

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• BALEARES.....4
DECRETO-LEY 4/2022, de 30 de marzo, por el que se adoptan medidas extraordinarias y urgentes para paliar la crisis económica y social producida por los efectos de la guerra en Ucrania.....4

• CANARIAS.....6
Decreto-ley 2/2022, de 10 de febrero, por el que se adaptan las medidas tributarias excepcionales en la isla de La Palma, al Decreto-ley 1/2022.....6

NOVEDADES AUTONÓMICAS

• Doctrina administrativa sobre el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Javier Pérez-Fadón Martínez.
Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos de la Dirección General de Tributos del MHFP. Abogado.
.....8

TEMAS FISCALES

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....19
-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....19
-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones28

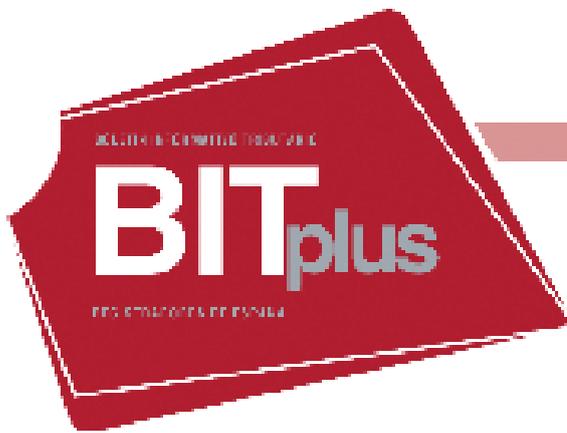
TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

•CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....38

-Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....38

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS..... 4

BALEARES 4

Decreto ley 4/2022, de 30 de marzo, por el que se adoptan medidas extraordinarias y urgentes para paliar la crisis económica y social producida por los efectos de la guerra en Ucrania 4

CANARIAS..... 6

Decreto-ley 2/2022, de 10 de febrero, por el que se adaptan las medidas tributarias excepcionales en la isla de La Palma, al Decreto-ley 1/2022, de 20 de enero, por el que se adoptan medidas urgentes en materia urbanística y económica para la construcción o reconstrucción de viviendas habituales afectadas por la erupción volcánica en la isla de La Palma y por el que se modifica el citado Decreto-ley..... 6

NOVEDADES AUTONÓMICAS

BALEARES

DECRETO LEY 4/2022, DE 30 DE MARZO, POR EL QUE SE ADOPTAN MEDIDAS EXTRAORDINARIAS Y URGENTES PARA PALIAR LA CRISIS ECONÓMICA Y SOCIAL PRODUCIDA POR LOS EFECTOS DE LA GUERRA EN UCRANIA

-Se transcriben los artículos de mayor interés:

Disposición final segunda. Modificaciones del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado.

13. Se añaden dos nuevos apartados, los apartados 3 y 4, en el artículo 14 del mencionado Texto Refundido, con la siguiente redacción:

«3. Se establece un tipo de gravamen específico del 0% en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados aplicable a las transmisiones onerosas por actos entre vivos de vehículos clasificados con el distintivo ambiental de la Dirección General de Tráfico de cero emisiones.

4. Se establece un tipo de gravamen específico del 2% en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados aplicable a las transmisiones onerosas por actos entre vivos de vehículos clasificados con el distintivo ambiental de la Dirección General de Tráfico de vehículos ECO.»

14. Se añade un nuevo artículo, el artículo 32 bis, en el mencionado Texto Refundido, con la siguiente redacción:

«Artículo 32 bis. Reducción por la adquisición de determinados vehículos.

1. Cuando en la base imponible de una adquisición por causa de muerte que corresponda al cónyuge, a los ascendientes o a los descendientes del causante esté incluido el valor de un vehículo con clasificación ambiental de cero emisiones, para obtener la base liquidable se aplicará a la base imponible una reducción del 50% del valor del vehículo.

2. Cuando en la base imponible de una adquisición por causa de muerte que corresponda al cónyuge, a los ascendientes o a los descendientes del causante esté incluido el valor de un vehículo con clasificación ambiental ECO, para obtener la base liquidable se aplicará a la base imponible una reducción del 25% del valor del vehículo.»

Disposición final decimoquinta Modificaciones de la Ley 18/2001, de 19 de diciembre, de parejas estables

1. Se modifica el apartado 2 del artículo 1 de la Ley 18/2001, de 19 de diciembre, de parejas estables, que queda redactado de la siguiente manera:

2. Para que les sea aplicable esta ley, los miembros de la pareja deberán cumplir los requisitos y las formalidades que se

prevén, no estar bajo ningún impedimento que afecte a alguno de ellos o a su relación, e inscribirse voluntariamente en el Registro de Parejas Estables de las Illes Balears. La inscripción en este Registro tiene carácter constitutivo cuando alguno de los miembros está sometido al derecho civil de las Illes Balears, con la sumisión expresa de ambos al régimen que establece, y la ley les será de aplicación íntegramente, y tiene carácter declarativo cuando ninguno de los miembros esté sometido a él, supuesto en el que esta ley solo les será aplicable en cuanto al título I y también en cuanto al artículo 8 del título II en todo lo que afecte a la cancelación de la inscripción de la pareja que deriva de la extinción.

2. Se modifica el apartado 2 del artículo 2 de la mencionada Ley 18/2001, que queda redactado de la siguiente manera:

2. Son requisitos para poderse constituir en pareja estable:

- a) Tener ambas personas solicitantes vecindad administrativa en cualquier municipio de las Illes Balears.
- b) Acreditar en el momento de la solicitud, mediante el empadronamiento, un mínimo de un año de convivencia ininterrumpida de los solicitantes como pareja, en un domicilio común de las Illes Balears.

3. Se modifica el apartado b) del punto 1 del artículo 8 de la mencionada Ley 18/2001, que queda redactado de la siguiente manera:

- b) La voluntad de uno de los miembros, notificada de manera fehaciente al otro. Esta notificación no es necesaria si la parte solicitante es víctima de violencia de género y el agresor es la pareja registrada.

4. Se suprime el punto tercero de la disposición final primera de la mencionada Ley 18/2001.

Disposición final decimosexta Modificaciones del Decreto 112/2002, de 30 de agosto, mediante el cual se crea un Registro de Parejas Estables de las Illes Balears y se regula su organización y gestión

1. Se modifica el apartado 2 del artículo 1 del Decreto 112/2002, de 30 de agosto, mediante el cual se crea un Registro de Parejas Estables de las Illes Balears y se regula su organización y gestión, que queda redactado de la siguiente manera:

2. La inscripción en este Registro tiene carácter constitutivo.

2. Se modifica el artículo 4 del mencionado Decreto 112/2002, que queda redactado de la siguiente manera:

Artículo 4 Inscripción en el Registro

1. Podrán inscribirse en el Registro las resoluciones dictadas por el órgano competente referentes a constitución, anulación y cancelación de pareja estable.

2. Podrán solicitar la inscripción en este Registro dos personas que acrediten convivir al menos un año de manera libre, pública y notoria en una relación de afectividad análoga a la conyugal, cuando los dos miembros cumplan con los requisitos exigidos en la ley. Los miembros de la pareja deberán declarar formalmente la voluntad de constituirse como pareja estable, con carácter permanente y sin condiciones.

3. Se modifica el apartado e) del artículo 7 del mencionado Decreto 112/2002, que queda redactado de la siguiente manera:

- e) Los dos miembros de la pareja deben tener vecindad administrativa en cualquier municipio de las Illes Balears y acreditar un mínimo de un año de convivencia común como pareja mediante el certificado de empadronamiento en una vivienda común de las Illes Balears.

4. Se suprime el apartado f) del artículo 7 del mencionado Decreto 112/2002.

5. Se modifica el apartado 2 del artículo 8 del mencionado Decreto 112/2002, que queda redactado de la siguiente manera:

2. Las solicitudes de cancelación de una inscripción de pareja estable podrán formularlas conjuntamente ambos miembros o unilateralmente uno de los dos, siempre que se den las causas de extinción establecidas en el artículo 8 de la Ley 18/2001, de 19 de diciembre, de parejas estables. En supuestos en los que uno de los miembros de la pareja haya sido condenado por violencia contra el otro, la resolución judicial es documento suficiente para instar la cancelación.

6. Se añade un nuevo apartado 4 en el artículo 8 del mencionado Decreto 112/2002, con la siguiente redacción:

4. El órgano competente iniciará de oficio el procedimiento de anulación de las inscripciones registrales en las que

se tenga constancia de que se han falseado datos o de las que se haga un uso fraudulento. Durante la tramitación del expediente podrá llevar a cabo las acciones necesarias destinadas a constatar la efectiva convivencia, la existencia de la relación de pareja y la ausencia de vicios en el consentimiento. A tal efecto, podrá realizar entrevistas, recabar informes y comunicar la situación a los cuerpos de seguridad del Estado, a las autoridades de extranjería o al Ministerio Fiscal. Durante estos periodos se suspenderá la tramitación del expediente.

7. Se modifica el apartado f) del artículo 9 del mencionado Decreto 112/2002, que queda redactado de la siguiente manera:

- f) Certificados de vecindad administrativa en cualquier municipio de las Illes Balears y certificado de empadronamiento de ambos miembros en un domicilio común durante un periodo mínimo de un año.

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

CANARIAS

DECRETO-LEY 2/2022, DE 10 DE FEBRERO, POR EL QUE SE ADAPTAN LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS EXCEPCIONALES EN LA ISLA DE LA PALMA, AL DECRETO-LEY 1/2022, DE 20 DE ENERO, POR EL QUE SE ADOPTAN MEDIDAS URGENTES EN MATERIA URBANÍSTICA Y ECONÓMICA PARA LA CONSTRUCCIÓN O RECONSTRUCCIÓN DE VIVIENDAS HABITUALES AFECTADAS POR LA ERUPCIÓN VOLCÁNICA EN LA ISLA DE LA PALMA Y POR EL QUE SE MODIFICA EL CITADO DECRETO-LEY

-Se transcriben los artículos de mayor interés:

Artículo 1. Ámbito de aplicación.

1. El presente decreto-ley es aplicable a la transmisión onerosa o gratuita de las parcelas situadas en los términos municipales de El Paso, Los Llanos de Aridane y Tazacorte, a que se refiere el artículo 4 del Decreto-ley 1/2022, de 20 de enero, por el que se adoptan medidas urgentes en materia urbanística y económica para la construcción o reconstrucción de viviendas habituales afectadas por la erupción volcánica en la isla de La Palma.

2. Cuando se realice una transmisión onerosa o gratuita de terrenos ubicados en estos municipios y calificados de solares conforme con la regulación del suelo y ordenación urbana, no resultará de aplicación el presente Decreto-ley, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 4.uno.3, 6.1.b) y 7.3 del Decreto-ley 12/2021, de 30 de septiembre, por el que se adoptan medidas tributarias, organizativas y de gestión como consecuencia de la erupción volcánica en la isla de La Palma.

Artículo 2. Medidas tributarias en relación a la transmisión de parcelas.

Uno. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se aplicará el tipo cero a las transmisiones de parcelas sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el devengo del Impuesto sea con posterioridad al día 23 de enero de 2022.

–Que las parcelas sean destinadas a la construcción de viviendas habituales en situación legal o asimilada a la misma en sustitución de las destruidas por la erupción del volcán, en los términos previstos en el Decreto-ley 1/2022, de 20 de enero, por el que se adoptan medidas urgentes en materia urbanística y económica para la construcción o reconstrucción de viviendas habituales afectadas por la erupción volcánica en la isla de La Palma. A estos efectos, resultarán aplicables las definiciones contenidas en el artículo 3 del mismo.

–Que la solicitud a que se refiere el artículo 6 del citado Decreto-ley 1/2022, se presente en un plazo máximo de dieciocho meses a contar desde el día 24 de enero de 2022. – El adquirente de la parcela y el promotor de las obras de construcción deben ser la misma persona física.

–Las obras de construcción deben comenzar en el plazo de un año desde la fecha en la que el Pleno del Ayuntamiento en el que se ubique la parcela en que se pretende ejecutar la construcción, adopte el acuerdo de autorización, sin sufrir interrupción por causa imputable al adquirente hasta su terminación, la cual debe tener lugar en cualquier caso dentro del plazo de dos años desde el inicio de las obras.

Dos. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se bonificará en un 100 por cien la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente a la donación de una parcela siempre y cuando concurran las condiciones contenidas en el apartado Uno anterior. Tres. Incumplimientos de los requisitos. El incumplimiento de los requisitos mencionados en el apartado Uno anterior determinará la improcedencia de la aplicación del tipo cero del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o de la bonificación del 100 por cien de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con obligación por parte del sujeto pasivo de presentar una autoliquidación complementaria con ingreso en dicho momento del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, comenzando a contarse el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos. Se asimila a incumplimiento de los requisitos, la denegación expresa o presunta de la solicitud de autorización o el desistimiento de la solicitud.

Artículo 3. Medida tributaria en relación a la ejecución de la obra de construcción.

En los términos contenidos en el artículo 4.uno.7 del Decreto-ley 12/2021, de 30 de septiembre, por el que se adoptan medidas tributarias, organizativas y de gestión como consecuencia de la erupción volcánica en la isla de La Palma, será aplicable el tipo cero del Impuesto General Indirecto Canario, a las ejecuciones de obras para la construcción de las viviendas habituales a las que se refiere el artículo 2 del presente decreto-ley.

Disposición adicional primera.

Equiparación de conceptos. Las expresiones contenidas en la disposición adicional segunda del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2009, de 21 de abril, respecto de que «haya perdido un inmueble, tras su desaparición en la erupción volcánica iniciada el 19 de septiembre de 2021», han de entenderse equiparadas a inmuebles que se hayan perdido por haber quedado destruidos, inhabitables o inaccesibles de forma definitiva, como consecuencia de la erupción volcánica iniciada el 19 de septiembre de 2021 en la isla de La Palma.

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

TEMAS FISCALES.....8

Doctrina administrativa sobre el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.....8

Javier Pérez-Fadón Martínez. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos de la Dirección General de Tributos del MHFP. Abogado.

I.- INTRODUCCIÓN.

II.- RESUMEN DE LAS CONTESTACIONES VINCULANTES.

1.- Usucapión

2.- Condiciones resolutorias explícitas.

3.- Valor de referencia.

III.- COMENTARIOS.

1.- Sobre la usucapión o prescripción adquisitiva.

2.- Referentes a las condiciones resolutorias explícitas.

