universal, a tenor de lo dispuesto en la Compilación del Derecho Civil de Baleares, en la que el primero efectuaba la donación universal a favor de la segunda, si bien estableciendo una condición a la donataria a favor de la consultante, hermana de esta y legitimaria del donante. La condición consiste en la entrega en pleno dominio de un inmueble propiedad de una sociedad familiar, así como la de pagar con periodicidad mensual una cantidad de dinero durante diez años.

La donación universal está regulada en los artículos 8 al 13 y en el capítulo IV (De los pactos sucesorios) del título II (De las sucesiones) del Libro III (De las Disposiciones aplicables a las Islas de Ibiza y Formentera) del Texto Refundido de la Compilación del Derecho Civil de Baleares, aprobado por Decreto Legislativo 79/1990 (B.O. de las Islas Baleares de 2 de octubre de 1990). Por tanto, no cabe duda de que, desde el punto de vista civil, la donación universal es un supuesto de pacto sucesorio. En concreto, es un pacto sucesorio de los llamados “De los pactos de la institución”. Esta última denominación es precisamente la que da título a la sección 2ª del citado capítulo IV, cuyo artículo 73 regula los pactos de la institución en estos términos:

“La institución podrá hacerse determinando en el propio pacto las personas llamadas a la herencia o estableciendo las reglas conforme a las cuales deba ésta deferirse en el futuro o delegando en el cónyuge la facultad de ordenar la sucesión. Los pactos de institución pueden implicar simples llamamientos a la sucesión o contener transmisión de todos o parte de los bienes. Las porciones vacantes acrecerán al instituido.”

La donación universal de bienes presentes y futuros equivale a institución contractual de heredero.”

Por su parte, el artículo 58 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de Baleares establece que:

“La donación universal a que se refieren los artículos 8 a 13 y 73 de la compilación de Derecho Civil de las Illes Balears y los pactos sucesorios a que se refiere el libro III de este mismo texto, tendrán el carácter de título sucesorio y, en consecuencia, gozarán de todos los beneficios fiscales inherentes a las adquisiciones sucesorias cuando sean aplicables.”

A su vez, el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone en su apartado 1, letra a), que “Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”. A este respecto, el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), determina en su letra b), que “Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: ... b) Los contratos o pactos sucesorios”.

De la interpretación conjunta de los preceptos anteriores, se deduce que la institución del Derecho Civil de Baleares denominado “donación universal” es un pacto sucesorio y que, en cuanto tal, es un título sucesorio a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el tratamiento que debe darse a la “donación” en este impuesto es el que corresponde a las adquisiciones mortis causa, inclusive en lo que se refiere a los beneficios fiscales regulados en la normativa del impuesto para dicho tipo de adquisiciones.

Consiguientemente, resultará aplicable la regla general de las sucesiones “mortis causa”, según la cual el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. Sin embargo, tal y como señala el artículo 24.1 de la Ley 29/1987, en las adquisiciones en vida del causante como consecuencia de contratos o pactos sucesorios, “el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo” y no cuando se produzca la muerte del donante.

A la vista de todo lo expuesto, con independencia de la norma especial de devengo en caso de adquisiciones en vida del “donante universal”, la tributación tanto para la “donataria-heredera” como para la hermana legitimaria habrá de ajustarse a su naturaleza de adquisición “mortis causa”. Por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 6.4 de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), establece que “no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

En consecuencia, en cualquiera de los dos supuestos planteados por la consultante, ejecución de la condición impuesta a su hermana al fallecimiento del donante o en vida de éste, no estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la consultante la renta que vaya a percibir, consistente en la entrega en pleno dominio de un aparcamiento y de una cantidad de dinero.

#### **PACTO SUCESORIO ARAGONÉS CON TRANSMISIÓN “DE PRESENTE” DE INMUEBLES. (CONSULTA N° V2233-12 DE 20 DE NOVIEMBRE DE 2012 DE LA DGT)**

El supuesto de hecho que plantea el escrito de consulta es el de transmisión “de presente” de unos padres a su hija de dos inmuebles en el marco de un pacto sucesorio de los previstos en los artículos 377 y ss. del Código de Derecho Foral de Aragón, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, texto legal que, de conformidad con su artículo 386.1 admite la posibilidad de pactos sucesorios en que la institución de heredero o legatario pueda ser “de presente”, es decir, con transmisión actual de los bienes al instituido.