3.- Respecto al valor de referencia.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA SOBRE EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Javier Pérez-Fadón Martínez. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos de la Dirección General de Tributos del MHFP. Abogado.

I.- INTRODUCCIÓN.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) es quizás el tributo que, más veces, suele ser calificado como “jurídico” del sistema fiscal español, pero, como es fácil entender, no porque se regule mediante normas jurídicas, que es lo común de cualquier impuesto, sino porque se fundamenta en varios principios que suponen la aplicación de la hermenéutica jurídica general.

En efecto, los principios de calificación jurídica general, la clasificación jurídica de los bienes, la delimitación de las condiciones jurídicas, etc. son básicos para la interpretación y la aplicación del ITPAJD, que informan lo que se denomina doctrina administrativa en el ámbito tributario, cuya competencia corresponde en nuestro país a la Dirección General de Tributos (DGT) y al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

En el mencionado ITPAJD, al tener ese marcado substrato jurídico, resulta más importante para los concernidos por dicho tributo, la doctrina administrativa sobre la interpretación y la aplicación del impuesto.

En el sentido anterior, la DGT sostiene en varias contestaciones vinculantes a consultas tributarias (V4053-15, V1627-21, V0243-22...), tras clasificar las adquisiciones de bienes en originarias y derivativas, según que se trate de adquisiciones sin transmitentes o con ellos, respectivamente, que al faltar en las primeras la *traditio* o tradición de los bienes, que no se trata de una transmisión en los términos de la normativa del ITPAJD,

por lo que concluye como no sujetas dichas adquisiciones a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del mencionado impuesto.

En concreto en dichas contestaciones, se trataba de supuestos de prescripción adquisitiva o usucapión, que generalmente son adquisiciones sin transmitente anterior y, aunque, pudieran producirse con un titular anterior del bien de que se trate, no lo transmite al nuevo titular, sino que este adquiere de forma originaria, no se produce por la tradición, sino por la mera posesión de la cosa, con justo título (prescripción adquisitiva ordinaria) o incluso sin el título (prescripción adquisitiva extraordinaria), siendo estas últimas, pese a su denominación las que más regularmente se producen en la práctica.

La base de su argumentación es que la delimitación del concepto de transmisión onerosa, a efectos de la modalidad de TPO, es más restrictiva en este gravamen que en la normativa civil que regula los modos de adquisición originarios y que por tanto dichos modos de adquirir no quedan sujetos a la mencionada modalidad del ITPAJD, según una interpretación acorde con lo dispuesto en los artículos 1.1.1º y 7.1 del texto refundido de la Ley del ITPAJD.

En efecto, según expone la DGT en sus contestaciones sobre este extremo, considera que los preceptos citados no son aplicables a la accesión, ocupación y la prescripción adquisitiva, porque falta la transmisión (la tradición del Código Civil). Por lo que concluye que la adquisición de una propiedad por prescripción adquisitiva o usucapión no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales

onerosas del ITPAJD por tratarse de una adquisición originaria y, por tanto, faltar uno de los elementos que configuran el hecho imponible de esta modalidad del impuesto, la transmisión.

Dado que se considera que dichas adquisiciones no están sujetas a la TPO, en las contestaciones se elucida, asimismo, si pudieran quedar sujetas estas adquisiciones a la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del mismo ITPAJD, que, como saben sobradamente los lectores, es incompatible con la modalidad de TPO, a lo que se contesta que si se diera la existencia de escritura, acta o testimonio notarial, se cumplirían los requisitos necesarios para estar sujeta a esta otra modalidad, mientras que, en el caso contrario, como por ejemplo si se hubiera formalizado mediante auto o sentencia judicial, no estarían sujetas a la citada cuota gradual.

Por otra parte, y al margen de lo anterior, en su contestación vinculante a consulta tributaria de 15 de febrero de 2022, referencia V0277-22, se ocupa del gravamen en el ITPAJD de la constitución y la cancelación de las condiciones resolutorias explícitas.

En primer lugar, la DGT expone quién está legitimado para efectuar consultas tributarias en los términos previstos en la Ley General Tributaria, derecho que circunscribe a los obligados tributarios respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda, exigencia a la que se suma el que en la consulta deba incluirse, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente y, puesto que, en alguno de los casos incluidos serían obligados tributarios, algunas personas que no han efectuado la consulta ni constan sus datos, no contesta esos extremos. En este caso, la exclusión de la contestación afecta los compradores de las viviendas, cuyos datos básicos no constan en la solicitud de contestación vinculante.

Además de lo anterior, se ocupa en dicha contestación de los supuestos de constitución y de extinción de las citadas condiciones de quienes sí tienen interés legítimo, en este caso la sociedad consultante.

Por último, se están contestando por la misma DGT las primeras consultas tributarias sobre el nuevo valor de referencia de los inmuebles, concepto que ha venido a sustituir al anterior valor real y, cuya aceptación y trascendencia jurídica en el ITPAJD, seguramente, vendrá influida por la forma en que, los diversos interesados en los impuestos afectados por este cambio, reaccionen a este nuevo modo de valorar los inmuebles mediante un mecanismo basado en el mercado, pero fijado por la Administración.

En concreto, la contestación vinculante de la DGT de 17 de febrero de 2022, referenciada V0298-22, trata de como se puede acomodar el valor de referencia de un inmueble, que resulta ser superior al precio máximo de venta, fijado en una norma autonómica sobre viviendas de protección pública (VPPA), toda vez que, entre los requisitos fijados en la normativa sobre el valor de referencia, se establece que no puede superar el valor de mercado.

Las VPPA son, como se deduce de su denominación viviendas con ciertos beneficios para sus adquirentes, tanto sociales, como fiscales, regulados por los poderes no estatales, que por no cumplir con las condiciones establecidas por el Estado no son equiparables a las viviendas de protección oficial, por lo que no siguen el régimen fiscal de estas, pero sí tienen otros beneficios, por lo que se deben atener, entre otros extremos a una limitación en cuanto al precio en que pueden ser transmitidas, según la normativa que se les deba aplicar.

II. RESUMEN DE LAS CONTESTACIONES VINCULANTES.

1.- Usucapión.

Como se ha adelantado anteriormente, respecto al supuesto de reconocimiento e inscripción en el Registro de la Propiedad Inmobiliaria (a continuación Registro) del derecho a la propiedad de un inmueble por prescripción adquisitiva, establecido mediante documento notarial, sin más especificaciones que concretaran el medio de declaración de la titularidad, se preguntaba en la anteriormente citada contestación vinculante de la DGT de 11 de febrero de 2022, referenciada V0243-22, si en estos casos, la declaración de titularidad obtenida por prescripción adquisitiva (también denominada usucapión) estaba sujeta a alguno de los gravámenes del ITPAJD.

La DGT, en su contestación con reenvío a sus contestaciones anteriores sobre usucapiones reconocidas mediante sentencias judiciales (referencias: V4053-15 y V4953-15), basadas en una serie de normas, tanto tributarias, como de Derecho privado, que consideró esenciales para contestar lo requerido por el consultante.

Así, destaca en su justificación jurídica los siguientes preceptos, que no parece necesario transcribir: artículos 1º, 2º, 7º, 28º y 31º 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, TRLITPAJD–, que regulan aspectos tributarios aplicables al caso sobre el que se trata en las contestaciones objeto de este análisis.

Teniendo en cuenta dichas normas, la DGT considera que para determinar si se produce la existencia del hecho imponible de la modalidad de TPO del ITPAJD, previamente, es necesario **efectuar la calificación jurídica del acto o contrato realizado, para comprobar si encaja en alguno de los supuestos de hecho objeto de gravamen, para lo cual, hay que remitirse a la normativa sustantiva;** en este caso, al Código Civil, que regula la prescripción adquisitiva (usucapión) en sus artículos 609 y 1930 y siguientes. En concreto, el artículo 609 del Código Civil, que regula los modos de adquirir la propiedad, que puede resumirse así:

“La propiedad se adquiere por la ocupación. La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición. Pueden también adquirirse por medio de la prescripción”.

Reseña la DGT sobre este precepto que ha sido criticado por la doctrina científica por considerarlo incompleto y, por ello, no exhaustivo, puesto que no contempla algunos otros modos de adquirir la propiedad tales como la accesión, que se regula en los artículos 353 a 383 del propio Código Civil, induciendo a confusión el que no indique cuáles son los contratos que la producen, al referirse a *“ciertos contratos mediante la tradición,”* ni justifica el hecho de que la donación aparezca de modo aislado y no como contrato bilateral que es.

Para evitar esa posible confusión, la DGT expone que es conveniente, siguiendo dicha doctrina científica clasificar los modos de adquisición en originarios y derivativos en función de si se produce una adquisición primigenia – bien porque antes no existía la propiedad y a través de esta adquisición se crea, bien porque hacen surgir el dominio sobre la cosa, independientemente de un título anterior – o si la adquisición se produce a consecuencia de un traspaso de una propiedad ya existente. Cabe en este punto, recordar que la adquisición adquisitiva solo es aplicable a la propiedad y no a los demás derechos sobre los bienes -el usufructo, la nuda propiedad, la habitación, etc.-

En lo que se refiere a los denominados como derivativos, es precisa la intervención de más de una persona, cualquiera que sea la manera en que lo haga, sea en una relación contractual o no, mientras que en los originarios no es necesaria la intervención de otras personas, ya que se crean al margen de la voluntad común o a través de actos unilaterales del individuo.

Teniendo en cuenta dicha clasificación, entiende la DGT, que los modos recogidos en el Código Civil se pueden encuadrar de la siguiente forma:

Originarios: Adesión, ocupación, prescripción adquisitiva.

Derivativos: Donación, sucesión y ciertos contratos mediante la tradición (compraventa, permuta, etc.).

Por otra parte, en lo que respecta al **concepto de tradición**, la DGT entiende por tal **al acto por el cual un sujeto entrega a otro la posesión de una cosa determinada.**

En España, la tradición no es un modo de adquisición de la propiedad si no va acompañada de un título suficiente que la legitime: el simple traspaso posesorio no pasa de ser una cuestión material, sin que implique transmisión jurídica de la propiedad, es por ello que el artículo 609 del Código Civil habla de “ciertos contratos mediante la tradición” (sistema del título y el modo: el título sería la justificación o legitimación jurídica mientras que el modo implica la entrega –material, simbólica o instrumental– de la posesión o del poder sobre la cosa).

En la clasificación anteriormente expuesta, la prescripción adquisitiva o usucapión debe encuadrarse en el primer grupo, es decir entre los modos de adquisición originarios pues, aunque pudiera existir una propiedad anterior, la adquisición del bien usucapido no se produce por la tradición, sino por la mera posesión de la cosa, con justo título (prescripción adquisitiva ordinaria) o incluso sin el título (prescripción adquisitiva extraordinaria).

A todo ello se refiere el Código Civil en sus artículos 1930, 1940 y 1949, que disponen lo siguiente y que por su brevedad sí parece conveniente transcribir completos, para mejor entendimiento del contenido y el significado de las contestaciones que se comentan:

«Artículo 1930.

Por la prescripción se adquieren, de la manera y con las condiciones determinadas en la ley, el dominio y demás derechos reales.

También se extinguen del propio modo por la prescripción los derechos y las acciones, de cualquier clase que sean».

«Artículo 1940.

Para la prescripción ordinaria del dominio y demás derechos reales se necesita poseer las cosas con buena fe y justo título por el tiempo determinado en la ley».

«Artículo 1949.

Contra un título inscrito en el Registro de la Propiedad no tendrá lugar la prescripción ordinaria del dominio o derechos reales en perjuicio de tercero, sino en virtud de otro título igualmente inscrito, debiendo empezar a correr el tiempo desde la inscripción del segundo».

Considera la DGT, comparando la normativa tributaria con la civil que el ámbito objetivo del impuesto es más

reducido que el de los modos de adquisición de la propiedad, pues exige dos requisitos que no concurren en todos los modos regulados en el Código Civil: la transmisión y la onerosidad. Por ello, no deben estar sujetos los llamados modos originarios –adhesión, ocupación, prescripción adquisitiva–, por faltar la transmisión (la tradición del Código Civil), ni la donación, ni la sucesión, testada o intestada, por faltar la onerosidad.

Llegados a este punto, la DGT distingue entre los supuestos de usucapión por sentencia judicial de la que se produce por medio de documento notarial, en el primer caso (V4053-15 y V4953-15), llega a las siguientes conclusiones:

“Primera: La adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por faltar uno de los elementos objetivos del presupuesto de hecho del hecho imponible, cual es la transmisión (no se produce la tradición a la que se refiere el Código Civil en su artículo 609).

Segunda: La adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme tampoco está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar el elemento objetivo del presupuesto de hecho del hecho imponible (escritura, acta o testimonio notarial), al haberse declarado en sentencia judicial.».

En el caso planteado, al haberse declarado la usucapión en sentencia judicial firme, la adquisición de la finca no estará sujeta al ITPAJD ni en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas ni en la modalidad de actos jurídicos documentados.”

En los supuestos de documentarse la usucapión mediante cualquier tipo de documento notarial, la contestación (V0243-22), aun basándose en las dos anteriores, difiere en cuanto a la sujeción a la modalidad de documentos notariales de AJD del ITPAJD, y se resume en lo siguiente:

“El documento notarial, ya sea escritura o acta, en el que se declare haber tenido lugar la usucapión o prescripción adquisitiva, no estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ante la inexistencia de transmisión, al faltar por tanto el elemento esencial del hecho imponible de la referida modalidad; por el contrario, sí constituirá hecho imponible de la cuota variable del documento notarial, ya que, la no sujeción a la modalidad de

transmisiones patrimoniales onerosas, determina la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.”.

2.- Condiciones resolutorias explícitas.

Por lo que se refiere a la consulta sobre condiciones resolutorias, en la contestación de la DGT a la misma, por lo que respecta a los hechos sobre los que se consulta, se resumen de la siguiente forma:

“La entidad consultante desarrolla la actividad de promoción inmobiliaria de edificaciones. Se prevé adquirir un terreno para la construcción de viviendas unifamiliares. En relación con las futuras viviendas a entregar, se elevará a público una escritura de compraventa de llave en mano como cosa futura y se incluirá una condición resolutoria en garantía del precio aplazado. [...] Al tratarse de viviendas de nueva construcción, la transmisión estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. La cancelación de dicha condición resolutoria se producirá de forma automática por el transcurso del plazo de un año a partir de la fecha en que deba verificarse el último plazo del precio. Adicionalmente, existirá una condición resolutoria favorable al comprador, en garantía de la finalización de las obras.”.

En cuanto a las cuestiones planteadas, se concretan en las siguientes preguntas:

“Primero: En el momento de la elevación de la escritura pública de la futura transmisión de la finca que estará sujeta al IVA ¿se devengaría el ITPAJD por la modalidad de actos jurídicos documentados?

Segundo: Tributación de la constitución de las condiciones resolutorias y de su cancelación.”.

La DGT no contesta a la primera cuestión, dado que la constitución de la condición resolutoria de la que se beneficia el comprador, al no ser la entidad consultante el obligado tributario, no procede su contestación, tampoco es la entidad consultante obligado tributario en el ITPAJD por ninguna de las cuotas de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) en la compraventa de las viviendas, sino que, en todo caso, lo será el comprador de la vivienda, por lo que no procede su contestación.

En lo que hace a las condiciones resolutorias, en esta contestación se expone que la constitución de la condición resolutoria explícita en garantía del pago aplazado quedará sujeta al ITPAJD por las dos cuotas de documentos notariales de la modalidad de AJD, siendo sujeto pasivo la entidad consultante, que es la favorecida por la misma; la base imponible se deberá determinar

de acuerdo con lo establecido en el artículo 30.1 del TRLITPAJD que comprenderá el importe total cubierto por la condición resolutoria explícita.

Respecto a la cancelación de la condición resolutoria, si se realiza en un documento notarial, escritura o acta, estaría sujeto, asimismo, a ambas cuotas documentos notariales de la modalidad de AJD, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del ITPAJD, siendo sujeto pasivo la persona que inste el documento notarial, es decir la entidad consultante.

Por el contrario, si la cancelación de la condición resolutoria se hace mediante un documento privado o instancia dirigida al Registrador de la Propiedad, no originará tributación alguna por el ITPAJD, por cuyo concepto tributan tan solo los documentos notariales, escrituras, actas y testimonios, en los términos que establece el artículo 31 del TRLITPAJD (artículo 28 del texto refundido), por lo que, tratándose de un documento privado, falta el presupuesto de hecho básico que determina la sujeción por esta modalidad.

3.- Valor de referencia.

El tercer asunto que se considera de interés comentar es el relativo a las primeras consultas tributarias sobre el valor de referencia, que es conocido y lo será mucho más, porque ya es el nuevo valor para cuantificar la base imponible de los inmuebles en el ITPAJD, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y, aunque no de forma directa tiene también reflejo en el Impuesto sobre el Patrimonio (OP) y otros tributos estatales y locales.

El caso sobre el que trata una contestación vinculante reciente de la DGT, de 17 de febrero de 2022, referenciada como V0298-22, es el relativo a la posible controversia entre dos valores administrativos de un inmueble, en concreto una VPPA, de la que consta un valor de referencia muy superior al valor máximo de venta derivado de su situación vigente de sometimiento al régimen establecido para la mencionada VPPA.

La pregunta que plantea el consultante era ¿por qué valor debe liquidar el ITPAJD al realizar la compraventa, por el precio de venta fijado por la Comunidad de Madrid o por el valor de referencia indicado en el Catastro?.

La DGT en su contestación transcribe literalmente el artículo 10 del TRLITPAJD, que en lo esencial establece que:

“(…)

2. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa

reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes, el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

3. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

4. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración Tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada.

La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios.

Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.

En los informes que emita la Dirección General del Catastro, el valor de referencia ratificado o corregido será motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución.

(…).

Asimismo, la DGT en el cuerpo de su contestación, transcribe la normativa catastral que regula la determinación del valor de referencia, en concreto el el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. A lo anterior, se añade cita de la regulación de las VPO, en concreto, se hace una referencia a las viviendas de protección oficial cuya normativa (Decreto 2114/1968, de 24 de julio, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley sobre Viviendas de Protección Oficial) dispone expresamente que queda absolutamente prohibido todo sobreprecio o prima en la venta de las viviendas de protección oficial que, por tanto, no pueden superar los precios máximos de venta fijados en la calificación definitiva, siendo aplicable dicho límite durante el plazo de vigencia del régimen legal de las viviendas de protección oficial, salvo extinción previa en virtud de su descalificación, perdiendo en tal caso su condición de vivienda protegida.

La DGT, con base en la interpretación de las normas antes mencionadas en la consulta, concluye lo siguiente:

“Primera: En las transmisiones de una vivienda la base imponible está constituida por el valor de referencia salvo que el precio o contraprestación o el valor declarado fueran superiores.

Segunda: El valor de referencia de una vivienda no puede superar el valor de mercado. Por tanto, no puede superar el precio de venta de dicha vivienda limitado administrativamente, ya que este sería su valor de mercado.

Tercera. En el supuesto planteado, presuponiendo la vigencia del régimen legal de vivienda protegida que sea aplicable, el valor de referencia de la vivienda no debería superar el precio máximo de venta asignado dicha vivienda. En caso de así fuese, el interesado, con independencia de la obligación de practicar autoliquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por el valor de referencia asignado, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación en los términos establecidos en el artículo 10 del TRLITPAJD”.

En definitiva, debe ser el obligado tributario, tras liquidar por el valor de referencia quién deba instar la rectificación del mismo, por el procedimiento descrito en la normativa del ITPAJD, es decir, que debe solicitar la rectificación de la autoliquidación, a la Administración tributaria para que se inicie la modificación del valor referencia y, posteriormente, se modifique su autoliquidación del tributo.

III.- COMENTARIOS.

1.- Sobre la usucapión o prescripción adquisitiva.

En primer lugar, resaltar que salvo la última contestación vinculante (V0243-22), aunque se trata de doctrina administrativa -ya que existen varias contestaciones sobre el mismo asunto-, el criterio de la DGT se circunscribe a establecer que **no están sujetas a ninguna de las modalidades del ITPAJD los supuestos de prescripción adquisitiva o usucapión declaradas por sentencia judicial firme**, lo que significa que no es aplicable a otros tipos de declaración de tales adquisiciones, como sucede en el caso de inscripción mediante expediente de dominio notarial, como expongo a continuación.

En efecto, se establece que en los supuestos de declaración de la prescripción adquisitiva en documento notarial no estarán, tampoco sujetos las usucapiones así establecidas, puesto que entiende que falta la transmisión como tal, es decir, no existe la tradición del bien usucapido, mientras que al formalizarse en documento notarial, estarán sujetas a ambas cuotas de documentos notariales de la modalidad de AJD, al cumplirse todos los requisitos para dichos gravámenes.

Sentado lo anterior, conviene recordar cuales son los medios de declarar una usucapión inmobiliaria, que tras la reforma de 2015 de la Ley hipotecaria (fue modificada por la Ley 13/2015, de 24 de junio), que sería, en primer lugar, el expediente de dominio notarial, que es actualmente el medio básico para declarar la titularidad de un inmueble no inscrito o para reconstruir el tracto registral y, además, poder así inscribirlo en el Registro.

En el caso de que el citado expediente de dominio finalizase de forma negativa para el solicitante de la declaración de titularidad de un inmueble, sobre todo en caso de oposición de cualquier interesado, cabe presentar demanda en juicio declarativo contra todos los que hubieran formulado oposición, la demanda deberá presentarse ante el Juez de Primera Instancia del lugar donde radique la finca, quién dictará la oportuna sentencia sobre los extremos planteados en la demanda.

Así según la normativa privada los dos medios anteriormente reseñados -expediente de dominio notarial y/o resolución judicial- son los medios para que se declare la titularidad de un bien -normalmente inmuebles- a favor de su poseedor en las condiciones exigidas para ello, incluyendo la forma ordinaria (cuando el solicitante

cuenta con justo título) y extraordinaria. (cuando no se tiene, por parte del que lo solicita, justo título).

Lo que no me parece que se desprenda de la comparación normativa, tanto tributaria como sustantiva, que se efectúa en las contestaciones vinculantes es que, se pueda afirmar, como hace la DGT, que los supuestos del hecho imponible de TPO sean más restrictivos que los que contempla la normativa civil y se circunscriban a los casos en que se dé la transmisión del bien, ya que tal apreciación pudiera aceptarse si, solamente, se compara los preceptos civiles con lo dispuesto en la letra A del apartado 1 del artículo 7 del TRLITPAJD, pero los siguientes supuestos de dicho artículo recogen otros supuestos que dicha Ley equipara a transmisiones sin serlo y otros actos, contratos o negocios en que se da una adquisición, pero sin que existan transmitentes, como por ejemplo los expedientes de dominio, que se establecen como supuestos en los que se devenga el mencionado TPO del ITPAJD.

En efecto, en la modalidad de TPO si se solicita al notario la iniciación de un expediente de dominio como consecuencia de la posesión de un inmueble, con el fin de que sea declarada la titularidad del mismo por el solicitante y del mismo se finaliza declarando tal propiedad, dicha declaración estaría *per se* sujeta a la mencionada modalidad, salvo que, como se establece en el propio artículo 7.2.C) del TRLITPAJD: se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras.

Lo mismo sucedería con otras de las formas originarias de adquirir la propiedad, como la accesión, que si se tramitase como expediente de dominio u otros de los medios establecidos en el precepto citado en el párrafo anterior, darían lugar al cumplimiento de un supuesto que haría que se devengara la modalidad de TPO del ITPAJD.

Lo anterior no impide entender que **las contestaciones de la DGT sobre la usucapión o prescripción adquisitiva que se refieren a su declaración mediante sentencia o auto judiciales no sean correctas**, de acuerdo con lo previsto en la ley, toda vez que no pueden considerarse como expedientes de dominio, ya que, desde el año 2015, la normativa hipotecaria ha establecido que dichos expedientes tienen carácter notarial y no judicial.

Por el contrario, no creo que la consulta sobre la formalización de la usucapión en documento notarial sea acorde con lo dispuesto en **el TRLITPAJD, en concreto con lo dispuesto en su artículo 7, toda vez que se sujeta a la modalidad de TPO a los expedientes de dominio**, salvo los supuestos enumerados en dicho precepto, por lo que en dicho supuesto estaría sujeto a

esa modalidad y, por ello, no sujeto a la de documentos notariales del AJD, por lo que de no liquidar debidamente, el obligado tributario **no podría en mi opinión registrar el inmueble, según establecen los artículos 53 y 54 del TRLITPAJD.**

Los preceptos mencionados en lo que afecta a este extremo establecen las siguientes cautelas para evitar la elusión del pago del tributo:

*“Artículo 53. Los órganos judiciales, bancos, cajas de ahorro, asociaciones, sociedades, **funcionarios, particulares y cualesquiera otras entidades públicas o privadas, no acordarán las entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del impuesto, su exención o no sujeción, salvo que la Administración lo autorice.***

“Artículo 54.

1. Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada. Los Juzgados y Tribunales remitirán a la Administración tributaria competente para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación en dicha Administración.”

“En términos parecidos se recoge lo dispuesto en la norma tributaria anteriormente transcrita, en el artículo 254.1 de la Ley Hipotecaria, que dispone:

“Ninguna inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieron por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir”.

El texto anterior se aclara en el artículo 255, párrafo primero, de la misma ley:

«No obstante lo previsto en el artículo anterior, podrá extenderse el asiento de presentación antes de que se verifique el pago del impuesto; más en tal caso se suspenderá la calificación y la inscripción u operación solicitada y se devolverá el título al que lo haya presentado, a fin de que se satisfaga dicho impuesto».

De la normativa anterior se deduce que, si no se acredita

el cumplimiento fiscal del ITPAJD –así como de otros impuestos, como el Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, el ISD, etc.- se impone el cierre del Registro (salvo en lo relativo a la práctica del asiento de presentación) y por tanto se debe suspender, asimismo, la calificación del documento para dicha inscripción.

2.- Referentes a las condiciones resolutorias explícitas.

Por lo que respecta al tratamiento de las condiciones resolutorias, como es conocido, el artículo 2 del TRLITPAJD establece que:

“2. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuere suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el registro público correspondiente. Si la condición fuere resolutoria, se exigirá el impuesto, desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según las reglas del artículo 57.

La regulación civil se encuentra en los artículos 1113 del Código Civil (CC), que determina que:

“Artículo 1113. Será exigible desde luego toda obligación cuyo cumplimiento no dependa de un suceso futuro o incierto, o de un suceso pasado, que los interesados ignoren. También será exigible toda obligación que contenga condición resolutoria, sin perjuicio de los efectos de la resolución.”.

De la conjunción de dichas regulaciones se deduce que las condiciones resolutorias no impiden que las obligaciones que condicionan sean exigibles en toda su extensión, actuando estas condiciones solamente en los supuestos en ellas contenidas, lo que es, sin duda, extensible a los tributos que se devenguen.

Además, este tipo de condiciones se convierten por sí mismas en garantía para el beneficiario de las mismas del cumplimiento de la obligación correspondiente, por lo que son, a su vez, supuestos que conforma el hecho imponible del ITPAJD, bien en su modalidad del TPO o, bien, de la cuota gradual de documentos notariales de AJD.

Así, el artículo 7 del TRLITPAJD, establece como supuesto de hecho gravable en la modalidad de TPO a las condiciones resolutorias explícitas del artículo 11 de la Ley Hipotecaria, al equipararlas a las hipotecas que se constituyen en garantía del pago del precio aplazado. Por

el contrario, en los casos que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al IVA no tributarán ni en este Impuesto ni en la modalidad de TPO del ITPAJD.

Cuando las condiciones se integren en los documentos notariales del artículo 28 del mismo TRLITAJD - escrituras, actas y testimonios notariales- y no estuviera sujeto al TPO, estará sujeto al gravamen de documentos notariales de la modalidad de AJD del ITPAJD.

Teniendo en cuenta dichos preceptos, en la contestación que se analiza en este trabajo, al ser la beneficiaria de la condición resolutoria explícita una empresa inmobiliaria dicha condición no estaría sujeta a la modalidad de TPO, pero al integrarse en un documento notarial de compraventa de inmuebles, cumplirá con los requisitos para estar sujeta a las dos cuotas de documentos notariales de la modalidad de AJD del ITPAJD.

El sujeto pasivo será el beneficiado por la condición resolutoria explícita, es decir, la empresa inmobiliaria, siendo la base imponible la misma que se establece para las hipotecas inmobiliarias: el total del importe garantizado por la mencionada condición.

En cuanto a la cancelación de la condición resolutoria explícita, la DGT establece su sujeción, siempre y cuando se realice en un documento notarial: escritura o acta, estaría sujeto a la cuota variable de documentos notariales de la modalidad AJD del ITPAJD, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD: porque se trataría de una primera escritura, ser valuable, ser inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto a la modalidad de TPO de dicho impuesto ni a operaciones societarias ni a Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones, siendo sujeto pasivo la persona que inste el documento notarial, es decir la entidad consultante.