En ese sentido, el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone en su apartado 1, letra a), que “Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio” y, por su parte, el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, determina en su artículo 11, letra b), que “Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: ... b) Los contratos o pactos sucesorios”. De la interpretación conjunta de los preceptos anteriores, se desprende que debe darse al pacto sucesorio aragonés que nos ocupa el tratamiento que corresponde a las adquisiciones mortis causa y ello, tanto en lo referente a la aplicación de las reducciones como en lo relativo a todos los demás elementos del impuesto (hecho imponible, base imponible, base liquidable, tipo de gravamen, deuda tributaria, sujeto pasivo, etc.), si bien en materia de devengo debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 24 de la Ley 29/1987, cuyo apartado 1 establece en el último inciso una regla especial para los pactos sucesorios, en los siguientes términos: “En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo”.

De acuerdo con lo anterior y en contestación a las concretas cuestiones planteadas, en el caso de transmisión actual de inmuebles consecuencia del pacto sucesorio a que se refiere el escrito de consulta se considerará una adquisición de las previstas en el artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, aplicándose la reducción prevista en el artículo 20.2.a) de dicha ley. Asimismo, entiende este Centro Directivo que, en tanto se cumplan los requisitos establecidos por el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones en materia de tributos cedidos por la Comunidad Autónoma de Aragón, también resultará aplicable la reducción prevista en su artículo 131-5 dado que se trata de una reducción propia autonómica para supuestos de adquisiciones “mortis causa”.

#### **ADICIÓN DE BIENES. (S.T.S.J. DE MURCIA, 28 DE JUNIO DE 2012)**

Fallecida la hermana del actor, recibió de la misma un legado de la tercera parte del dinero existente en la masa hereditaria. El Servicio de Inspección Tributaria inició un expediente de adición de herencia al haber comprobado que unos días antes del fallecimiento, la causante había cancelado una cuenta de ahorro a plazo

fijo, ingresando el dinero en otra cuenta corriente de su titularidad y reintegrándola en su totalidad. Para el actor, no se ha podido demostrar el destino que la causante pudo dar a la cantidad reintegrada, habiendo practicado todas las pruebas que le son posibles consistentes en la aportación de sus declaraciones sobre la renta y del Patrimonio de los años anteriores y posteriores al fallecimiento de su hermana y en los extractos de sus cuentas corrientes, documentos en los que no se aprecia no ha tenido algún incremento patrimonial similar al que se le imputa, Entendiendo que la presunción *iuris tantum* en la que se basa la Administración vulnera los principios de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva.

Para la Sala, está acreditado que la causante falleció el 6 de mayo, si bien el 24 de abril anterior canceló una cuenta de ahorro a plazo fijo que tenía, cuya cantidad fue ingresada en una cuenta corriente de su titularidad que reintegró el mismo día en su totalidad, sin que dicha suma fuera incluida en la masa hereditaria, ni tampoco el actor, pese a los requerimientos recibidos, haya acreditado que se halle en poder de una persona distinta, ni que en caudal figuren otros bienes en los que se hubiere invertido dicha cantidad. Fue correctamente adicionada la herencia por tratase.

El hecho de que en las declaraciones tributarias ni en los extractos de cuentas corrientes se apreciase la existencia de un incremento de patrimonio equivalente a dicha cantidad imputada, no se considera prueba suficiente para destruir la presunción legal *iuris tantum*. Dicha presunción, no supone una vulneración de los principios de seguridad jurídica ni de tutela judicial efectiva. El actor ha tenido oportunidad de acreditar tanto en vía administrativa como judicial la persona que tiene el dinero o la inversión del mismo en la adquisición de un bien integrado en la masa hereditaria y sin embargo no lo ha hecho.

#### **DEUDA NO DEDUCIBLE DERIVADA DE UNA PENSIÓN COMPENSATORIA. (S.T.S.J. DE EXTREMADURA, 26 DE JUNIO DE 2012)**

En supuesto de litispendencia versa si se cumplen o no con los requisitos necesarios para considerar deducible una deuda del marido causante con su mujer, en concepto de pensión compensatoria derivada de las sentencias de separación y divorcio.

Para la Sala, con independencia del documento público o privado en el que se reconozcan las deudas, deben cumplirse los requisitos establecidos en la Ley y el Reglamento: ha de constatarse la certeza de la deuda; Para evitar la reducción de cantidades ficticias se prohíbe la deducción cuando el acreedor es el heredero o un pariente de éste; la merma de la herencia solo será real cuando el sucesor haga frente a las obligaciones que dejó contraídas el causante, por lo que será crucial determinar si el pago efectivo ha sido llevado a efecto.

En el presente caso, la cantidad que se pretende deducir no tiene correspondencia exacta con las actuaciones judiciales dictadas en fase de ejecución. Los testimonios remitidos por los Juzgados de Primera Instancia ponen de manifiesto que existieron discrepancias en la ejecución de los procesos de separación y divorcio de los cónyuges y que se acordaron distintas medidas de ejecución para el cobro de las cantidades adeudadas. No se acredita el resultado de las medidas de ejecución acordadas por los Juzgados de Primera Instancia y el importe real pendiente de abonar por el marido causante en la fecha de su fallecimiento. No existe una resolución judicial que precise de forma evidente la cantidad pendiente de abonar en la fecha del fallecimiento.