Al contrario que en el supuesto anterior, si la cancelación de la condición resolutoria se hiciera mediante un documento privado o instancia dirigida al Registrador de la Propiedad, no originará tributación alguna por el ITPAJD, por cuyo concepto tributan tan solo los documentos notariales, escrituras, actas y testimonios, en los términos que establecen los artículos 28 a 31 del TRLITPAJD dado que al tratarse de documentos privados falta el presupuesto de hecho básico que determina la sujeción por esta modalidad.

A veces se ha pretendido que, dada la equiparación de este tipo de condiciones que la normativa del ITPAJD hace con las hipotecas y que hace que esté sujeta en su caso la constitución de las mismas a este impuesto, considerar que su cancelación esté también exenta por la equiparación mencionada y dado que la cancelación de las hipotecas están exentas, pero aunque en estas contestación no se hace mención a tal posibilidad, es doctrina de la DGT que no cabe extender más allá de

lo dispuesto en la ley el alcance de cualquier exención, puesto que están sometidas al principio de legalidad estricto previsto en el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.- Respecto al valor de referencia.

La primera consulta tributaria a la DGT de un obligado tributario recoge, en mi opinión, una laguna legal o, mejor un descuido en la determinación de los valores de referencia, toda vez, que al lado de las viviendas de protección oficial (VPO) existen las denominadas viviendas de protección pública autonómicas (VPPA), que parece ser que no han sido tenidas en cuenta por parte de la Dirección General del Catastro al determinar su valor de referencia.

Dichas VPPA en aplicación de la normativa autonómica que les afecta, no pueden ser transmitidas por una cantidad superior a la fijada en su regulación, lo que, en la práctica ha llevado a que su valor de referencia sobrepase dicho valor máximo de venta, lo que es totalmente ilógico, sobre todo para el adquirente.

En el supuesto planteado a la DGT, una persona adquirió una VPPA cuyo valor de referencia era sensiblemente superior al del precio máximo de venta establecido en la normativa sobre dicho tipo de vivienda, por lo que se preguntaba cuál de ellos, ambos oficialmente establecidos, debía ser el que integrase la base imponible de la modalidad de TPO del ITPAJD, la respuesta de la DGT se limita a transcribir e interpretar literalmente lo establecido en el artículo 10 del TRLITPAJD, que se ha transcrito anteriormente en este trabajo.

Lo anterior conllevará, según la contestación vinculante analizada, que el obligado tributario cuando deba auto-liquidar el impuesto, tenga que cuantificar la base imponible por el valor de referencia fijado por la DGC para la mencionada VPPA y, posteriormente, solicitar la rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La solicitud así iniciada dará lugar al procedimiento específico que recoge dicho precepto y, en mi opinión en este caso, es más que probable que la Administración Tributaria corregirá el citado valor igualándolo al máximo de venta para este tipo de VPPA.

La solución que dará al problema la DGC, contenida en el párrafo anterior, se deduce de que, ya se recoge en la práctica de la elaboración del valor de referencia para los supuestos de que se trate de VPO que debe ser el valor

máximo de venta el que se convierta en valor de referencia y en el contenido de la propia contestación vinculante de la DGT, que en su segunda conclusión ya adelanta que:

“Segunda: El valor de referencia de una vivienda no puede superar el valor de mercado. Por tanto, no puede superar el precio de venta de dicha vivienda limitado administrativamente, ya que este sería su valor de mercado.”.

Corolario de lo anterior es destacar que, ahora, el obligado tributario por haber efectuado una adquisición de una VPPA va a tener que liquidar por la modalidad de TPO del ITPAJD por una base imponible superior al de su adquisición, como sucede en este caso, y, posteriormente, salvo que por falta de información o por cualquier otra razón no pudiera impugnar su autoliquidación, solicitar la rectificación de la misma y seguir con el procedimiento establecido en el transcrito artículo 10 del TRLITPAJD, lo que no parece que sea lógico ni justo para dicho contribuyente al que se obliga a liquidar sobre el valor de mercado libre y pagar el tributo, aun sabiendo ya la Administración tributaria que no es el que le corresponde y, además, si no quiere contribuir por encima de su capacidad tributaria en esta adquisición, ocuparse de impugnar un valor mal fijado por la Administración.

En mi opinión, la DGT pudiera haberse planteado la respuesta contraria a la dada, en el sentido de entender que el principio constitucional de capacidad económica, aplicado en la interpretación de la norma citada, que establece que el citado valor no puede ser mayor que el de mercado, permitía al obligado tributario a liquidar por el precio máximo de venta de la VPPA y que la Administración tributaria competente -la de la Comunidad Autónoma donde estuviera situado el inmueble- se ocupara de notificar a la DGC el supuesto ocurrido para que se modificara el valor de referencia del inmueble adecuándolo al máximo de venta de dichas VPPA, evitando así problemas -y dinero- al contribuyente.

En el sentido anterior se ha pronunciado el Tribunal Constitucional -por ejemplo, en su Sentencia de 21 de marzo de 2022 (recurso 2524/2020)-, en la que se decanta claramente en el sentido de que se debe interpretar la normativa tributaria, tanto estatal, como autonómica, de acuerdo con el contenido de la Constitución, al advertir que las resoluciones administrativas y judiciales no pueden basarse en la simple literalidad sin más de la regulación tributaria, sino teniendo en cuenta los principios y preceptos constitucionales correspondientes a la materia de que se trate.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS 19**IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 19**

• Valor de referencia en el caso de bienes inmuebles adquiridos en subasta	19
• Valor de referencia y precio máximo de venta	19
• Extinción parcial del condominio	19
• Compraventa de llave en mano de cosa futura	20
• Condición resolutoria por incumplimiento del plazo de construcción	20
• Existencia de varias convenciones: División horizontal y extinción de comunidad	20
• Transmisión de oficina de farmacia	21
• Disolución de comunidades distintas sobre varios inmuebles	22
• Constitución de hipoteca unilateral en garantía del aplazamiento de pago a acreedores del concurso	24
• Expedición de pagarés cambiarios en los que se estampa la cláusula “no a la orden” en un momento posterior a su expedición	25
• Venta de vivienda por el promotor de la edificación que ha sido alquilada para arrendamiento turístico.....	25
• Transmisión de parcela urbana por personas físicas	25
• Arrendamiento de viviendas turísticas para uso vacacional	26
• Una sociedad ha adquirido un local destinado a almacén, para su ulterior transformación, mediante su división en plazas de garaje independientes, no anexas a viviendas, y destinadas a su posterior venta	26
• Transmisión de viviendas en construcción tras causar baja como promotor	27

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 28

• Consideración de un préstamo hipotecario como deuda deducible en el ISD	28
• Responsabilidad subsidiaria y comisión de infracción tributaria de las entidades aseguradoras por anticipar prestaciones sin previa justificación de la presentación a liquidación del impuesto de sucesiones.....	29
• Prescripción de la consolidación del dominio sobre un inmueble al haber prescrito la tributación por la adquisición de la nuda propiedad sobre el mismo	30
• Consolidación del dominio sobre la décima parte de un inmueble no en el nudo propietario original (que era el hijo del usufructuario y padre del actual nudo propietario), sino en el nuevo nudo propietario.....	30
• Transmisión hereditaria de inmuebles afectos al ejercicio de la actividad de arrendamiento.....	30
• Adquisición mortis causa del patrimonio rústico por sus tres hijos que tienen las participaciones en la sociedad agraria prioritaria.....	31
• Depósito de dinero por la consultante y su madre –propietarias del mismo– en una cuenta bancaria cuya titularidad es compartida también con la pareja de la consultante	31
• Donación del usufructo vitalicio de una vivienda que pertenece a sus padres en la que fijará su residencia habitual	32
• Desheredación: acuerdo para realizar una distribución de los bienes distinta de la prevista en el testamento	32
• Donación, por unos padres a sus hijos, de las participaciones en siete entidades que, una vez recibidas, transmitirán a sus respectivas sociedades holding mediante la realización de una aportación no dineraria	32
• Donación de un inmueble, por los padres al hijo, con todas las mejoras hechas por este	33
• Donación, por una hija a su madre, ambas no residentes, de la nuda propiedad de una cuarta parte de un inmueble, ubicado en Andalucía, de forma que consolida el pleno dominio de dicha cuarta parte	33
• Donación de su madre de una cantidad de dinero que pretende usar para la compra de una vivienda habitual junto con su pareja	34
• Aparición de un hijo extramatrimonial del fallecido, marido de su hermana, llegando a un acuerdo para pagarle una cantidad de dinero por los derechos hereditarios que le pudieran corresponder	34
• Donación, por el cónyuge viudo a la hija, del usufructo de la vivienda que se le había adjudicado en la herencia	34
• Donación, por un hijo a su padre de sus participaciones sociales, mientras que éste pretende también donar a su otro hijo las participaciones que tiene en dicha sociedad.....	34
• Donación de una cantidad de dinero por la tía del marido de la consultante	35
• Donación de sus participaciones, en favor de sus hijos, junto con el cese como administrador de la sociedad.....	35
• Indemnización satisfecha por el propietario de un local a la comunidad de propietarios por los daños y perjuicios causados por diversas alteraciones realizadas en el edificio	36

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

VALOR DE REFERENCIA EN EL CASO DE BIENES INMUEBLES ADQUIRIDOS EN SUBASTA

(Consulta DGT V0453-22 de 09/03/2022)

En las transmisiones de bienes inmuebles realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, la base imponible será el valor de referencia del inmueble en la fecha de devengo del impuesto, salvo que el valor de adquisición del bien inmueble, el valor declarado por los interesados, o ambos sean superiores a su valor de referencia, en cuyo caso se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes. Ahora bien, si no existe valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, en la determinación de la base imponible sí será aplicable lo dispuesto en el artículo 39 del RITPAJD, conforme al cual el valor de adquisición del inmueble tendrá la consideración de valor de mercado.

VALOR DE REFERENCIA Y PRECIO MÁXIMO DE VENTA

(Consulta DGT V0689-22 de 30/03/2022 y V0690-22 de 30/03/2022)

En la transmisión de un inmueble la base imponible está constituida por el valor de referencia salvo que el precio o contraprestación o el valor declarado sean superiores.

El valor de referencia de una vivienda no puede superar el valor de mercado. Por tanto, no puede superar el precio de venta de dicha vivienda cuando este esté limitado administrativamente, ya que este sería su valor de mercado. Si el valor de referencia superase el precio máximo de venta y el interesado entendiese que el valor asignado perjudica sus intereses legítimos, podrá impugnar la autoliquidación y solicitar su rectificación en los términos establecidos en el artículo 10 del TRLITPAJD, bien entendido que ello no le exime de su obligación de practicar la correspondiente autoliquidación por el valor de referencia.

EXTINCIÓN PARCIAL DEL CONDOMINIO

(Consulta DGT V0876-22 de 25/04/2022)

En el segundo caso planteado, se disolverían las comunidades que existen sobre los inmuebles salvo una, la referente a la vivienda que quedaría compartida entre dos hermanas. La hermana que se adjudicara únicamente un inmueble tributaría por la modalidad de actos jurídicos documentados, ya que el exceso de adjudicación que recibiera lo compensaría con inmuebles que tienen en común las tres hermanas. Respecto a las hermanas que se adjudicaran un inmueble a medias y alguna parcela, tributarían por la modalidad de actos jurídicos documentados por la adjudicación de las parcelas, por el mismo razonamiento anterior; pero en lo referente al inmueble que quedara compartido no habría disolución de comunidad, el inmueble seguiría estando en común, lo que sucedería es que en vez de tres comuneras ahora habría dos; en realidad cada hermana estaría adquiriendo 1/6 de dicho inmueble, la parte correspondiente a la otra hermana, por lo que deberían tributar por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas por dicha parte que adquirieran.

COMPRAVENTA DE LLAVE EN MANO DE COSA FUTURA

(Consulta DGT V0691-22 de 30/03/2022)

Se consulta sobre el otorgamiento de una primera escritura de compraventa de llave en mano como cosa futura en la que en garantía se transmitirá la finca sobre la que se llevará a cabo la construcción, abonándose un anticipo del precio. Posterior otorgamiento de una segunda escritura que recoja la entrega de la vivienda unifamiliar Respecto de la primera escritura que van a realizar, compraventa de llave en mano como cosa futura en la que se va a transmitir la finca sobre la que se va a realizar la construcción y que recogerá el pago de un 30 por 100 del precio de venta, se trata de una escritura, tiene contenido valuable y no está sujeta a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni de Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que resultará sujeta y no exenta del IVA, por último, también será inscribible la transmisión del terreno; por lo tanto, el consultante quedará sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados. En este caso el contenido valuable es el terreno sobre el que se va a construir la vivienda, que pasará a ser propiedad del consultante. La base imponible deberá determinarse en función de los artículos 30 y 10 del TRLITPAJD.

Respecto a la segunda escritura, la que recoja la entrega de la vivienda, también cumplirá los cuatro requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD, por lo que quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados. En este caso el contenido valuable es la edificación. La base imponible se deberá determinarse en función de los artículos 30 y 10 del TRLITPAJD.

CONDICIÓN RESOLUTORIA POR INCUMPLIMIENTO DEL PLAZO DE CONSTRUCCIÓN

(Consulta DGT V0691-22 de 30/03/2022)

Podemos clasificar dos tipos de condiciones resolutorias:

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

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

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

Por lo tanto, la condición resolutoria por incumplimiento del plazo de construcción no quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados.

EXISTENCIA DE VARIAS CONVENCIONES: DIVISIÓN HORIZONTAL Y EXTINCIÓN DE COMUNIDAD

(Consulta DGT V0692-22 de 30/03/2022)

En relación con la cuestión planteada deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos 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 (BOE de 20 de octubre de 1993):

«Artículo 4

A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o

contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.».

«Artículo 15

1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo.»

Por otro lado, el artículo 25 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real decreto 828/1995, de 29 de mayo, establece lo siguiente

«Artículo 25. Tributación del préstamo con garantía.

1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo, cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la garantía.»

De los anteriores preceptos resulta lo siguiente:

- Regla general: Cuando en un mismo documento concurren varios hechos imposables (convenciones) sujetos al impuesto separadamente, debe exigirse el derecho señalado a cada uno de ellos.

- Excepción: Posibilidad de que expresamente se determine otra cosa.