#### **JUSTIPRECIO POR EXPROPIACIÓN QUE SE VA A ABONAR A LOS HEREDEROS DEL EXPROPIADO. (CONSULTA N° V2169-12 DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2012 DE LA DGT)**

Abonado en 2004 el justiprecio por expropiación de una finca rústica, el expropiado interpone recurso contra el importe del mismo, resultando que, dos años después de su fallecimiento en 2008 y con posterioridad a la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por parte de los herederos, la Sentencia resolutoria del recurso reconoce el derecho a percibir un importe superior al satisfecho inicialmente.

Aunque, como es obvio, los herederos no pudieron incluir en la masa hereditaria un importe diferencial que no constituía derecho de crédito alguno sino una simple expectativa de derecho, el reconocimiento a la percepción de esa diferencia por parte del Tribunal se ha hecho a favor del causante y titular del bien expropiado, por lo que sus herederos, como indica el escrito de consulta, deberán presentar, entre otra documentación, la declaración de herederos para el cobro de la parte que les corresponda.

Por consiguiente y en la medida en que el incremento patrimonial que perciben los herederos trae causa y se vincula al hecho del fallecimiento del causante, constituye hecho imponible del impuesto sucesorio, por lo que deberán presentar autoliquidaciones complementarias por el impuesto en función de la alícuota hereditaria que les hubiera correspondido en su día.

**REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL: TRASLADO DEL CAUSANTE AL DOMICILIO DE SU HIJO PARA RECIBIR CUIDADOS. (S.T.S.J. DE GALICIA, 25 DE JUNIO DE 2012)**

El único motivo de impugnación estriba en determinar si, como pretende el recurrente, procede la deducción por adquisición de la vivienda habitual del causante prevista en el art 20.2.c) del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, beneficio fiscal que la administración demandada deniega con base en el hecho de que, en el momento de su fallecimiento, el causante convivía en el domicilio de su hijo.

El mes anterior a su fallecimiento, y con motivo de la enfermedad oncológica que padecía, ya en fase terminal, se trasladó a la vivienda de su hijo para recibir los cuidados adecuados. En fechas próximas a ese traslado, ingresó en la unidad de cuidados paliativos. El traslado de la causante a la vivienda de su hijo para recibir los cuidados adecuados a su enfermedad, aunque sin abandonar totalmente su residencia habitual como lo demuestran los recibos de consumo de agua aportados y los certificados expedidos, no se puede considerar como un traslado efectivo y permanente que haga perder el carácter de vivienda habitual a aquella en donde ha venido conviviendo con su esposo durante más de 50 años, y en la que mantuvo sus efectos personales hasta la fecha de su fallecimiento.

El cuidado por tercera persona o por un pariente del enfermo no puede constituir el dato que permita aplicar o no la reducción solicitada, ni el dato que permita apreciar un abandono de la vivienda habitual, sino que lo será el carácter permanente o no permanente de la residencia en otro domicilio que no sea el suyo. Por todo ello, procede aplicar la reducción del 95 % prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987, y en el artículo 8 de la Ley gallega 9/2008.

**ACREDITACIÓN DE TITULARIDAD DE UNA EXPLOTACIÓN AGRARIA PRIORITARIA. (S.T.S.J. DE CASTILLA Y LEÓN, 21 DE JUNIO DE 2012)**

El recurrente solicita se aplique la exención fiscal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por ser titular de explotación agraria prioritaria a la fecha del devengo del impuesto por reunir los requisitos exigidos en el artículo 4.1 de la Ley 19/1995, de modernización de explotaciones agrarias.

La Administración tributaria deniega la aplicación de la exención, porque de la documentación aportada en el expediente no resulta acreditado que el recurrente sea titular de una explotación agraria prioritaria en el momento del devengo del impuesto sucesorio, o que alcance esa consideración como consecuencia de la adquisición de los bienes por herencia y, si lo fue, que no se altere esa condición de prioritaria de la explotación, como consecuencia de esa transmisión, así como por no haber hecho constar en la escritura pública de adquisición ni en el Registro de la Propiedad, ya que estaban inscritas, la circunstancia de que si las fincas fueran enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes debe justificarse previamente el pago del impuesto o de la parte del mismo que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada.

Para la Sala, el recurrente ha acreditado que a la fecha del devengo del impuesto, era titular de una explotación prioritaria y que no había perdido dicha condición como consecuencia de la adquisición, pues en el certificado que aporta en los autos del Jefe del Servicio Territorial de Agricultura y Ganadería, se dice que el solicitante está incluido en el catálogo de Explotaciones Prioritarias.

Por otro lado, en la escritura pública de manifestación y adjudicación de herencia, se hace constar que se solicita la exención fiscal por ser titular de una explotación agraria prioritaria y reunir los requisitos exigidos en el art. 4.1 de la Ley 19/1995 y, en el Registro de la Propiedad, se ha extendido nota de afección fiscal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por plazo de cinco años.

**REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE EXPLOTACIÓN AGRARIA.****(S.T.S.J. DE CASTILLA Y LEÓN, 12 DE JUNIO DE 2012)**

El recurrente y su hermana adquieren el usufructo de una explotación agrícola, consolidando el dominio sobre la finca cuya nuda propiedad habían adquirido al fallecer su madre.

Para la Sala, el derecho a disfrutar de la reducción por razón de los bienes adquiridos afectos, una explotación agraria, ha de practicársela el adquirente de los bienes y sólo él, siendo improcedente el prorrateo que realiza la Administración tributaria, pues sólo el adquirente cumple con el requisito de adquirir y mantener lo adquirido, imposible de cumplir por quienes no adquieren.

No puede disfrutar de la reducción, en el caso de participaciones, quien no hereda las mismas. Éste es el criterio seguido por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 14 de octubre de 2011, que sostiene que la reducción por adquisición de participaciones en empresas sólo puede practicársela cada heredero respecto de las atribuidas a cada cual.

**PRESCRIPCIÓN DE LA CONSOLIDACIÓN DE DOMINIO.****(S.T.S.J. DE VALENCIA 13 DE JUNIO DE 2012)**

En 1994 fallece la madre de los recurrentes, dejando herederos a su marido y sus dos hijos. En 2002 fallece el padre de los recurrentes, sin haber aceptado nunca el legado testamentario efectuado por su esposa. Los hijos en 2004 procedieron a la adjudicación de la herencia de la madre, la cual legaba a su esposo, el usufructo vitalicio de toda su herencia o, alternativamente el tercio de libre disposición, e instituía herederos por partes iguales a sus dos hijos. El demandante alega la prescripción del impuesto. El hecho imponible deriva de la sucesión de la madre, fallecida en 1994, de tal manera que habiendo prescrito el impuesto de dicha herencia, la prescripción alcanza también a la consolidación del dominio. No existen dos hechos imponibles distintos, sino uno solo derivado del fallecimiento de la causante, que se fracciona en dos liquidaciones, una por la nuda propiedad al fallecer el causante, y otro por la extinción del usufructo al fallecimiento del usufructuario.

Para la Sala, este motivo debe desestimarse. La prescripción de la herencia no es aplicable a la consolidación del usufructo en los nudos propietarios, en este caso los hijos, ya que la prescripción para la consolidación se computa desde el fallecimiento del usufructuario (art. 24.3 de LISD).

**DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA HABITUAL DEL CAUSANTE.****(S.T.S.J. DE CASTILLA Y LEÓN, 22 DE JUNIO DE 2012)**

Se ciñe el pleito a determinar la cuestión de la residencia del finado, pues de ella depende la competencia que se discute de la oficina liquidadora, y la correcta aplicación de la reducción por adquisición de vivienda.

Para justificar la residencia en un municipio determinado, se ha aportado: certificado del Alcalde del municipio conecedor de las estancias del finado en la localidad; certificado del alcalde que sostiene, tras averiguaciones de agentes públicos, que con el finado convivían su mujer y sus hijas en el domicilio de dicho municipio; certificado del presidente de la comunidad de vecinos del inmueble de referencia y uno más del párroco, ambos constataores de la habitual residencia del causante.

La Sala considera que los actores han aportado prueba suficiente, mediante estos acreditados testimonios. Se ha demostrado, además, la residencia del núcleo familiar en el municipio, criterio éste que complementa al de la permanencia física a los efectos de acreditar por medios de prueba indubitada que más de medio año residía en dicha localidad, ex artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**DONACIÓN ENCUBIERTA DE UNA OFICINA DE FARMACIA.****(S.T.S.J. DE GALICIA, 16 DE JULIO DE 2012)**

El objeto de la litis tienen su base en la transmisión de una madre a su hija del 50 % de una oficina de farmacia, comprobando el equipo de la Inspección Tributaria actuante que si bien en la escritura de transmisión se realizó a título oneroso por medio de compraventa con pago aplazado, sin embargo la operación fue

calificada a efectos tributarios como donación o transmisión inter vivos a título lucrativo. El debate se centra en comprobar si los datos con los que contaba el Servicio de Inspección Tributaria constituían elementos de juicio suficientes, sobre los que avalar la calificación del negocio jurídico como donación encubierta.