Tal excepción solo se contempla en el supuesto del artículo 15 del Texto Refundido anteriormente transcrito. Cuando junto al negocio principal desde el punto de vista jurídico, que es el préstamo, concurre la garantía, ya sea real o personal, negocio jurídico de carácter accesorio por su propia naturaleza, de tal forma que no puede existir por sí misma, se produce lo que ha dado en llamarse el "tratamiento unitario" del préstamo, que determina que, aun existiendo dos actos jurídicos independientes, solo se produce la tributación de uno de dichos actos, el préstamo, obviándose la garantía. Pero tal excepcionalidad solo está prevista en el supuesto señalado, restringiendo aún más el reglamento su ámbito de aplicación al exigir que para que tenga lugar dicho tratamiento unitario es necesario que ambos actos se produzcan simultáneamente o que en el otorgamiento del préstamo ya estuviese prevista la posterior constitución de la garantía. Fuera del supuesto señalado no es posible extender ese tratamiento unitario a otros actos jurídicos por mucho que en tráfico habitual constituyan actos concatenados o previos y necesarios unos para el otorgamiento de los otros, necesidad que, por otro lado, puede predicarse igualmente de otros supuestos sin que respecto de ellos se haya originado duda alguna sobre su tributación independiente. Así, y como sucede en el propio supuesto planteado, no puede llevarse a cabo la división horizontal de un edificio sin la previa declaración de obra nueva del mismo, siendo el primero de dichos actos un antecedente inexcusable para llevar a cabo el segundo, de igual forma que sucede con la división horizontal y la disolución del condominio, sin que ello obste en modo alguno a la tributación separada e independiente de los diferentes actos jurídicos que concurren.

En virtud de lo expuesto y de conformidad con el principio jurídico de que "Donde la ley no distingue, nosotros no debemos distinguir" (Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus), esta Dirección General mantiene el criterio reiteradamente expuesto de que, existiendo dos actos jurídicos independientes, ya se escrituren conjuntamente o en distintos documentos, y ya tengan lugar simultáneamente o en momentos diferentes, cada uno de ellos deberá tributar de forma separada, con la única excepción señalada del préstamo y su garantía.

TRANSMISIÓN DE OFICINA DE FARMACIA

(Consulta DGT V0664-22 de 25/03/2022)

El otorgamiento de una escritura notarial en la que se documente la cesión o transmisión de una oficina de farmacia ha sido objeto de examen por el Tribunal Supremo que, en sentencias de 26 de noviembre de 2020 (1607-2020 y 1608-2020), sienta doctrina declarando que tal documento constituye "un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPAJD, al impuesto sobre actos jurídicos documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación. En particular, la cesión o transmisión de la oficina de farmacia puede encajar en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, concretamente, en su núm. 1, Sección 5ª ("Sección de otros bienes muebles registrables"); y no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma".

Dichas sentencias no aluden a la determinación de la base imponible, a la que será de aplicación la regla general establecida en el artículo 30 del texto refundido del ITPAJD, conforme a la cual servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la

comprobación administrativa, del acto o contrato inscribible en el Registro de Bienes Muebles, es decir, el valor declarado de todos y cada uno de los extremos contenidos en la escritura que, siendo valuables, tengan la posibilidad de acceder al citado Registro. A este respecto, la cuestión de cuáles de los distintos elementos comprendidos en la transmisión de una oficina de farmacia tienen naturaleza inscribible no puede ser resuelta por este Centro Directivo por impedirlo, por un lado, el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) –LGT– que circunscribe el ámbito de las consultas tributarias a las cuestiones relativas al régimen, clasificación o calificación tributarias, excluyendo cualesquiera otras cuestiones, ya sean de naturaleza civil, administrativa o, como en el caso presente, de carácter registral; y, por otro lado, la ausencia de regulación específica de la cuestión planteada. Así, la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación (BOE de 23 de diciembre), se remite a una normativa específica que no ha llegado a producirse:

«Disposición Adicional Única

1. Se crea el Registro de Bienes Muebles, integrado por las siguientes secciones:

1ª Sección de Buques y Aeronaves.

2ª Sección de Automóviles y otros Vehículos de Motor, sección de Maquinaria industrial, establecimientos mercantiles y bienes de equipo.

3ª Sección de otras Garantías reales.

4ª Sección de otros bienes muebles registrables.

5ª Sección del Registro de Condiciones Generales de la Contratación.

2. El Registro de Bienes Muebles es un Registro de titularidades y gravámenes sobre bienes muebles, así como de condiciones generales de la contratación. Dentro de cada una de las secciones que lo integran se aplicará la normativa específica reguladora de los actos o derechos inscribibles que afecten a los bienes, o a la correspondiente a las condiciones generales de la contratación.

(...).».

DISOLUCIÓN DE COMUNIDADES DISTINTAS SOBRE VARIOS INMUEBLES

(Consulta DGT V0403-22 de 02/03/2022)

Por lo que se refiere a la necesidad de que la compensación sea en metálico o la admisión de compensaciones alternativas, debe tenerse en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo puesta de manifiesto en su sentencia 1502/2019, de 30 de octubre de 2019, en cuyo fundamento de derecho tercero, el Tribunal Supremo determina lo siguiente:

«TERCERO.- Análisis de la anterior jurisprudencia a la luz de las específicas circunstancias del presente recurso.

[...]

(I) La existencia de dos condominios sobre dos bienes inmuebles, correspondientes, en ambos casos, a dos copropietarios, adjudicándose ambos inmuebles a uno solo de ellos con la finalidad de extinguir ambos condominios.

Que exista uno o varios condominios que se extinguen por completo como consecuencia de la adjudicación de los inmuebles a uno solo de los copropietarios, no debe ser obstáculo per se para la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.2 B TRITPAJD.

En efecto, lo que resulta trascendente a estos efectos, es que, por un lado, los bienes inmuebles resulten indivisibles y, por otro lado, para el caso de que existan varios bienes en copropiedad, no resulte posible un procedimiento de distribución entre los copropietarios, distinto al de adjudicación a uno solo de los condóminos. En otras palabras, lo que se viene exigiendo en estos casos es que resulte inevitable la adjudicación a uno sólo de los condóminos con exceso de adjudicación a compensar.

[...]

Por lo que se refiere a si era posible distribuir de manera alternativa los bienes entre ambos copropietarios debemos apuntar que la indivisibilidad de cada bien -individualmente considerado- no tiene por qué impedir que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros se pueda hacer por ejemplo, mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando en lo posible los excesos de adjudicación, criterio esté, que viene a asumirse en la reciente consulta vinculante de la Dirección General de los Tributos V1855-19, de 16 de julio de 2019.

[...]

(II) Que la adjudicataria en lugar de satisfacer en metálico al otro condómino el exceso de adjudicación –como exige el

artículo 1062 del Código Civil -, le entregó un bien inmueble de su propiedad, varios bienes muebles y asumió la deuda hipotecaria de la vivienda adjudicada.

«[...]

..., la asunción del importe de la deuda hipotecaria pendiente constituye una compensación en metálico.

En efecto, así lo ponen de manifiesto las recurridas en este recurso, cuya posición resulta avalada por las consultas vinculantes V1494-11, de 9 junio de 2011 y V2367-10, de 28 de octubre de 2010, en cuya virtud "también tiene la consideración de compensación en metálico la asunción por el adjudicatario de la parte de deuda del otro copropietario en el préstamo hipotecario común."

A mayor abundamiento, nuestra referida sentencia 916/2019 viene a admitir este tipo de compensación a los efectos del art. 7.2.B del TRITPAJD cuando se pone de manifiesto que "este exceso sobre la compensación -esto es, sobre el exceso de adjudicación verdadero- dará lugar, en su caso, a otro hecho imponible (donaciones). Así pues, a modo de conclusión, los excesos de adjudicación a que se refiere el art. 7.2.B del TRITPAJD son, en realidad, aquellos en que la compensación, sea en metálico o, como aquí ocurre, en asunción en pago de deudas, funciona cabalmente como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad de las mutuas contraprestaciones del condómino transmitente y el adjudicatario."

[...]

Ahora bien, con independencia de todo lo anterior debe destacarse como recapitulación que lo importante es que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico escriturado el 4 mayo 2009 perseguía con claridad el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifican los derechos que correspondían al comunero que transmite sus participaciones, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuotas ideal en ambos condominios y, finalmente, que los condueños no han obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, lo que determina la aplicación de nuestra jurisprudencia descrita en fundamento de derecho anterior y entender que resultaba procedente tributar por AJD.

[...].».

Tras estos argumentos jurídicos, la sentencia recoge, en el fundamento de derecho cuarto, el "Contenido interpretativo de esta sentencia", en el que el Tribunal Supremo dice lo siguiente:

«CUARTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Teniendo en consideración la cuestión suscitada en el auto de admisión, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar lo siguiente:

- La extinción de dos condominios, formalizada en escritura pública, cuando se adjudican los dos bienes inmuebles indivisibles sobre los que recaen a uno de los condóminos, que compensa el exceso de adjudicación parte en metálico y parte por la entrega de varios bienes muebles y de un bien inmueble de su propiedad del que era exclusivo titular dominical, constituye para el expresado adjudicatario un supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), debiendo tributar por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPAJD, con independencia de que los copropietarios ostentasen participaciones distintas en cada uno de los referidos condominios.

- La anterior respuesta no varía, atendida la circunstancia de que el condómino al que se adjudican los inmuebles tras la extinción de los condominios, tenía una participación pequeña (11%) en uno de los inmuebles en condominio que le fueron adjudicados.».

De lo argumentos expuestos en esta sentencia, cabe extraer las siguientes conclusiones del Tribunal Supremo:

- La compensación en metálico a la que se refiere el artículo 1.062 del Código Civil, puede realizarse no solo en metálico, sino también mediante la asunción de la deuda de un préstamo hipotecario o la dación pago de un bien propiedad del condómino.

- Que exista uno o varios condominios que se extinguen por completo como consecuencia de la adjudicación de los inmuebles a uno solo de los copropietarios no debe ser obstáculo per se para la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.2.B) del TRITPAJD. Lo que resulta trascendente es que los bienes inmuebles resulten indivisibles y no resulte posible un procedimiento de distribución entre los copropietarios distinto al de adjudicación a uno solo de los condóminos. Es decir, que resulte inevitable la adjudicación a uno solo de los condóminos con exceso de adjudicación a compensar.

- La indivisibilidad de cada bien individualmente considerado permite que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros se pueda hacer también mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles.

- La tributación de la disolución de comunidades de bienes por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, requiere que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico persiga con claridad el ejercicio de la facultad de división de la cosa común, que el comunero que transmite sus participaciones reciba del otro comunero una parte equivalente sustitutiva de sus cuotas ideales en los condominios y que los condóminos no hayan

obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, es decir, que las recíprocas prestaciones sean equivalentes.

En síntesis, lo que el Tribunal Supremo determina en esta sentencia es que, en la disolución de comunidades de bienes sobre bienes indivisibles, si las prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, resultará aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y, consecuentemente, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. A este respecto, también cabe la formación de lotes equivalentes y proporcionales a adjudicar a cada comunero en proporción a sus cuotas de participación, en cuyo caso es indiferente que los bienes sean o no indivisibles, pues lo principal es que los lotes sean equivalentes y proporcionales a las cuotas de participación de los comuneros.

En definitiva, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás o mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); y ello, con independencia de que la compensación sea en metálico, mediante la asunción de deudas del otro comunero o mediante la dación en pago de otros bienes. En este último caso, en opinión del Tribunal Supremo, solo tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de bienes privativos de un comunero al otro, pero no la de bienes que ya estaban en condominio, pues en tal caso no se produce transmisión alguna, sino disolución de una comunidad de bienes con especificación de un derecho que ya tenía el condómino que se queda con el bien.

Por último, cabe advertir que, en principio, la determinación de si la concurrencia de una pluralidad de bienes propiedad de las mismas personas supone la existencia de una o varias comunidades de bienes constituye una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse con carácter definitivo, y que deberá ser valorada, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria competente para la gestión del tributo.

De la escueta descripción de los hechos expuesta por el consultante en el supuesto planteado, parece que existen tantas comunidades de bienes como inmuebles haya en común, en algunas comunidades participan los dos hermanos, en otra los dos hermanos con el padre y en otras dos comunidades los dos hermanos con los tíos. Partiendo de dicha premisa, podrán disolver las comunidades que deseen, pero cada una de manera independiente y compensando los excesos de adjudicación inevitables con dinero; no obstante, si la compensación se realiza con otros inmuebles que tengan en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, dichos excesos de adjudicación no estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

CONSTITUCIÓN DE HIPOTECA UNILATERAL EN GARANTÍA DEL APLAZAMIENTO DE PAGO A ACREEDORES DEL CONCURSO

(Consulta DGT V0767-22 de 08/04/2022)

Una entidad declarada en concurso de acreedores ha presentado una propuesta que garantiza con la constitución de una hipoteca unilateral. En el presente caso, al no concurrir ninguno de los supuestos de excepción contemplados en el artículo 7.5, resultaría aplicable el supuesto de no sujeción descrito en el precepto, al tratarse de la constitución de un derecho real de hipoteca por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ahora bien, la no sujeción de la constitución de la hipoteca a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permite sujetar a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, a la escritura pública en la que se formalice dicha constitución de hipoteca, al cumplirse todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD (...)

Debe tenerse en cuenta que, así como para el supuesto de la hipoteca ordinaria, en la que concurren simultáneamente el acuerdo de voluntades del acreedor hipotecario y deudor hipotecante, el sujeto pasivo será aquello en cuyo interés se expida la escritura, no lo es en el caso de la hipoteca unilateral a que se refiere el escrito de consulta y en la que no tiene lugar dicha simultaneidad. En este sentido debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 141 de la Ley Hipotecaria:

«Artículo 141.

En las hipotecas voluntarias constituidas por acto unilateral del dueño de la finca hipotecada, la aceptación de la persona

a cuyo favor se establecieron o inscribieron se hará constar en el Registro por nota marginal, cuyos efectos se retrotraerán a la fecha de la constitución de la misma.

Si no constare la aceptación después de transcurridos dos meses, a contar desde el requerimiento que a dicho efecto se haya realizado, podrá cancelarse la hipoteca a petición del dueño de la finca, sin necesidad del consentimiento de la persona a cuyo favor se constituyó.».

A la vista de dicho precepto, es necesario distinguir, entre la hipoteca ordinaria y la hipoteca unilateral, en cuanto a la determinación del sujeto pasivo, siempre recordando que se trata de la constitución de un derecho real de hipoteca por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

En cuanto al sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 29 anteriormente transcrito no resulta de aplicación el primer criterio establecido, pues no cabe duda de que en la constitución de una hipoteca unilateral que está pendiente de aceptación, no puede ser sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho como en la hipoteca ordinaria –el cual no interviene en la operación–, por lo que es necesario acudir, según la regla alternativa, a la persona que haya instado la expedición de los documentos, que es, en este caso, el mismo que constituye la hipoteca, la entidad consultante.

EXPEDICIÓN DE PAGARÉS CAMBIARIOS EN LOS QUE SE ESTAMPA LA CLÁUSULA “NO A LA ORDEN” EN UN MOMENTO POSTERIOR A SU EXPEDICIÓN

(Consulta DGT V0806-22 de 13/04/2022)

Conforme a este último precepto, en la emisión de pagarés, el impuesto se devenga el día de su formalización. Por lo tanto, si en ese momento el pagaré no incluye la cláusula “no a la orden”, se devengará el ITPAJD en su modalidad de actos jurídicos documentados, documentos mercantiles. El hecho de que posteriormente se incluya en el pagaré la cláusula “no a la orden” no anula el devengo anterior.

VENTA DE VIVIENDA POR EL PROMOTOR DE LA EDIFICACIÓN QUE HA SIDO ALQUILADA PARA ARRENDAMIENTO TURÍSTICO

(Consulta DGT V0416-22 de 03/03/2022)

De acuerdo con el escrito de consulta, la vivienda objeto de consulta había sido utilizada como vivienda vacacional durante breves lapsos de tiempo por otros arrendatarios distintos de la persona física que va adquirir finalmente el referido inmueble, que es la consultante.

En consecuencia, la compraventa por la cual la consultante adquirirá la propiedad de la vivienda no tendrá la consideración de primera entrega de edificación efectuada por su promotor si la utilización de la misma realizada por dichos arrendatarios lo hubiera sido por un plazo igual o superior a dos años de forma ininterrumpida y como, así parece deducirse del escrito de consulta, no se tratará de contratos de arrendamiento con opción de compra suscritos por el promotor con los arrendatarios.

No obstante, de la información aportada en el escrito de consulta parece que los arrendamientos previos a la transmisión de la vivienda no lo han sido de forma ininterrumpida por plazo igual o superior a dos años de manera que, a falta de otros elementos de prueba, dicha transmisión tendría la consideración de primera entrega y se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este mismo criterio se recoge en la doctrina reiterada de este Centro directivo, por todas, y respecto de un supuesto similar al planteado, la contestación vinculante de 1 de octubre de 2019, número V2690-19.

TRANSMISIÓN DE PARCELA URBANA POR PERSONAS FÍSICAS

(Consulta DGT V0413-22 de 03/03/2022)

En relación con las actuaciones de urbanización y reparcelación de terrenos por quienes no tenían previamente a la realización de las mismas la condición de empresarios o profesionales, constituye doctrina reiterada de este Centro directivo que los propietarios de los terrenos afectados por la unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales

mientras no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos.

Por tanto, la persona física que con anterioridad al proyecto de actuación urbanística no ostentaba la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido adquiere, en principio, esta consideración desde el momento en que se incorporan los costes de urbanización al terreno propiedad de la misma, que será en el que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización.

En todo caso, es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Según la descripción de hechos contenida en el escrito de consulta, las personas físicas titulares de las parcelas habían satisfecho en el pasado cuotas de urbanización, por lo que, según los criterios manifestados anteriormente, podrían haber adquirido desde ese momento la condición de empresarios o profesionales.

Siguiendo con el argumento esgrimido por el consultante, en caso de haberse producido una adquisición por herencia por parte de algunos causahabientes, podría darse el caso de que quienes satisficieron esos costes de urbanización hubiesen sido los titulares originales de la finca.

En este caso, los actuales propietarios de las parcelas que no soportaron de manera directa los costes de urbanización pero que se han subrogado en la posición del causante al haber heredado sus cuotas de propiedad de la parcela ya urbanizada, tendrán también la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto siempre que, desde la adquisición de dichas cuotas de propiedad, hubiesen tenido la intención de destinarlas a la promoción inmobiliaria, venta, cesión o adjudicación por cualquier título de las mismas.

Por tanto, la mera subrogación de los causahabientes en la titularidad de las cuotas de propiedad producida como consecuencia de la herencia no determina la adquisición de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto.

Será necesario que en el momento en el que adquieren las cuotas de titularidad, los referidos causahabientes tengan la intención de intervenir en el mercado en los términos señalados en el referido artículo 5 de la Ley 37/1992, lo que podrá acreditarse, en su caso, por el interesado mediante cualquier medio de prueba admisible en derecho.

En estas circunstancias, si los transmitentes de la parcela tuvieran la condición de empresario o profesional en los términos expuestos, su venta constituiría una entrega de bienes sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS TURÍSTICAS PARA USO VACACIONAL

(Consulta DGT V0415-22 de 03/03/2022)

La actividad consistente en el arrendamiento por períodos de tiempo de viviendas o parte de las mismas, sin prestar ningún servicio propio de la industria hotelera y limitándose a poner a disposición del arrendatario la vivienda, se considera exenta del Impuesto.

Si efectivamente no se prestan otro tipo de servicios propios de la industria hotelera y además la vivienda se arrienda únicamente a arrendatarios que sean personas físicas y que la destinen para su uso exclusivo como vivienda, tales servicios de arrendamiento de vivienda prestados, se considerarán exentos del impuesto sobre el valor añadido.

UNA SOCIEDAD HA ADQUIRIDO UN LOCAL DESTINADO A ALMACÉN, PARA SU ULTERIOR TRANSFORMACIÓN, MEDIANTE SU DIVISIÓN EN PLAZAS DE GARAJE INDEPENDIENTES, NO ANEXAS A VIVIENDAS, Y DESTINADAS A SU POSTERIOR VENTA

(Consulta DGT V0483-22 de 10/03/2022)

Según manifiesta la entidad consultante en su escrito, va a realizar obras de adecuación del local para acondicionar el mismo y prepararlo para considerarlo apto para la utilización como plazas de garaje independientes.

En consecuencia y de la escueta información aportada, dado que el cambio de uso a garaje de un local que inicialmente no ha sido concebido en origen para ese uso, puede conllevar cambios en el edificio que pueden afectar a elementos estructurales de la edificación, a su estabilidad y seguridad entre otros, pudiera tratarse de obras de rehabilitación, en ese caso, la venta posterior de las plazas tendría la consideración de primera entrega, sujeta y no exenta al Impuesto sobre el

Valor Añadido.

En estas circunstancias, tal y como ha manifestado este Centro directivo en la contestación de 25 de octubre de 2017, número 0042-17, para un supuesto análogo de segregación de una vivienda y posterior transmisión de las resultantes, "si la obra realizada no cumple los requisitos recogidos en el artículo 20, apartado Uno, número 22º letra B) de la Ley 37/1992, para ser considerada como rehabilitación, la entrega del inmueble resultante de la citada obra se considerará segunda entrega sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido."

En el mismo sentido se ha pronunciado este Centro directivo respecto a un supuesto de modificación de uso de un local comercial y su transformación en viviendas en la contestación vinculante de 27 de febrero de 2018, número V0559-18, señalando que: "En otro caso, si las obras a realizar en el local comercial no se califican como de rehabilitación en los términos señalados anteriormente, la entrega del local tendrá la consideración de segunda o ulterior entrega de edificaciones exenta en virtud de lo previsto en el artículo 20.Uno.22º, A) de la Ley 37/1992 y la misma quedará sujeta al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido."

.....

TRANSMISIÓN DE VIVIENDAS EN CONSTRUCCIÓN TRAS CAUSAR BAJA COMO PROMOTOR

(Consulta DGT V0703-22 de 01/04/2022)

.....

Persona física adquiere un solar de otro particular con la finalidad de construir varias viviendas para su posterior transmisión. Antes de la finalización de las obras de construcción, causa baja como promotor inmobiliario. Dichas edificaciones inacabadas van a ser objeto de transmisión años después a una persona física para su uso particular.

Según doctrina reiterada de esta Dirección General, recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 23 de junio de 2020, número V2074-20, a los efectos de este Impuesto, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

En consecuencia, la condición de empresario o profesional se adquirirá, de acuerdo con el apartado dos del artículo 5 de la Ley 37/1992 "desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también para el consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

No obstante, si el transmitente no tuviese la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto la entrega de las viviendas inacabadas no estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido quedando sujeta al concepto "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En consecuencia, es necesario analizar si el consultante mantiene la condición de empresario o profesional con posterioridad a haber presentado a la Hacienda Pública la declaración de cese en la actividad.

2.- La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, establecida entre otras, en su sentencia de 3 de marzo de 2005, Asunto C-32/03, Fini H, se refiere expresamente a la continuación del derecho a deducir de los empresarios o profesionales cuando ya ha tenido lugar el cese de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituían su actividad hasta ese momento.

En particular, en los apartados 27 a 31 de la misma, el Tribunal manifiesta lo siguiente:

"27. En relación con el litigio principal, procede señalar que la obligación de Fini H de continuar pagando, hasta la finalización del plazo estipulado en el contrato de arrendamiento, la renta y los gastos conexos correspondientes al inmueble que dicha sociedad había arrendado para desarrollar una actividad de restauración, ya que dicho contrato contenía una cláusula que impedía su resolución, podría considerarse, en principio, directa e inmediatamente relacionada

con la actividad de restauración.

28. En efecto, puesto que Fini H celebró el contrato de arrendamiento con el fin de poder disponer de un local que necesitaba para desarrollar su actividad de restauración y habida cuenta de que el local estuvo realmente destinado a dicha actividad, es preciso reconocer que la obligación de la sociedad de continuar pagando la renta y los demás gastos conexos tras el cese de la referida actividad se deriva directamente del ejercicio de la misma.

29. En tales circunstancias, la duración de la obligación de pagar la renta y los gastos conexos correspondientes a dicho local no tiene influencia alguna en la existencia de una actividad económica a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, siempre y cuando ese lapso de tiempo sea estrictamente necesario para llevar a buen término las operaciones de liquidación.

30. De las consideraciones anteriores se desprende que el sujeto pasivo debe poder disfrutar del derecho a deducir el IVA soportado en el pago de la renta y de los gastos conexos del local anteriormente destinado al ejercicio de la actividad de restauración durante el período en el que ya no explotaba el restaurante, es decir, desde octubre de 1993 hasta septiembre de 1998, del mismo modo que lo hizo durante el período comprendido entre el inicio de su actividad de restauración y la fecha de cese de la misma, puesto que, a lo largo de toda la duración del arrendamiento, los locales estuvieron directa e inmediatamente relacionados con la actividad económica de dicho sujeto pasivo.

31. Procede, por tanto, reconocer el derecho a deducir el IVA soportado a causa de la liquidación de un negocio siempre que su ejercicio no dé lugar a situaciones fraudulentas o abusivas.”

Por su parte, el apartado 35 de la referida sentencia concluye lo siguiente:

“35. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 4, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que procede considerar sujeto pasivo a efectos de este artículo a una persona que ha dejado de ejercer una actividad comercial, pero continúa abonando la renta y los gastos conexos del local que sirvió para ejercer dicha actividad debido a que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula que impide resolverlo, permitiendo en consecuencia que dicha persona deduzca el IVA correspondiente a las cantidades pagadas por estos conceptos, siempre que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y la actividad comercial y se haya acreditado que no existió intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva.”

Por consiguiente, y de acuerdo con el indicado criterio, no se pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

Los hechos en que se basa dicha sentencia se refieren expresamente a la continuación del derecho a deducir de los empresarios o profesionales cuando ya ha tenido lugar el cese de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituían su actividad empresarial o profesional.

De la misma, sin embargo, puede extraerse el principio general de que el empresario o profesional no pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

CONSIDERACIÓN DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO COMO DEUDA DEDUCIBLE EN EL ISD

(Consulta DGT V0402-22 de 02/03/2022).

Las deudas que deje contraídas el causante de la sucesión son deducibles, siempre que su existencia se acredite mediante documento público o mediante documento privado que reúna los requisitos del artículo 1227 del Código Civil, o se justifique de otro modo su existencia, salvo las que lo sean a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia.

Por lo tanto, en el presente caso, el consultante podrá deducirse la deuda derivada del préstamo hipotecario a que se hace referencia en el escrito de consulta si acredita su existencia debidamente, de acuerdo con lo previsto en la normativa reguladora.

Sobre si la documentación que pretende aportar el consultante es suficiente para entender acreditada la existencia de la deuda, cabe indicar que 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 los medios de prueba aportados para acreditar la existencia de la deuda que permita su deducibilidad.

RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA Y COMISIÓN DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES ASEGURADORAS POR ANTICIPAR PRESTACIONES SIN PREVIA JUSTIFICACIÓN DE LA PRESENTACIÓN A LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES

(Consulta DGT V0497-22 de 14/03/2022).

El artículo 8 de la LISD regula unos supuestos de responsabilidad subsidiaria referida a determinadas personas o entidades por razón de la entrega de bienes o de la intermediación en transmisiones de valores, entre ellos, el previsto en la letra b) del apartado primero, referido a las entidades de seguros por la entrega de cantidades a los beneficiarios de un contrato de seguro sobre la vida.

El artículo 32, por su parte, regula unas obligaciones formales de colaboración de autoridades, funcionarios, entidades y particulares. En concreto, el apartado cinco se refiere a las entidades de seguros, imponiéndoles la obligación de no efectuar la liquidación y pago de los seguros sobre la vida sin que se haya justificado la presentación de la documentación correspondiente para la liquidación del impuesto o, en su caso, el ingreso de la autoliquidación del mismo. No obstante, en el apartado 6 del artículo 32 se establece una excepción a la prohibición de efectuar la liquidación y pago de prestaciones derivadas de seguros de vida por parte de entidades aseguradoras.

La excepción debe entenderse referida al respectivo párrafo segundo de la letra b) del apartado 1 del artículo 8 de la LISD. En virtud de lo anterior, no se considera entrega de cantidades a los beneficiarios de contratos de seguro el pago a cuenta de la prestación que tenga como exclusivo fin el pago del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grave la percepción de dicha prestación, siempre que se realice mediante la entrega a los beneficiarios de cheque bancario expedido a nombre de la Administración acreedora del impuesto.

De acuerdo con la redacción del precepto, dado que la operación descrita en el párrafo anterior no se considera entrega a efectos del nacimiento de la responsabilidad subsidiaria de las entidades aseguradoras, también se excluyen de la prohibición regulada en el apartado 5 del artículo 32 de la LISD.

Por lo tanto, dichas entidades podrán efectuar las entregas y pagos referidas en el párrafo segundo de la letra b) del apartado 1 del artículo 8 de la Ley, al que se remite el apartado 6 del artículo 32 y, además, no se convertirán en responsables subsidiarias por tales entregas y pagos. Fuera de estos supuestos se mantiene tanto la responsabilidad subsidiaria de las entidades aseguradoras regulada en el artículo 8.1 b) de la Ley, como la prohibición de efectuar la liquidación y pago a que se refiere el apartado 5 del artículo 32.

Finalmente, en el apartado 7 del artículo 32 de la LISD se señala que el incumplimiento de las obligaciones previstas, entre otros, en el apartado 5 se sancionará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40, que se remite, a su vez, al régimen de infracciones y sanciones previsto en la Ley General Tributaria.

Por lo tanto, salvo que se trate del supuesto excepcional antes referido, el pago anticipado por las entidades aseguradoras de la prestación a los beneficiarios de los contratos sobre la vida sin previa justificación de la presentación a liquidación de la documentación correspondiente o, en su caso, el ingreso de la autoliquidación practicada, supondrá además de un supuesto de responsabilidad subsidiaria de las entidades aseguradoras, un incumplimiento por las mismas de las obligaciones previstas en el artículo 32.5 de la LISD. Este incumplimiento será sancionado, en su caso, conforme al régimen de infracciones y sanciones previstos en la Ley General Tributaria.

PRESCRIPCIÓN DE LA CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO SOBRE UN INMUEBLE AL HABER PRESCRITO LA TRIBUTACIÓN POR LA ADQUISICIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD SOBRE EL MISMO

(Consulta DGT V0499-22 de 14/03/2022).

La consolidación de dominio no estaría prescrita por el simple hecho de estar prescrita la adquisición de la nuda propiedad, en tanto en cuanto no hubiera transcurrido el plazo de 4 años desde que se debía haber presentado la liquidación por la extinción del usufructo, por lo que el consultante deberá realizar una “simulación” de la liquidación que debiera haber hecho al adquirir la nuda propiedad y de esa simulación averiguar el tipo medio, las deducciones y demás elementos para poder liquidar actualmente la consolidación de dominio.

Por otro lado, en cuanto a la consulta sobre si serían de aplicación todas las reducciones a que tenga derecho el contribuyente ya que no se aplicaron en la desmembración, resultará aplicable lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 51.2 del RISD, transcrito anteriormente, que determina que *“al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior”*.

Conforme a este último precepto, no cabe aplicar todas las reducciones que no se aplicaron en la desmembración, sino –como se deduce del referido precepto–, tan solo el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando dicha reducción no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad –en este caso, la aplicada en la “simulación” de la liquidación que debiera haber hecho al adquirir la nuda propiedad.

CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO SOBRE LA DÉCIMA PARTE DE UN INMUEBLE NO EN EL NUDO PROPIETARIO ORIGINAL (QUE ERA EL HIJO DEL USUFRUCTUARIO Y PADRE DEL ACTUAL NUDO PROPIETARIO), SINO EN EL NUEVO NUDO PROPIETARIO

(Consulta DGT V0580-22 de 21/03/2022).

Debe atenderse a la norma recogida en el apartado 3 del artículo 51 del RISD, según la cual, al consolidarse el dominio no en el nudo propietario original (que era el hijo del usufructuario y padre del actual nudo propietario), sino en el nuevo nudo propietario, éste habrá de tributar por el porcentaje del valor total de la vivienda que le falte al consultante por liquidar para completar el 100 por 100 de lo adquirido cuando falleció el primer nudo propietario.

La escala de gravamen aplicable será conforme al título por el que se desmembró el dominio, que, dado que la desmembración se produjo mediante el fallecimiento de la abuela, fue el de la modalidad de sucesiones del ISD. Es decir, se aplicará la escala de gravamen del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones existente en el momento de la extinción del usufructo, que es cuando el consultante consolida el dominio, sobre el porcentaje del valor total de los bienes por el que no se le liquidó (la parte de la base imponible que dejó de tributar cuando heredó la nuda propiedad por el fallecimiento de su padre), sin que pueda aplicarse las reducciones pendientes del primer nudo propietario ya que dichas reducciones solo son aplicables en caso de que se consolidara el usufructo en el primer nudo propietario.

TRANSMISIÓN HEREDITARIA DE INMUEBLES AFECTOS AL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO

(Consulta DGT V0712-22 de 01/04/2022).

Si concurren los requisitos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda calificarse como económica por concurrir las circunstancias previstas en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y esta actividad constituye el medio de vida de la consultante, ejerciéndose de forma habitual y directa por sí misma, adoptando personalmente las decisiones gerenciales necesarias para el desenvolvimiento de dicha actividad y siendo su principal fuente de renta, no afectará a la aplicación de la exención de los inmuebles afectos a la actividad el hecho de que la consultante desempeñe de forma habitual, personal y directa la actividad de arrendamiento y obtenga rendimientos por trabajar en otro establecimiento.

Por otro lado, respecto a los inmuebles que no están arrendados pero puestos a disposición de arrendar y a la cuestión

de si tienen derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, en cualquier caso, tal y como también resulta de la remisión que hace al IRPF el artículo y apartado antes reproducido, la afectación de los inmuebles a una actividad exige que sean necesarios para la obtención de rendimientos, cuestión que, en principio, no parece quedar subordinada a su efectivo arrendamiento, pero que, por su naturaleza fáctica, ha de valorarse por el órgano gestor que corresponda.

La reducción que establece el artículo 20.2.c) de la LISD, exige como requisito previo que el causante resulte exento en el Impuesto sobre el Patrimonio. A estos efectos, siempre que uno de los cónyuges ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa y la misma constituya su principal fuente de renta, la exención en el Impuesto patrimonial alcanzará no solo a sus bienes y derechos afectos sino también a aquellos, también afectos, que sean comunes a ambos miembros del matrimonio.

En consecuencia, en la hipótesis de fallecimiento del marido de la consultante, el valor de los bienes comunes afectos a la actividad de arrendamiento que corresponda al causante de resultados de la liquidación de la sociedad de gananciales, tendrá derecho a la exención en el Impuesto Patrimonial y, por consiguiente, a la reducción en el impuesto sucesorio, en el bien entendido de que se cumplan los restantes requisitos establecidos tanto en el propio artículo 4.Ocho.Uno de la Ley 19/1991 como en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987.

En caso de fallecimiento de la consultante, el valor de sus bienes privativos afectos a la actividad de arrendamiento y el valor de los bienes comunes afectos a la actividad de arrendamiento que le corresponda a la causante de resultados de la liquidación de la sociedad de gananciales tendrán derecho a la exención patrimonial y, por consiguiente, a la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el bien entendido, se insiste, de que se cumplan los restantes requisitos establecidos tanto en el propio artículo 4.Ocho.Uno de la Ley 19/1991 como en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987.

ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA DEL PATRIMONIO RÚSTICO POR SUS TRES HIJOS QUE TIENEN LAS PARTICIPACIONES EN LA SOCIEDAD AGRARIA PRIORITARIA

(Consulta DGT V0801-22 de 12/04/2022).

Dado que se produce la transmisión mortis causa de las fincas en que se ejerce la explotación agraria, que eran propiedad del padre de la consultante, a los hijos, pero no es la transmisión de una explotación agraria como tal, ya que el padre no desarrollaba la actividad, que sí es desarrollada por los hijos de forma separada e independiente a través de una sociedad agraria que es la titular de la explotación, por lo tanto, los hijos tampoco son titulares de la explotación agraria prioritaria.

De acuerdo con lo anterior, no procederá la aplicación de la reducción del 90% de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Respecto a la exención que establece el artículo 10 de la Ley 19/1995, tampoco podrá aplicarse, ya que no se adquieren los inmuebles *“para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria”*, ya que la explotación prioritaria ya está constituida.

Por último, respecto a la reducción que establece el artículo 11 de la misma Ley, tampoco podrá aplicarse, ya que establece que la transmisión debe ser *“en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición”*, y los hijos no son los titulares de la explotación agraria prioritaria, es la sociedad agraria.

DEPÓSITO DE DINERO POR LA CONSULTANTE Y SU MADRE –PROPIETARIAS DEL MISMO– EN UNA CUENTA BANCARIA CUYA TITULARIDAD ES COMPARTIDA TAMBIÉN CON LA PAREJA DE LA CONSULTANTE

(Consulta DGT V0498-22 de 14/03/2022).

El devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de donación, requiere la concurrencia de los requisitos siguientes:

- 1º. El empobrecimiento del donante.
- 2º. El enriquecimiento del donatario.
- 3º. La intención de hacer una liberalidad («animus donandi»).
- 4º. La aceptación del donatario («animus accipiendi»).
- 5º. La observancia de las formalidades requeridas según la naturaleza de los bienes donados.

Por otro lado, el mero depósito de dinero por la consultante y su madre –propietarias del mismo– en una cuenta bancaria cuya titularidad es compartida también con la pareja de la consultante no supone en sí misma la existencia de una donación si no va acompañada de los requisitos expuestos.

En todo caso, la apreciación de los elementos que determinen la existencia de una donación, por tratarse de cuestiones fácticas, deberán ser examinada por la Administración tributaria gestora competente.

DONACIÓN DEL USUFRUCTO VITALICIO DE UNA VIVIENDA QUE PERTENECE A SUS PADRES EN LA QUE FIJARÁ SU RESIDENCIA HABITUAL

(Consulta DGT V0559-22 de 18/03/2022).

La constitución del usufructo temporal o vitalicio de una vivienda por los padres del consultante a su favor estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de “donación y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables”, siendo sujeto pasivo el usufructuario, que es el favorecido por la constitución del usufructo, es decir, el consultante. La base imponible se obtendrá aplicando las normas del artículo 26 anteriormente transcrito.

Por otra parte, debe informarse que la Comunidad Autónoma de Madrid tiene establecidas determinadas bonificaciones en las donaciones de padres a hijos y viceversa; ahora bien, en cuanto a su posible aplicación, según el artículo 48.1.d 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 de 19 de diciembre), la contestación a esta cuestión corresponde a la propia Comunidad Autónoma de Madrid.

DESHEREDACIÓN: ACUERDO PARA REALIZAR UNA DISTRIBUCIÓN DE LOS BIENES DISTINTA DE LA PREVISTA EN EL TESTAMENTO

(Consulta DGT V0579-22 de 21/03/2022).

En un supuesto de desheredación, expresando una de las causas previstas en el Código Civil, en la que los herederos no pueden probar la certeza de la causa indicada al ser negada por el desheredado, llegando todos los afectados a un acuerdo para realizar una distribución de los bienes distinta de la prevista en el testamento.

La adquisición de bienes derivada de dicho acuerdo será una adquisición lucrativa intervivos, pues se deriva del acuerdo extrajudicial realizado entre las partes, no de la aplicación directa del Código Civil por carecer de validez la disposición testamentaria, como sí sucedería cuando la desheredación se realice sin expresión de la causa o por alguna de las causas no previstas en el Código Civil. Por, lo tanto, esta adquisición tributará conforme a lo previsto en el artículo 3.1.b) de la LISD.

La misma contestación procede para los supuestos de preterición, a los que también se refiere el escrito de consulta. Según la Resolución de la Dirección General de la Seguridad Jurídica y de la Fe Pública de 2 de agosto de 2018, antes mencionada, la preterición errónea o no intencional no genera como efecto inmediato, automático y “ex lege” el de la nulidad de la institución de herederos, por lo que el acuerdo expreso entre todos los herederos (instituidos y preteridos), para llevar a cabo la partición o una transacción prescindiendo de las disposiciones testamentarias, implicará la adquisición de bienes y derechos derivados de un negocio jurídico lucrativo “intervivos”, lo que supone la realización del hecho imponible previsto en el artículo 3.1.b) de la LISD.

DONACIÓN, POR UNOS PADRES A SUS HIJOS, DE LAS PARTICIPACIONES EN SIETE ENTIDADES QUE, UNA VEZ RECIBIDAS, TRANSMITIRÁN A SUS RESPECTIVAS SOCIEDADES HOLDING MEDIANTE LA REALIZACIÓN DE UNA APORTACIÓN NO DINERARIA

(Consulta DGT V0662-22 de 25/03/2022).

Para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD se tienen que cumplir los requisitos previstos en este artículo, entre los que se incluye la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta se cumplirían los requisitos previstos en las letras a) y b) del mencionado artículo.

En cuanto al cumplimiento de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, del escrito de consulta parece entenderse también cumplido, pues se afirma que los activos de las entidades estarían afectos a la actividad, por lo tanto, las entidades no tendrían como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, se cumple el requisito de participación y el requisito de ejercicio de funciones directivas se entendería cumplido en los padres y hermanos.

No obstante, una vez efectuada la donación, para mantener el acceso a la exención de las participaciones, las funciones de dirección deberían ser desarrolladas por el consultante o sus hermanos percibiendo por ello remuneraciones en los términos previstos en la ley.

Así mismo, en el escrito de consulta se plantea si el hecho de que el consultante y sus hermanos aporten las participaciones en las entidades adquiridas por donación a sus respectivas sociedades holding supone el incumplimiento de la condición establecida en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones respecto del mantenimiento de lo adquirido a que se refiere la letra c) de dicho artículo y apartado. De acuerdo con lo establecido en los epígrafes 1.3.e) y 1.3.f) de su Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar (BOE del 10 de abril de 1999), la referencia legal al mantenimiento de lo adquirido debe entenderse hecha al valor de lo adquirido.

En este sentido, no afectará al requisito de mantenimiento la posterior aportación de las participaciones donadas a otra entidad mercantil, siempre que se mantuviese el valor por el que se practicó la reducción y el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las participaciones que viniesen a sustituir a aquellas. Para esto último, y dado que la entidad destinataria sería de la exclusiva propiedad del consultante, sería necesario que, por sí mismo, cumpliera respecto de la entidad los requisitos previstos en artículo 4.Ocho. Dos. de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

DONACIÓN DE UN INMUEBLE, POR LOS PADRES AL HIJO, CON TODAS LAS MEJORAS HECHAS POR ESTE

(Consulta DGT V0581-22 de 21/03/2022).

La base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se deberá fijar conforme establece el artículo 9.3 de la LISD sin que se pueda excluir de la base imponible del impuesto el importe pagado por la consultante por las mejoras del inmueble.

DONACIÓN, POR UNA HIJA A SU MADRE, AMBAS NO RESIDENTES, DE LA NUDA PROPIEDAD DE UNA CUARTA PARTE DE UN INMUEBLE, UBICADO EN ANDALUCÍA, DE FORMA QUE CONSOLIDA EL PLENO DOMINIO DE DICHA CUARTA PARTE

(Consulta DGT V0663-22 de 25/03/2022).

La madre deberá liquidar el Impuesto por la modalidad de Donaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que es el negocio jurídico por el que va a consolidar la nuda propiedad de parte del inmueble.

Al estar el inmueble ubicado en Andalucía podrá aplicarse la legislación que establece dicha Comunidad autónoma, ahora bien, dado que la donataria no es residente en España, no existe punto de conexión con ninguna de las comunidades autónomas, por lo tanto, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (Paseo Castellana 147, bajo, 28046, Madrid).

El modelo para proceder a la autoliquidación del impuesto es el «Modelo 651. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Autoliquidación adquisición “intervivos”».

Deberá dirigirse a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes para cualquier duda sobre la cumplimentación de la autoliquidación, al ser su competencia.

DONACIÓN DE SU MADRE DE UNA CANTIDAD DE DINERO QUE PRETENDE USAR PARA LA COMPRA DE UNA VIVIENDA HABITUAL JUNTO CON SU PAREJA

(Consulta DGT V0721-22 de 01/04/2022).

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

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

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

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

APARICIÓN DE UN HIJO EXTRAMATRIMONIAL DEL FALLECIDO, MARIDO DE SU HERMANA, LLEGANDO A UN ACUERDO PARA PAGARLE UNA CANTIDAD DE DINERO POR LOS DERECHOS HEREDITARIOS QUE LE PUDIERAN CORRESPONDER

(Consulta DGT V0807-22 de 13/04/2022).

La cantidad entregada se considera una donación, en la que el sujeto pasivo sería el donatario, no el donante, por lo que, al consultante, que es el donante, no le correspondería ninguna tributación, con independencia de la tributación que le corresponda al donatario.

DONACIÓN, POR EL CÓNYUGE VIUDO A LA HIJA, DEL USUFRUCTO DE LA VIVIENDA QUE SE LE HABÍA ADJUDICADO EN LA HERENCIA

(Consulta DGT V0808-22 de 13/04/2022).

La operación que han realizado es una donación, en la que la consultante deberá tributar por la mayor de las siguientes liquidaciones: la correspondiente a la renuncia gratuita (donación) efectuada y la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio.

Respecto al plazo de presentación, la consultante dispondrá del plazo de treinta días hábiles desde la realización de la escritura donde se recoge la donación para presentar el impuesto. El modelo que deberá presentar es el modelo 655. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Consolidación de dominio por extinción del usufructo.

DONACIÓN, POR UN HIJO A SU PADRE DE SUS PARTICIPACIONES SOCIALES, MIENTRAS QUE ÉSTE PRETENDE TAMBIÉN DONAR A SU OTRO HIJO LAS PARTICIPACIONES QUE TIENE EN DICHA SOCIEDAD

(Consulta DGT V0862-22 de 21/04/2022).

Para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD a la donación de las participaciones se tienen que cumplir los requisitos recogidos en este artículo, entre los que se incluye la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Al respecto, se debe señalar que en el escrito de consulta no se incluye suficiente información para determinar el cumplimiento de dichos requisitos, si bien en relación con la donación del hijo al padre no se cumpliría uno de ellos ya que el citado artículo 20.6 de la LISD requiere que la transmisión se efectúe a favor del cónyuge, descendientes o adoptados. Por lo tanto, en ningún caso sería aplicable la reducción a la donación del hijo al padre.

DONACIÓN DE UNA CANTIDAD DE DINERO POR LA TÍA DEL MARIDO DE LA CONSULTANTE

(Consulta DGT V0921-22 de 28/04/2022).

La consultante es colateral por afinidad de la donante en tercer grado y formaría parte del grupo III, por lo que se deberá aplicar el coeficiente multiplicador que resulte conforme a los términos previstos por el artículo 22 de la LISD.

DONACIÓN DE SUS PARTICIPACIONES, EN FAVOR DE SUS HIJOS, JUNTO CON EL CESE COMO ADMINISTRADOR DE LA SOCIEDAD

(Consulta DGT V0940-22 de 29/04/2022).

Conforme a los preceptos transcritos, para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD a la donación de las participaciones se tienen que cumplir los requisitos previstos en este artículo, entre los que se incluye la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En cuanto al cumplimiento de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, del escrito de consulta parecen entenderse cumplidas las condiciones previstas en los apartados a) y b) del artículo 4. Ocho Dos de la LIP, pues la entidad cuyas participaciones son objeto de transmisión "lucrativa" no tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario y se cumple el requisito de participación. En relación con el cumplimiento de la condición prevista en el apartado c) relativa al ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad, no se exige que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de las participaciones, pudiendo corresponder estas a cualquier integrante del grupo familiar. Este requisito se entenderá cumplido en el grupo de parentesco, formado en este caso por el consultante y sus hijos, en la medida en que al menos uno de sus miembros ejerza funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una retribución que represente más del 50 por ciento de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Con relación a las funciones de dirección, el listado enunciado en el párrafo 2 del art.5.1.d) del RD 1704/1999 es a título ejemplificativo de las funciones que se consideran de dirección, tal y como como ha señalado este Centro Directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V1353-13, de 19 de abril de 2013, V1155-14, de 28 de abril de 2014 y V4736-16, de 10 de noviembre de 2016, entre otras). En consecuencia, y como ha señalado el Tribunal Supremo al recoger la doctrina de este Centro Directivo en STS, Sala de lo Contencioso, de 18 de enero de 2016 (ROJ: STS 15/2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 2316/2015, FJ 5º) lo relevante no es tanto la denominación del cargo, sino que dicho cargo implique funciones de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización.

El ejercicio efectivo de funciones de dirección y la percepción de las retribuciones correspondientes deberá acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, de acuerdo con lo previsto en el párrafo 2 del artículo 5.1.d) del RD 1704/1999. En todo caso, su prueba es una cuestión de hecho que excede de las competencias de este Centro Directivo y que deberá acreditarse ante la Administración tributaria gestora competente.

Por otra parte, una vez que se determine que el donante tiene derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, lo tiene todo el grupo de parentesco y para determinar si los donatarios podrían aplicarse la reducción regulada en el artículo 20.6 de la LISD en las donaciones planteadas en el escrito de consulta, habría que analizar el cumplimiento de los requisitos previstos en dicho artículo. Respecto al apartado a), en el escrito de consulta manifiesta que el donante tiene más de sesenta y cinco años; se entendería cumplido el requisito previsto en la letra b), puesto que el donante renunciaría a las funciones de administrador, y habría de cumplirse el requisito previsto la letra c), relativo a la obligación de los donatarios de mantener lo adquirido durante un plazo de 10 años y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

INDEMNIZACIÓN SATISFECHA POR EL PROPIETARIO DE UN LOCAL A LA COMUNIDAD DE PROPIETARIOS POR LOS DAÑOS Y PERJUICIOS CAUSADOS POR DIVERSAS ALTERACIONES REALIZADAS EN EL EDIFICIO

(Consulta DGT V0419-22 de 03/03/2022).

Puesto que la entrega de dinero que va a recibir la comunidad de propietarios consultante no parece tener como intención la de beneficiar a esta última (animus donandi), sino que parece que quiere resarcir a la consultante del gasto efectuado o del perjuicio derivado de las modificaciones que va a realizar en el edificio, no existiría desde una perspectiva civil un contrato de donación, no resultando coherente gravar la operación a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No obstante, si la entrega de dinero hubiera sido con la intención de hacer una liberalidad en favor de la consultante, existiría desde una perspectiva civil una donación, que resultaría gravada a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	38
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	38
· Extinción del condominio, sobre unas fincas, adjudicándose su parte en la comunidad mediante la adjudicación de fincas independientes de titularidad única	38
· Actualización del valor de adquisición de un piso, conforme al Índice de Precios al Consumo o conforme a algún otro mecanismo de corrección de la inflación, con motivo de la venta de un piso que adquirió por compraventa en 2005	38
· Adjudicación con motivo de un divorcio de una vivienda adquirida en parte con dinero privativo y en parte con dinero ganancial	39
· Fusión por absorción, de conformidad con el artículo 23.2 de la Ley 3/2009 de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad	39

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO, SOBRE UNAS FINCAS, ADJUDICÁNDOSE SU PARTE EN LA COMUNIDAD MEDIANTE LA ADJUDICACIÓN DE FINCAS INDEPENDIENTES DE TITULARIDAD ÚNICA

(Consulta DGT V0526-22 de 16/03/2022).

En el caso planteado, al no tratarse de la disolución de una comunidad de bienes, hay que concluir que la verdadera naturaleza de la operación planteada es la de una permuta en la que los distintos comuneros se transmiten cuotas entre sí.

Y la permuta es un modo de transmisión de la propiedad de un bien urbano a título oneroso, por lo que da lugar a la realización del hecho imponible del IIVTNU.

De acuerdo con el artículo 106.1.b) del TRLRHL, cada uno de los comuneros tendrá la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión de su porcentaje de propiedad que tenga sobre los bienes inmuebles que se adjudican a los otros comuneros.

Además, a efectos de la determinación del período de generación del incremento de valor, habrá que ver si la operación por la que cada una de las tres sociedades adquirió su cuota de participación (la respectiva aportación no dineraria) dio o no lugar a la sujeción al IIVTNU.

En el caso de que dicha operación no diera lugar a la sujeción al IIVTNU, por aplicación de lo establecido en la disposición adicional segunda de la LIS (disposición adicional segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en las fechas en que se realizaron las tres aportaciones no dinerarias), habrá que tener en cuenta que la fecha de inicio de dicho período de generación no es la fecha en que se realizó la respectiva aportación no dineraria, sino la fecha en la que cada uno de los socios aportantes adquirió la propiedad de los inmuebles y que estuvo sujeta al Impuesto.

ACTUALIZACIÓN DEL VALOR DE ADQUISICIÓN DE UN PISO, CONFORME AL ÍNDICE DE PRECIOS AL CONSUMO O CONFORME A ALGÚN OTRO MECANISMO DE CORRECCIÓN DE LA INFLACIÓN, CON MOTIVO DE LA VENTA DE UN PISO QUE ADQUIRIÓ POR COMPRAVENTA EN 2005

(Consulta DGT V0881-22 de 26/04/2022).

Como valor de adquisición del terreno, a efectos de los artículos 104.5 y 107.5 del TRLRHL, se tomará el valor de adquisición que conste en el título que documente tal adquisición (por lo general, la escritura pública de adquisición), aplicando, en su caso, la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total; salvo que el valor comprobado por la Administración tributaria sea mayor. No se computan los gastos o tributos que graven la operación de adquisición.

Dado que el artículo 104.5 del TRLRHL se refiere al *“valor que conste en el título que documente la operación”*, únicamente podrá tomarse el valor de adquisición que conste en la escritura pública u otro título que documente tal adquisición, sin que se pueda incrementar dicho valor de adquisición en el importe de los gastos o tributos que graven la operación de

adquisición, ni actualizar dicho valor de adquisición con el IPC o cualquier otro índice referido al período de tiempo de tenencia del bien inmueble.

En conclusión, la ley reguladora del IIVTNU no permite la actualización del valor de adquisición del terreno, ya sea con el IPC o cualquier otro índice. Y tampoco permite la deflactación del valor de transmisión.

.....
ADJUDICACIÓN CON MOTIVO DE UN DIVORCIO DE UNA VIVIENDA ADQUIRIDA EN PARTE CON DINERO PRIVATIVO Y EN PARTE CON DINERO GANANCIAL

(Consulta DGT V0428-22 de 03/03/2022).

Con motivo de un divorcio, se produce la adjudicación de una vivienda, adquirida por el consultante antes del matrimonio, y cuyo precio ha sido financiado con un préstamo hipotecario cuyas cuotas se han pagado parte con dinero privativo (desde la adquisición hasta la celebración del matrimonio) y parte con dinero ganancial (todos los pagos realizados constante la sociedad de gananciales. El importe pendiente del préstamo más la compensación económica es inferior al valor de tasación de la vivienda.

El porcentaje de propiedad adjudicado a la cónyuge del consultante en exceso sobre el que le correspondería en la liquidación de la sociedad de gananciales, constituye un supuesto de transmisión de la propiedad del consultante a su cónyuge, que determina el devengo del IIVTNU.

El sujeto pasivo será el consultante, como transmitente de la propiedad a título oneroso, de acuerdo con el artículo 106.1.b) del TRLRHL.

Y, en la futura transmisión del inmueble por parte de la cónyuge del consultante, a efectos de la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa transmisión será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, que por el porcentaje de propiedad que se le adjudica por liquidación de la sociedad de gananciales, la fecha de inicio de este período de generación será la fecha en la que el consultante adquirió la vivienda por compraventa en el año 2013 y no la fecha en la que se adjudica a la cónyuge del consultante el porcentaje correspondiente del pleno dominio por liquidación de la sociedad de gananciales.

Por último, en el caso de que la vivienda no haya constituido la vivienda familiar del matrimonio, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 1357 del Código Civil, el inmueble tendrá carácter privativo y la sociedad de gananciales tendrá derecho de reembolso por el valor satisfecho a costa del caudal común.

En este caso, si por simple acuerdo entre los cónyuges deciden otorgar el pleno dominio del inmueble a la cónyuge del consultante, se estará ante un supuesto de transmisión onerosa de la totalidad del pleno dominio del inmueble desde el consultante a su cónyuge, que determina el devengo del IIVTNU.

El sujeto pasivo, como en el caso anterior, será el consultante, como transmitente de la propiedad a título oneroso.

.....
FUSIÓN POR ABSORCIÓN, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 23.2 DE LA LEY 3/2009 DE MODIFICACIONES ESTRUCTURALES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES, MEDIANTE LA ATRIBUCIÓN A SUS SOCIOS DE VALORES REPRESENTATIVOS DEL CAPITAL SOCIAL DE LA OTRA ENTIDAD

(Consulta DGT V0600-22 de 22/03/2022).

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

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

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes

Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”

Por su parte, la disposición adicional segunda de la LIS, regula el régimen del 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 fusión por absorción, 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 las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana, siendo los sujetos pasivos del impuesto las sociedades transmitentes, es decir, las sociedades absorbidas.