Para el tribunal, a la vista de lo actuado en el expediente administrativo, resulta que la Administración ha logrado demostrar con las actuaciones de comprobación e investigación, que el negocio jurídico celebrado en escritura pública entre madre e hija, se trata de una donación o transmisión inter vivos a título lucrativo, y no de una compraventa. El parentesco entre transmitente y beneficiaria de la transmisión, la no acreditación del pago del precio aplazado estipulado en el contrato, y la falta de capacidad económica de la adquirente para hacer frente a los pagos aplazados, sin acudir a la financiación ajena, constituyen indicios acreditados, y suficientes, cuya valoración conjunta permite llegar a la conclusión que el negocio jurídico celebrado ha sido una donación.

#### **ACUMULACIÓN DE DONACIONES. (S.T.S.J. DE CASTILLA Y LEÓN, 22 DE JUNIO DE 2012)**

Los herederos presentan solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos por haber incurrido, a su entender, en error en la práctica liquidatoria, toda vez que el programa informático no permitía deducir las cuotas tributarias satisfechas por razón de las donaciones acumuladas que el causante había realizado a cada uno de los herederos.

La Administración Tributaria considera que la pretensión de los herederos de deducir las cuotas satisfechas, se asienta en una previsión reglamentaria que ha quedado desfasada y no cubierta por la regulación actual del artículo 30 de la Ley sobre Sucesiones y Donaciones.

Para el tribunal, no existiendo ya la acumulación de bases imponible, carece completamente de sentido mantener la deducción de la cuota ya satisfecha, lógica en el sistema que se deroga, pero contradictoria con el nuevo sistema que se establece en el artículo 30.2 de la Ley del Impuesto, precepto que ha sufrido varias modificaciones, la última por el artículo 3.5 de la Ley 53/2002, que no ha sido desarrollada coherentemente por el reglamento, cuya redacción sigue siendo desarrolladora de la previsión legal derogada y no de la vigente.

#### **REVOCACIÓN POR CIRCUNSTANCIAS SOBREVENIDAS. (S.T.S.J. DE CATALUÑA, 5 DE JULIO DE 2012)**

El recurrente invoca la existencia del supuesto de revocación por “circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado” (art. 219.1 LGT), que consistirían en que en una escritura de donación se hizo constar que la finca donada se encontraba libre de arrendamientos y ocupantes, resultando que con posterioridad se interpusieron reclamaciones judiciales, de resolución de contrato de arrendamiento rústico instado por el recurrente y de ejercicio del derecho de adquisición preferente, por quien era arrendatario y ocupante, dictándose por el Juzgado de Primera Instancia auto homologando la transacción judicial acordada entre las partes. En la transacción se adjudicaba a quien invocó ser ocupante una parte de la finca, segregada de la donada, que quedó valorada en una cuantía que reducía el valor de la finca inicialmente donada.

Para la Sala, si después de la firmeza e ingreso de la liquidación resultara que el bien donado no corresponde con aquel a que se refería la escritura de donación, al haber surgido litigio sobre la ocupación o arrendamiento de parte del mismo, habrá de entenderse que podemos estar ante una de las circunstancias sobrevenidas que afectan a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado. Si se hubiere esperado al dictado de sentencia por el Juez respecto de los litigios promovidos, se habrían producido efectos *erga omnes* y cabría la revocación.

Sin embargo, la transacción homologada judicialmente debe equiparse, a estos efectos, a la sentencia judicial. El art. 57.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales considera como un acto nuevo sujeto a tributación el supuesto en que el contrato quede sin efecto por mutuo acuerdo de las partes, estimándose como tal mutuo acuerdo la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda, sin citarse a la transacción homologada judicialmente. El allanamiento dará lugar a la devolución cuando no obedezca a una maniobra torticera de los interesados, sino, en realidad, a la necesidad de aquietarse, sin aumentar, aun más, los gastos judiciales, de forma que si no ha habido ánimo defraudador,

torio contrastado, ni transmisión de la finca vendida, no puede haber tampoco retransmisión posterior de la misma. En el presente caso, la aplicación por vía analógica de estos criterios ha de conducir a estimar que ni consta, ni se ha invocado, ánimo defraudatorio alguno en la transacción, ni ésta puede excluirse como circunstancia sobrevenida que minorara claramente el valor de la finca donada.

### **EFFECTOS FISCALES DE LA REVOCACIÓN DE UNA DONACIÓN.**

**(S.T.S.J. DE GALICIA. 24 DE SEPTIEMBRE DE 2012)**

La cuestión litigiosa se refiere al derecho de la demandante a obtener la devolución de lo abonado en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, alternativamente, el importe de dicha cantidad minorado en el usufructo correspondiente al período temporal, entre el momento en que se produce el fallecimiento de la donante y la notificación del Tribunal Supremo en el que ratifica la firmeza de la sentencia de revocación de una donación de la Audiencia Provincial.

La Sala, destaca que la cuestión relativa a los efectos fiscales de la revocación de las donaciones, máxime cuando ésta procede de una decisión judicial, no tiene un perfil claro en la doctrina ni en las resoluciones de los Tribunales. En lo que atañe a la inexistencia de hecho imponible, ante la falta de previsión específica del derecho a la devolución en la normativa vigente, es de significar que el artículo 3.b) de la Ley 29/1987 establece como tal la adquisición de bienes y derechos por donación, que es lo acontecido en el caso. Por lo tanto, de cara a determinar la inexistencia del mismo, que sería sobrevenida, debería entonces cifrarse en algún elemento que afectara al negocio jurídico realizado, entre otros, y a modo de ejemplo, una posterior resolución que declarase la incapacidad del donante en el momento de realizarse aquél. Sin embargo, no es éste el caso, en el que la donación se realiza y perfecciona y no es hasta tiempo después merced a una resolución judicial que aprecia una conducta que justamente afecta a la donataria cuando la donación deviene ineficaz. De este modo, no hay una inexistencia de hecho imponible; éste se produjo, con la circunstancia de que la donación resulta posteriormente revocada, por causa, apreciada judicialmente, que resultó ajena a la donante y sí, por el contrario, propia de la donataria. No hay, desde esta perspectiva, ni previsión normativa que autorice la devolución ni inexistencia sobrevenida del hecho imponible.

### **APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20.6 LISD EN LA DONACIÓN**

**DE UN CAMPING Y ACTIVOS AFECTOS. (CONSULTA N° V2096-12 DE 31 DE OCTUBRE DE 2012 DE LA DGT)**

Tampoco plantea problema para la aplicación de la exención en el impuesto patrimonial y, consiguientemente, para la aplicación de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) la percepción de una pensión de jubilación, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

(...)

En lo que respecto al cómputo de la principal fuente de renta:

- ❖ Si los rendimientos derivados de la realización de las actividades económicas antes detallados, son suficientes para la aplicación de la reducción del artículo 20.6 LISD, en caso de que la donación del negocio del camping y los activos afectos al mismo, se realizase en el año 2012.

El epígrafe 2.1.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familia, establece, a propósito de la conciliación de los distintos devengos en dicho impuesto y en el de Patrimonio para supuestos de transmisiones lucrativas “inter vivos”, que en los casos de donación no se interrumpe el periodo impositivo a efectos del IRPF y que, por tanto, el requisito del nivel de rentas no debe cumplirse en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sino en el del último periodo impositivo anterior a la donación.

En este caso, por tanto, de donación en 2012 habrá que tomar los datos de rendimientos correspondientes a 2011 que, según resulta del escrito de consulta, justificarían la exención en el impuesto patrimonial, requisito para la reducción en el impuesto sucesorio.

- ❖ Si finalmente la donación del negocio del camping y los activos afectos al mismo se realiza en la primera mitad del año 2013, ¿sobre qué rendimientos se debe efectuar el cómputo de principal fuente de renta?

Aplicando el criterio anterior, de los obtenidos en el ejercicio 2012.

- ❖ Si finalmente la donación se llevase a cabo antes de que concluya el año 2012, ¿cómo debería de realizarse el cómputo de la principal fuente de renta en el ejercicio 2012 respecto de la actividad agraria, a efectos de la exención prevista en el artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio?

Tal y como antes apuntábamos, en caso de donación en 2012 habrá que tomar los datos de rendimientos correspondientes a 2011.

- ❖ Si una vez llevada a cabo la donación del negocio del camping y los activos afectos al mismo en el ejercicio 2012, se produjera la defunción de D<sup>a</sup> María Teresa Vergara, qué periodo deberá tenerse en cuenta para computar la principal fuente de renta a efectos de la reducción del artículo 20 LISD sobre los bienes afectos a la actividad agraria, en los siguientes supuestos: a) Defunción antes de concluir el año 2012, b) Defunción en 2013 antes y después de la presentación de la declaración de IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio del periodo impositivo 2012.

El epígrafe 1.3.a) de la Resolución 2/1999, referido a la transmisión “mortis causa” de participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, pero que sería de aplicación igualmente al caso que nos ocupa, señala que habrá que atenderse al periodo comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el periodo impositivo del IRPF del causante, por lo que la determinación de la principal fuente de renta habrá de referirse al año en que falleciera la Sra. Vergara, que sería en el que se devengara el correspondiente impuesto sucesorio.

**DONACIÓN DE PARTICIPACIONES EN UNA MERCANTIL, CUYO ACTIVO ESTÁ CONSTITUIDO MAYORITARIAMENTE POR INMUEBLES UBICADOS EN ANDALUCÍA Y RESIDIENDO LOS DONATARIOS EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID. (CONSULTA N° V1982-12 DE 16 DE OCTUBRE DE 2012 DE LA DGT)**

A juicio de este Centro Directivo, la interpretación que debe darse a la regla del artículo 32.2.b), párrafo segundo, de la Ley 22/2009, según la cual tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la LMV es que tal consideración de bienes inmuebles de los valores donados requiere que se cumplan todos los requisitos necesarios para la aplicación del apartado 2 del artículo 108 de la LMV.

Es decir, que la consideración de bienes inmuebles de los valores no sólo no es aplicable a los valores en general, a los que se refiere el apartado 1 del artículo 108, sino que tampoco se aplicará a los valores descritos en el apartado 2 del artículo 108 (“valores de sociedades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España”) si, por las características de la operación, no resulta efectivamente aplicable la regla especial del apartado 2 del artículo 108 de la LMV, según la cual será necesario, además, que como resultado de la transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas, circunstancias que quedan descartadas conforme a los términos del escrito de consulta.

Por lo tanto, en el caso objeto de consulta, dado que la donación de participaciones que se pretende realizar ni se lleva a efecto en los mercados secundario ni primario en los términos previstos en el precepto y apartado reproducido ni alcanza el porcentaje exigido del capital social, no resultará aplicable la regla prevista en el artículo 24.2.b), de la Ley 21/2001, referida a bienes inmuebles, sino, tal y como antes se apuntaba, la de la letra c) de dicho artículo y apartado, relativa a bienes muebles.

En consecuencia, la donación de las participaciones sociales se regirá por la normativa aprobada al respecto por la Comunidad Autónoma de Madrid.

## DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA “ANTIGUA”

### Consulta nº V1761-13 de 29 de mayo de 2013

#### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante va a otorgar escritura de obra nueva de una casa antigua de la que la entidad es propietaria desde 1976. Dicha edificación está incluida en su contabilidad y tributa por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles desde 1977.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados.

En concreto se plantean dos cuestiones:

- ❖ **Primera:** Cuál sería la base imponible por dicha modalidad, dado que en la escritura de declaración de obra figura el valor contable pagado en la fecha de la construcción en 1976/1977, por importe de 48.00 €.
- ❖ **Segunda:** Tipo impositivo aplicable para dicha modalidad en la Comunidad Autónoma valenciana (el inmueble se encuentra en Alicante).

#### CONTESTACION COMPLETA

**Primera cuestión.-** La declaración de obra nueva es un acto jurídico unilateral que tiene por objeto la constancia documental ante Notario de la existencia de una obra nueva, a efectos de su acceso al registro de la Propiedad. Con la declaración de obra se deja constancia de que la edificación está físicamente terminada y de que se ha adquirido el derecho a lo edificado.

La declaración de obra nueva está sujeta a la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. La base imponible de la declaración de obra nueva venía constituida, en el antiguo Timbre del Estado, por el valor que a la obra nueva se señale en el documento, con exclusión del importe del solar y sin perjuicio de la comprobación reglamentaria. Actualmente el artículo 70.1 del Reglamento del), aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio), dispone:

*“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”. Esta norma de determinación de la base imponible en la declaración de obra nueva ha planteado indudables problemas interpretativos ante la inexistencia de un precepto legal expreso en el que se diga cómo debe calcularse. El artículo 70.2 establece que “En la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno”.*

Esta especificación de la base imponible en la división horizontal permite entender que cuando sobre un terreno se realiza una construcción que debe incorporarse al registro de la Propiedad y se requiere la formalización de una escritura de declaración de obra nueva, lo que se gravará será el valor de coste de la obra

nueva, pues el terreno ya formaba parte del patrimonio del sujeto pasivo, patrimonio al que se añade la nueva construcción que pasa a ser elemento integrante del inmueble, constituido, a partir de entonces, por el terreno y la construcción.

La norma del artículo 70.1 del Reglamento del ITP y AJD plantea indudables problemas interpretativos ante la inexistencia de un precepto legal expreso en el que se diga cómo debe calcularse, problemas que resuelve la reciente Sentencia de de 22 de abril de 2013, dictada por el Tribunal Supremo en unificación de doctrina, sobre la determinación de la base imponible en la declaración de obra nueva a efectos de lo dispuesto en el artículo 70.1 del Reglamento del ITP y AJD, de la que pasamos a exponer las consideraciones fundamentales de la misma.

Aunque la Ley no especifica qué criterios o parámetros deben tenerse en cuenta a la hora de fijar el valor real a efectos del ITP y AJD, para el coste de ejecución material, y a efectos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante ICIO), la Ley si establece los que no deben integrarse en él. Ante el silencio de la Ley del ITP y AJD y la previsión reglamentaria de que la base estará constituida por el valor real de coste de la obra, la doctrina mayoritaria se inclina por encontrar suficiente identidad de razón con la regulación del ICIO. Así, aunque la interpretación de la expresión “valor real de coste” no ha sido uniforme en la jurisprudencia de nuestros Tribunales superiores, la doctrina, en su mayoría, se inclina por considerar que el valor real del coste de la obra a que se refiere el Reglamento del ITP y AJD no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, porque es el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en la declaración de obra nueva, que es la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente. Sin que nada impida, como ya se ha señalado, que la normativa del ICIO sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITP y AJD.

Así entendido, no forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

El valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva; no es eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tiene por qué coincidir, pues por ejemplo en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tiene por qué afectar al coste de ejecución.

Está fuera de discusión que lo que se valora no es una transmisión patrimonial sino un documento notarial, un hecho sujeto no a Transmisiones Patrimoniales sino a Actos Jurídicos Documentados, ya que el valor del inmueble como tal, con todos sus factores de mercado, será oportunamente valorado cuando acceda a dicho mercado mediante su transmisión. Se trata de un negocio jurídico distinto del traslativo, diríase que de menor entidad y, por lo mismo, merecedor de una tributación más benigna que si de un negocio traslativo de dominio se tratara.

En caso contrario, si la base imponible en la declaración de obra nueva absorbiera el beneficio que se espera obtener de la venta de un inmueble en el mercado y que debe ir incorporado al valor real del inmueble en esa operación concreta se terminaría por gravar dos veces la misma manifestación de riqueza, la que se liga a la obtención de beneficio en el mercado, primero, al incorporarse en la base de Actos Jurídicos Documentados con ocasión de la escritura de declaración de obra y, segundo, al integrarse en el valor real del inmueble en el momento de transmitirse. Ni es lógico, pues son dos negocios diferentes, mercedores de valoración también distintas, ni es justo, porque conduce a someter una misma manifestación de riqueza a tributación de un modo consecutivo.

Atendiendo en todo caso a lo establecido para las declaraciones de obra nueva en que el Reglamento lo concreta en el valor real de coste, no se puede llegar a equiparar dicho valor con el valor de mercado, pues el coste para el constructor no incluirá el IVA, por su carácter neutro y por tanto repercutible al futuro adquirente, ni el acto que se documenta está gravado por dicho impuesto indirecto, como tampoco el beneficio industrial del constructor supone para él un coste, pues la conjunción de los distintos materiales y el trabajo retribuido al personal a su servicio dará lugar a un producto que incorpora el valor añadido que tiene la obra en su conjunto y del que carece cada elemento por separado empleado en la construcción, y que le permite

obtener el beneficio industrial, que sin duda formará parte del valor del inmueble como resultado final de la obra; del mismo modo que en su valor de reposición a efectos de valoración catastral, y en el valor de mercado, equivalente al valor real, se incluirá el propio Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por las escrituras de obra nueva y división horizontal, que se ha debido devengar necesariamente con carácter previo a estar en el mercado los bienes que se incorporan al mismo, pues precisamente su documentación es imprescindible para incorporarse al tráfico jurídico.

Así pues, concluye la sentencia, a la hora de fijar la base imponible de una escritura de declaración de obra nueva, se debe mantener la doctrina de que la comprobación debe recaer sobre el coste de la ejecución de la obra y no sobre su valor de mercado.

**Segunda cuestión:** En cuanto al tipo impositivo aplicable en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados en la Comunidad valenciana, deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos:

Por un lado, el artículo 49 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE nº 305 de 19 de 12 de 2009), que regula el alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, disponiendo en su apartado 1 que:

“En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Tipos de gravamen:

(...)

En relación con la modalidad Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales.

(...)”:

Por otro lado, el artículo 55 de la citada norma que, respecto al alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria, establece en su apartado 2 que “ No son objeto de delegación las siguientes competencias:

La contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.

(...)”.

Por tanto, esta Dirección General carece de competencia para pronunciarse sobre la cuestión referida al tipo impositivo de la modalidad de actos jurídicos documentados, por tratarse de la aplicación una disposición dictada por una Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas.

## CONCLUSIÓN

**Primera.** La base imponible en la escritura de declaración de obra nueva, a efectos de su tributación por la cuota variable del Documento Notarial, se determina en función del valor real de coste de la obra nueva que se declare, lo cual debe interpretarse en el sentido de entender que la comprobación debe recaer sobre el coste de la ejecución de la obra y no sobre su valor de mercado.

**Segunda.** Esta Dirección General carece de competencia para pronunciarse sobre la cuestión referida al tipo impositivo de la modalidad de actos jurídicos documentados, por tratarse de la aplicación una disposición dictada por una Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas.