

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• Recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo en relación con el ITPAJD

José María Utande San Juan.

Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional.....4

TEMAS
FISCALES

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....15

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....15

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones25

TRIBUTOS
OFICINAS
LIQUIDADORAS

• TRIBUNAL SUPREMO

Declaración de inconstitucionalidad: liquidaciones firmes del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....35

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....42

Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana.....42

TRIBUTOS
MUNICIPALES





TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES.....	4
Recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo en relación con el ITPAJD.....	4
José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional.	4



Recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo en relación con el ITPAJD.

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

1. INTRODUCCIÓN

Nuestro propósito es dar cuenta de algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo referidos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) emitidos durante 2020 y lo que llevamos de 2021. La referencia no es exhaustiva, sino que se han seleccionado los que hemos considerado de más interés, centrándonos en los aspectos sustantivos más que en los procedimentales¹.

La nueva configuración del recurso de casación en materia contencioso administrativa dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio² ha supuesto un cambio trascendental, como ya puso de manifiesto R. HUESCA BOADILLA en esta misma publicación³. Al sustituir un sistema basado en la cuantía del asunto por el que gira en torno a la existencia de un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, se está haciendo posible que el Tribunal Supremo cumpla mejor con su función nomofiláctica y fije doctrina legal sobre aspectos

en los que hasta el momento no había tenido ocasión de hacerlo.

Las sentencias de las que a continuación damos noticia son buena prueba de lo que se acaba de indicar, para el caso concreto del ITPAJD. Antes de exponer sucintamente el contenido de las resoluciones seleccionadas, nos parece importante recordar el doble contenido de las sentencias dictadas en resolución de los recursos de casación:

I) Por un lado, fijan la doctrina legal sobre el aspecto que se consideró que tenía "interés casacional objetivo". Como dice el art. 93.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, "[l]a sentencia [resolutoria del rec. de casación] fijará la interpretación de aquellas normas estatales o la que tenga por establecida o clara⁴ de las de la Unión Europea sobre las que, en el auto de admisión a trámite, se consideró necesario el pronunciamiento del Tribunal Supremo".

II) Por otro, resuelven la concreta pretensión planteada por el recurrente, pues el precepto citado añade: "[y], con arreglo a ella [la doctrina fijada] y a las restantes normas que fueran aplicables, resolverá las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso, anulando la sentencia o auto recurrido, en todo o en parte, o confirmándolos. Podrá asimismo, cuando justifique su necesidad, ordenar la retroacción de actuaciones a un momento determinado

1 Algunas Sentencias sobre estos aspectos procedimentales son las de 18 de febrero de 2020 (recurso de casación núm. 5659/2017) que reitera el criterio de las Sentencias de 23 de mayo de 2018, pronunciadas en los recursos de casación nº 1880 y 4202/2017 sobre la falta de idoneidad del método de comprobación de "coeficientes" del art. 57.1.b) LGT. También tiene por objeto una cuestión procedimental la Sentencia de 6 de febrero de 2020 (recurso de casación núm. 3878/2018) que, aplicando el criterio de la de 2 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 696/2017) reitera que incurre en nulidad de pleno derecho una liquidación dictada en el seno de un procedimiento de verificación de datos cuando debió utilizarse uno de comprobación limitada o inspección.

2 Cuya Disposición Final Tercera modificó la Sección Tercera del Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

3 R. HUESCA BOADILLA "El nuevo rumbo emprendido por el Tribunal Supremo en la interpretación de la normativa reguladora de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", BIT plus, Nº. 220 (Junio 2018), 2018, pág. 17.

4 La doctrina del "acto claro", referida a casos en los que la correcta aplicación del derecho comunitario puede imponerse con tal evidencia que no deje lugar a ninguna duda razonable sobre la solución de la cuestión, fue sentada en la STJCE de 6 de octubre de 1982, asunto Cilfit, 283/81. La del "acto aclarado" se refiere a cuando la cuestión suscitada fuese materialmente idéntica a otra que haya sido objeto de una decisión prejudicial en caso análogo (SSTJCE de 27 de marzo de 1963, asuntos Da Costa y acumulados y 19 de enero de 2010, asunto Küçükdeveci, C-555/07, entre otras).

del procedimiento de instancia para que siga el curso ordenado por la ley hasta su culminación”.

Esto significa que, aunque el recurso de casación se haya objetivado, no ha perdido por ello su función para resolver una determinada controversia. Esto explica, por ejemplo, pronunciamientos como el de la Sentencia de 7 de octubre de 2020 (rec. de casación núm. 1344/2019) en la que se concluye que *“el recurso de casación se nos muestra desvinculado del caso concreto objeto de enjuiciamiento, sin que se ofrezca por la parte recurrente, que asume la carga de justificar suficientemente la procedencia de un pronunciamiento para depurar el ordenamiento jurídico respecto de una cuestión oscura, lo que en modo alguno cabe es un pronunciamiento casacional en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida entre las partes y resuelta en la sentencia impugnada, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes. Por ello las interpretaciones de las normas jurídicas y la doctrina que emane debe tener como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, lo que descubre un elemento de utilidad, pues el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que no procede fijar doctrina jurisprudencial en abstracto, desconectada del caso concreto. No es posible, pues, entrar sobre las cuestiones que pudieran presentar interés casacional, si a la conclusión a la que se llegue resulta ajena e irrelevante para resolver el caso concreto”* (Fundamento jurídico Tercero).

Algo similar sucede en la Sentencia de 28 de mayo de 2020 (rec. de casación núm. 3742/2017) en la que se reitera que, aunque el auto de admisión fije la cuestión necesitada de aclaración, la Sala sentenciadora puede prescindir de ella cuando es irrelevante para resolver el litigio. Según dicha Sentencia, *“ello no es más que consecuencia del necesario juicio de relevancia, que implica la imprescindible conexión entre lo que debe resolverse en el recurso y el contenido del debate producido en el proceso en que recayó la sentencia impugnada”*. Es decir, al igual que acontece con las cuestiones de inconstitucionalidad, la duda interpretativa no puede plantearse en abstracto sino solo en la medida en que sea relevante para el fallo (art. 35.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional).

2. TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

2.1. Transmisiones de oro por particulares: cuestión resuelta

La STS de 18 de enero de 2021 (rec. de casación núm.

8103/2018) se encuadra en la serie de resoluciones que zanján la cuestión planteada sobre estas operaciones, confirmando que deben tributar por la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” habida cuenta la condición del transmitente. Como es sabido, este asunto llegó al Tribunal de Justicia de la UE, a petición del propio Tribunal Supremo⁵, y la instancia europea aclaró en Sentencia de 12 de junio de 2019 (asunto C-185/18) que:

I) Al igual que había dicho para la modalidad “actos jurídicos documentados” en la Sentencia de 20 de marzo de 2014, *Caixa d’Estalvis i Pensions* (C-139/12), la de “transmisiones patrimoniales onerosas” no es un impuesto sobre el volumen de negocios a efectos de la Directiva comunitaria de armonización del IVA⁶, de manera que su aplicación no es contraria a dicha norma;

II) El principio de neutralidad del IVA, cuya posible vulneración planteaba el Tribunal Supremo, solo juega en el marco del sistema armonizado establecido por la Directiva IVA. Como el impuesto aplicado a las ventas de oro por particulares queda fuera de ella, no puede quebrantarse dicho principio.

A raíz de dicha respuesta del TJUE, el Tribunal Supremo dictó la Sentencia de 11 de diciembre de 2019 (rec. de casación núm. 163/2016) a la que se remite la de 18 de enero de 2021 y el resto de las que han ido recayendo sobre el mismo asunto. Conviene aclarar, a este respecto, que en ocasiones puede haber admitidos múltiples recursos de casación sobre un mismo asunto, mientras se fija doctrina. Una vez que esto sucede es posible que el asunto pierda interés casacional objetivo, salvo que deba resolverse una situación jurídica individualizada.

Así, por ejemplo, la STS de 3 de febrero de 2020 (rec. de casación núm. 2513/2017), respecto de un recurso interpuesto por una administración autonómica contra la resolución del TEAC de 20 de octubre de 2016 en unificación de criterio (no sujeción de las transmisiones de oro por particulares) concluye que, al no referirse la resolución del TEAC a ninguna situación jurídica individualizada sino a un criterio interpretativo que ha sido desplazado por la doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo a favor de la tributación en la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas”, debe declararse la pérdida sobrevenida de interés casacional que determinó la admisión del recurso.

En relación con la delimitación entre impuestos indirectos, el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal que actualmente está tramitándose en las Cortes Generales (BOCG de 23 de

⁵ Auto de 7 de febrero de 2018.

⁶ En la Sentencia del TJUE de 20 de marzo de 2014 era aplicable la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, del Consejo (Sexta Directiva), mientras que en el caso del oro vendido por particulares, se aplica la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, si bien esto no influye para el problema planteado.

octubre de 2020) incluye una modificación del art. 7.5 del TR del ITPAJD para aclarar que el concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” se aplica a las operaciones en las que el transmitente sea particular (además de a los supuestos de operaciones sujetas y exentas en IVA o no sujetas en virtud del art. 7.1º LIVA), resultando indiferente la condición del adquirente. A tal fin, se precisa que la delimitación entre ambos impuestos indirectos depende de la condición del que transmite “con independencia de la condición del adquirente”.

2.2. Transmisión de valores: en espera de pronunciamientos sobre la Ley 7/2012

Las SSTs de 18 de mayo de 2020 (rec. de casación núm. 5155/2017) y 28 de enero de 2021 (rec. de casación núm. 1408/2019), reiterando la interpretación que ya hizo la Sentencia de 18 de diciembre de 2018 (rec. de casación núm. 485/2017), afirman que en las transmisiones de valores que no quedan exentas en virtud del antiguo art. 108 de la Ley del Mercado de Valores la base imponible ha de fijarse en función del porcentaje total de participación que se pasa a disfrutar en el momento en que se obtiene el control de la sociedad cuyo capital se adquiere y no por el porcentaje de capital que se transmite en la concreta operación liquidada. Así lo aclaró expresamente la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, pese a lo cual el órgano de instancia había mantenido el segundo criterio, que era el defendido por el contribuyente.

Por su parte, la STS de 29 de octubre de 2020 (rec. de casación núm. 2893/2018), sostiene que no deben tributar los casos en los que una persona física, a través de sociedades interpuestas, toma indirectamente el control de una sociedad que cumple las condiciones del art. 108 LMV. En el caso de autos, la compra de acciones no la hacía la persona física sino una sociedad sobre la que aquella ejercía el control. Y el Tribunal Supremo, confirmando el criterio del órgano de instancia, razona que dicho supuesto no está incluido en la cláusula antielusión. La LMV prevé la tributación en algunos casos de control indirecto –cabe aclarar–, pero para exigir el tributo a una persona esta debe adquirir acciones, no bastando el control que pueda llegar a tener por una transmisión en la que no toma parte.

Conectado con lo anterior, en la STS de 11 de septiembre de 2020 (rec. de casación núm. 6530/2017) fija como criterio interpretativo, a efectos de valorar si una persona física tenía el control previo de la entidad de inmuebles, que no deben acumularse sus acciones a las de una sociedad controlada por ella, puesto que el legislador solo ha previsto la acumulación en el caso de grupos de sociedades, pero no de una persona física y una sociedad.

Por otro lado, la STS de 25 de septiembre de 2020 (rec. de casación núm. 1679/2018) anula una liquidación

basada en la redacción del art. 108.2 LMV anterior a su modificación por la Ley 7/2012 por entender que era contraria a la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y que esta podía invocarse directamente. En concreto, se trataba de una ampliación de capital formalizada el 18 de marzo de 2009 a la que la administración había aplicado la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas” por la toma de control mediante una ampliación de capital de sociedades con más de la mitad de su activo integrado por inmuebles. Pues bien, el Tribunal concluye que la Directiva 2008/7/CE, tiene efecto vertical directo en relación con la operación de ampliación de capital, es decir, tiene eficacia antes de haberse traspuesto al Derecho español y, en consecuencia, anula la liquidación.

Respecto al efecto vertical directo de las Directivas, conviene referir, aunque no es de contenido tributario⁷, que la Sentencia del TJUE de 8 de octubre de 2020, Mo/Subdelegación del Gobierno en Toledo, C-568/19, llega a una solución contraria cuando un Estado que no ha cumplido con su obligación de transposición, pretende aplicar una Directiva en perjuicio de los ciudadanos. Por tanto, es admisible el efecto vertical directo salvo en perjuicio de los ciudadanos (efecto “inverso”).

Dado el número de años que transcurren hasta que los asuntos llegan al Tribunal Supremo⁸, todavía no conocemos pronunciamientos sobre la redacción hoy vigente de la norma sobre tributación indirecta de la transmisión de valores, procedente de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, e incorporada al art. 314 del texto refundido de la LMV (Real Decreto-legislativo 4/2015, de 23 de octubre). Por la importancia de la reforma de 2012, que sustituyó el sistema completamente objetivo por uno basado en la intención de eludir (convirtiendo los supuestos de la norma anterior en presunciones iuris tantum, siempre que los inmuebles no estén afectos a actividades económicas) y prevé que la tributación pueda ser tanto por el IVA como por la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas”, habrá que seguir atentos a las resoluciones que pueda dictar el alto tribunal.

2.3. La adquisición mediante usucapión no tributa

La STS de 21 de octubre de 2020 (rec. de casación

⁷ Se refiere a la aplicación por España de una sanción de expulsión a un extranjero en situación irregular con base en la Directiva 2008/115/CE, en lugar de la más liviana sanción económica prevista en la normativa interna española (Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España), no adaptada a la Directiva.

⁸ La operación analizada en la sentencia de 28 de enero de 2021 era de 2012, pero antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, mientras que en la Sentencia de 29 de octubre de 2020 se examina una operación del año 2005.

núm. 8122/2018) aborda la cuestión de si debe tributar la adquisición de un bien inmueble por usucapión o prescripción adquisitiva, reconocida en virtud de sentencia judicial. La respuesta es negativa porque el hecho imponible de la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas” es la “transmisión” y en la usucapión la propiedad se adquiere de forma originaria, por lo que no hay “transmisión onerosa por acto inter vivos” [art. 7.1.A) del TR].

Se descarta también que pueda encajar en el art. 7.2.C) del TR, que recoge la sujeción de determinados medios supletorios de acreditar la propiedad, puesto que la sentencia judicial no se incluye entre ellos y, lo más importante, no estamos ante ningún medio para suplir un título de transmisión. Por tanto, -podemos añadir- aunque se hubiera utilizado uno de los medios previstos en dicho precepto, por ejemplo un expediente de dominio o un acta de notoriedad para acreditar la usucapión, tampoco habrían debido tributar, ya que la sujeción en tales casos se exceptúa cuando “se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla” y aquí no hay transmisión suplida sino adquisición originaria.

Por último, la Sentencia hace una consideración obiter dicta, a modo de crítica a la actuación administrativa que no solo liquidó el tributo, sino que impugnó en casación la sentencia estimatoria del Tribunal Superior de Justicia. Así, manifiesta su sorpresa por el hecho de que tanto la comunidad autónoma como el TEAR hayan desconocido el “impecable razonamiento” de la Dirección General de Tributos en su contestación a la consulta vinculante V4053-15, de 16 de diciembre, cuyas conclusiones transcribe. Dicha contestación ya sostenía que a la prescripción adquisitiva declarada en sentencia judicial no cabe aplicar ni la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas”, al no haber transmisión, ni tampoco la de “actos jurídicos documentados”, porque las sentencias no están gravadas.

2.4. Extinción o disolución parcial de condominio: se consolidan los criterios

La tributación de las modificaciones de los condominios ha dado lugar a cierta controversia judicial. El Tribunal Supremo ha dictado en los últimos años interesantes Sentencias al respecto, entre las que destacan la de 9 de octubre de 2018 (rec. de casación núm. 4625/2017), por la que se aclara que la base imponible de la modalidad “actos jurídicos documentados” en las escrituras en que se extingue un condominio no es el valor total del inmueble, sino únicamente la parte correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación; y la de 26 de junio de 2019 (rec. de casación núm. 4322/2017), que aborda el problema de qué sucede cuando la modificación del condominio que no consiste

en adjudicar el bien a uno de los comuneros, extinguiendo la situación de copropiedad, sino que esta se mantiene, pero con un menor número de partícipes. Se cuestionaba si dicha operación había de tributar por la modalidad “actos jurídicos documentados” o por la más gravosa de “transmisiones patrimoniales onerosas”.

Pues bien, por un lado, el criterio de la STS de 9 de octubre de 2018 sobre la base imponible de “actos jurídicos documentados” en las disoluciones de condominio se ha reiterado en la de 30 de enero de 2020 (rec. de casación núm. 6175/2018), por lo que puede entenderse consolidado. Por otro, la STS de 26 de noviembre de 2020 (rec. de casación núm. 619/2018), ha confirmado la calificación como transmisión de cuotas, sujeta a la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas”, que hizo la STS de 26 de junio de 2019, aunque con opiniones discrepantes, al igual que en dicha ocasión.

Distinto es el supuesto de hecho abordado por la STS de 16 de septiembre de 2020 (rec. de casación núm. 3245/2018), en el que hay una extinción total, mediante adjudicación a un solo comunero de todo un edificio de seis plantas compuesto por locales comerciales, oficinas, pisos y un almacén. En tal caso, se confirma la liquidación del exceso de adjudicación toda vez que no hay indivisibilidad, por lo que no es aplicable la excepción a la tributación que recoge el art. 7.2.B) del TR, ya que se podía evitar o, al menos, minorar el exceso con una adjudicación distinta.

2.5. Las contragarantías en favor de sociedades de garantía recíproca no están exentas

Las sociedades de garantía recíproca tienen como objeto social el otorgamiento de garantías personales, por aval o por cualquier otro medio distinto del seguro de caución, a favor de sus socios para las operaciones empresariales de éstos (art. 1 de la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre el régimen jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca). En las operaciones entre las sociedades de garantía recíproca y sus socios es habitual que se constituyan “contragarantías” por parte de personas que avalan a los socios frente a la sociedad. El art. 68.1.b) de la Ley 1/1994 prevé una exención en el ITPAJD para las garantías en favor de los socios, y se planteaba si cabe extenderla a las citadas “contragarantías”.

Pues bien, la STS de 26 de noviembre de 2020 (rec. de casación núm. 6507/2018) concluye que no procede la exención, de manera que esta se refiere solo a las garantías que las SGR prestan a sus socios y no incluye las contragarantías, de naturaleza real o personal, que el socio partícipe avalado o terceras personas, constituyan a instancia y a favor de la sociedad avalista. Lo contrario conllevaría una interpretación extensiva de la exención,

proscrita en el art. 14 LGT⁹.

3. OPERACIONES SOCIETARIAS

Aportación de inmueble con asunción de deuda: doble hecho imponible

Una operación que tradicionalmente ha planteado dudas es la aportación de un inmueble a una sociedad con asunción por esta de una deuda del aportante. En síntesis, hay que dilucidar si hay un solo hecho imponible por la modalidad "operaciones societarias" sin que adicionalmente deba liquidarse el concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" por la parte del inmueble que se transmite en pago de la asunción de la deuda. La STS de 1 de julio de 2013 (rec. de casación núm. 713/2012) ya había acogido la tesis del "doble hecho imponible". Sin embargo, los pronunciamientos contradictorios de los Tribunales Superiores de Justicia habían continuado.

Pues bien, tres Sentencias de 18 de mayo 2020¹⁰ a las que se remiten otras posteriores¹¹ han confirmado el criterio del "doble hecho imponible", aunque sin unanimidad de la Sección¹². Los argumentos de la mayoría han sido, en síntesis:

I) No hay obstáculo en que las fincas hipotecadas se aporten sin que la sociedad asuma el crédito pendiente, luego hay que concluir que son operaciones escindibles y juega la regla del art. 4 del TR del ITPAJD según la cual "se exigirá el derecho señalado a cada una de aquellas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa"¹³;

II) Hay dos indicadores de capacidad económica identificables por separado: la aportación de los inmuebles "por su valor neto" (esto es, descontada la deuda pendiente) y la asunción de deuda por el crédito hipotecario que grava los inmuebles aportados.

La Sentencia no considera necesario plantear cuestión

prejudicial¹⁴ sobre si la solución es compatible con la Directiva 2008/7/CE, antes citada, que, según la parte recurrente, solo permitiría gravar las aportaciones de capital por la modalidad de operaciones societarias. El que el art. 11.1 de dicha Directiva disponga que la base imponible en las aportaciones se determine mediante la deducción de las obligaciones asumidas y gastos soportados por la sociedad como consecuencia de la aportación "no impide gravar la asunción de la deuda por transmisiones patrimoniales onerosas". Pese al tenor de la Sentencia, debemos aclarar que no es la asunción de la deuda lo que tributa, sino la transmisión del inmueble en la parte que tiene como contraprestación dicha asunción.

A la Sentencia formulan voto particular dos magistrados, para los cuales la causa negocial de la operación es una sola, sin que quepa disgregarla en función de las distintas formas que pueden utilizarse para la constitución de la sociedad (con o sin asunción del préstamo hipotecario). Además, el art. 1.2 del TR del ITPAJD, cuando establece la incompatibilidad entre las dos modalidades en liza, no distingue. Los magistrados discrepantes consideran, además, que siendo el asunto discutible se debería haber planteado la cuestión prejudicial al TJUE. A. MARTÍNEZ LAFUENTE¹⁵ ha expresado también una opinión contraria a la solución de la Sentencia, con base en una detallada evolución histórica de la normativa del ITPAJD.

Debemos observar que esta regla de doble liquidación no parece aplicarse en las adjudicaciones de inmuebles con deuda que tienen lugar en las disoluciones de sociedades (o por reducción de capital social). Así, en tales casos se entiende aplicable en exclusiva el gravamen de "operaciones societarias"¹⁶. Esto puede explicarse por la distinta configuración que tiene el gravamen en las aportaciones, donde gira sobre el dato formal del capital, de manera que lo que no es retribuido mediante la emisión de acciones o participaciones tiene como contraprestación la asunción de la deuda; y en las adjudicaciones por estas, en las que lo relevante es el valor

9 "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

10 Recursos de casación núm. 3205/2017, 5194/2017 y 6263/2017, seguida de las Sentencias de 15 de septiembre de 2020 (recurso de casación núm. 2378/2019).

11 Como la de 15 de septiembre de 2020 (recurso de casación núm. 2378/2019).

12 La Sección de la Sala de lo Contencioso-administrativo que se ocupa de los asuntos tributarios es la Segunda.

13 Una excepción a la pluralidad de convenciones es la regla del art. 15.1 TR del ITPAJD respecto de la constitución de fianzas hipoteca, prenda y anticresis en garantía de un préstamo que "tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo".

14 Sobre el planteamiento no de cuestión prejudicial por el órgano de última instancia, es importante tener en cuenta la STC 37/2019, de 26 de marzo ("bono social eléctrico") en la que se consideró que, en dicho caso concreto, el Tribunal Supremo vulneró el derecho a un proceso con todas las garantías por dictar sentencia sin plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuando no concurrían los requisitos necesarios para apreciar la existencia de un acto aclarado respecto del problema interpretativo suscitado. Ver nota al pie núm. 4.

15 A. MARTÍNEZ LAFUENTE "Las adjudicaciones en pago de asunción de deudas en la jurisprudencia suprema", BIT plus, N.º. 251 (Enero 2021), 2021, págs. 11-18.

16 Así se mantiene, por ejemplo, en la Contestación de la DGT V1018-17, de 27 de abril, según la cual "la disolución de una sociedad española, adjudicando al socio los bienes y las deudas de la misma, constituye un único hecho imponible por la modalidad de operaciones societarias, que deberá tributar por el valor real de los bienes, sin deducción de deudas y gastos, sin que pueda gravarse separadamente la adjudicación en pago de asunción de deudas como transmisión patrimonial onerosa".

real de los bienes entregados a los socios “sin deducción de deudas y gastos”, como aclara el art. 25.4 TR del ITPAJD.

4. ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

4.1. La escritura de transmisión de farmacia es inscribible

La importante Sentencia de 26 de noviembre de 2020 (rec. de casación núm. 3873/2019) interpreta que la escritura en la que se documenta la transmisión de una oficina de farmacia está sujeta a la cuota variable de la modalidad “actos jurídicos documentados” porque es susceptible de inscripción en el Registro de bienes muebles.

La Sala de instancia había admitido que dicha escritura tenía contenido económico pero no era inscribible en ninguno de los registros que especifica el art. 31.2 del TR del ITPAJD. La administración autonómica interpuso recurso de casación, que el Tribunal Supremo resuelve a su favor. La cuestión litigiosa radica en determinar si la transmisión de un establecimiento mercantil, como es la oficina de farmacia, puede acceder al Registro de bienes muebles, para dejar constancia de la nueva titularidad, o si prevalece la consideración de este como un registro de gravámenes, al que solo tienen acceso los actos y contratos expresamente señalados por el legislador.

El Registro de bienes muebles fue creado por 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 el apartado 1 de dicha norma se relacionan las secciones que integran el Registro de bienes muebles mientras que en el apartado 2 lo define como “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”.

A la vista de lo anterior, la Sala entiende que: i) la transmisión de una oficina de farmacia puede encajar en la sección 5ª del Registro (“otros bienes muebles registrables”); ii) no hay norma que impida la inscripción en dicha sección, con independencia de cuál sea la eficacia que se le otorgue; y iii) hay incluso determinadas comunidades autónomas que obligan a esa inscripción.

La Sala trae a colación la doctrina de las Sentencias de 13 de septiembre de 2013 (rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 4600/2012) y de 25 de abril de 2013 (rec. de casación núm. 5699/2010) que insisten en que la “inscribibilidad” debe entenderse como acceso a los registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que

la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por defectos formales. Con base en dicha doctrina, se concluye estimando el recurso de la administración autonómica y declarando que la transmisión de oficina de farmacia, por ser inscribible en el Registro de la propiedad mueble, está sujeta a la cuota variable de “actos jurídicos documentados”.

El criterio de la citada STS de 26 de noviembre de 2020 ha sido reiterado recientemente por la de 18 de febrero de 2021 (rec. de casación núm. 6777/2019), que se remite a aquella.

4.2. La agrupación, segregación y disolución de un condominio tributan separadamente

La Sentencia de 19 de mayo de 2020 (rec. de casación núm. 4432/2017) analiza el caso de una agrupación, segregación y disolución de un condominio sobre unas parcelas con el fin de adecuarlas al planeamiento urbanístico vigente.

Para el Tribunal se identifican varios hechos imponderables de la modalidad “actos jurídicos documentados”. Frente a la pretensión de las entidades recurrentes para las cuales la finalidad de la reordenación era únicamente adecuarse al planeamiento mediante la transferencia de derechos de aprovechamiento urbanístico de unas fincas a otras, el Tribunal interpreta que esta transferencia podría haberse hecho respetando el pro indiviso inicial y la configuración originaria de las fincas, lo que no se hizo. Es decir, se llevaron a cabo operaciones de agrupación, segregación y disolución del condominio que, aunque fueran encaminadas a dicha operación, no eran necesarias para la transferencia urbanística. Así pues, los diferentes actos y negocios realizados deben liquidarse separadamente.

4.3. La escritura de liberación de deudores está sujeta

La Sentencia de 20 de mayo de 2020 (rec. de casación núm. 3696/2017) examina si la liberación en escritura pública notarial de codeudores de un préstamo garantizado mediante hipoteca está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados. En concreto, en el caso de una extinción del condominio sobre un inmueble en la que el matrimonio adjudicatario asume los préstamos hipotecarios que lo gravaban, liberando del pago del mismo a los antiguos copropietarios.

La contestación es favorable a la tributación. No se acoge la pretensión del recurrente de que la hipoteca no se modifica. Aunque la garantía sigue recayendo sobre el mismo inmueble, se altera la distribución de la responsabilidad hipotecaria inicialmente establecida, lo que tiene acceso al registro. En efecto, aunque la fundamentación jurídica de la Sentencia es breve, ha

seguido el criterio administrativo¹⁷ basado en que, conforme al art. 144 de la Ley Hipotecaria¹⁸, las novaciones de contrato, aunque no tengan verdadera trascendencia real, acceden al Registro mediante nota marginal. En conexión con esto, el art. 132.1º de dicha ley¹⁹ impone al Registrador el deber de comprobar que se ha demandado y requerido al deudor a efectos del procedimiento de ejecución hipotecaria, de donde resulta la relevancia de que en el Registro se haya identificado adecuadamente a dicho deudor.

4.4. La constitución de complejos inmobiliarios está sujeta

Se plantea si los documentos públicos de constitución de un complejo inmobiliario privado previo a la declaración de división horizontal, con descripción de elementos privativos y comunes y mención del valor, a efectos de ejecución hipotecaria, de los inmuebles afectados, se encuentran sujetos a la cuota variable de la modalidad "actos jurídicos documentados".

En ocasiones la constitución del complejo inmobiliario privado y la división horizontal son simultáneos o incluso se confunden, pero en otras, como en el caso que analiza la Sentencia 15 de julio de 2020 (rec. de casación núm. 415/2018), la constitución del complejo precede a la división horizontal para facilitar el desarrollo y la financiación de la promoción inmobiliaria sobre el plano.

La Sala acoge la tesis administrativa a favor de la sujeción. Entiende que en el documento se definen elementos privativos y comunes, creando una serie de titularidades ob rem de unos sobre otros que de esta manera quedan vinculados, estableciendo además una servidumbre para instalaciones. Por todo ello, se considera afectado el derecho de propiedad, más allá de establecer unas normas o reglas de administración del complejo. Se contiene, además, una valoración expresa de la promoción inmobiliaria que se declara, por lo que el documento tiene contenido económico.

17 Sobre la posición de la abogacía del Estado, vid. R. HUESCA BOADILLA "Cuestiones conflictivas ante el Tribunal Supremo relacionadas con la tributación por el gravamen de Actos Jurídicos Documentados de los préstamos hipotecarios", BIT plus, Nº. 239 (Enero 2020), 2020, pág. 12.

18 Según el cual: "Todo hecho o convenio entre las partes, que pueda modificar o destruir la eficacia de una obligación hipotecaria anterior, como el pago, la compensación, la espera, el pacto o promesa de no pedir, la novación del contrato primitivo y la transacción o compromiso, no surtirá efecto contra tercero, como no se haga constar en el Registro por medio de una inscripción nueva, de una cancelación total o parcial o de una nota marginal, según los casos".

19 "A los efectos de las inscripciones y cancelaciones a que den lugar los procedimientos de ejecución directa sobre los bienes hipotecados, la calificación del registrador se extenderá a los extremos siguientes: 1.º Que se ha demandado y requerido de pago al deudor, hipotecante no deudor y terceros poseedores que tengan inscritos su derecho en el Registro en el momento de expedirse certificación de cargas en el procedimiento. (...)".

4.5. Las UTEs son sujetos pasivos

La STS de 30 de enero de 2020 (recurso núm. 3578/2017) confirma el criterio de que las UTE's, pese a no tener personalidad jurídica conforme a su normativa reguladora (Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional), son contribuyentes de la modalidad "actos jurídicos documentados" con arreglo al art. 35.4 LGT²⁰.

Las entidades recurrentes sostenían que la consideración como sujetos pasivos de las entidades sin personalidad jurídica queda supeditada a que una norma con rango de ley así lo prevea expresamente y que el TR del ITPAJD, a diferencia de preceptos como el art. 84 de la Ley del IVA, no lo hace.

Frente a esto, el Tribunal Supremo argumenta, por una parte, que la citada Ley 18/1982 (art. 9) dispone que a las UTEs les corresponderá satisfacer los tributos de esa clase que correspondan "como consecuencia del ejercicio de la actividad que realicen", lo que permite entender que el sujeto pasivo es la UTE y no las empresas que la integran. Por otra, el concepto de adquirente que utiliza el art. 29 del TR del ITPAJD es un término abierto que no excluye per se a los entes sin personalidad. No obsta el que la propiedad del inmueble al que se refiere el documento notarial gravado no corresponda a la UTE sino a sus miembros, pues lo mismo sucede en tributos como el IBI y eso no impide que la entidad sea la contribuyente del tributo local.

4.6. La modificación de las condiciones financieras de un préstamo tributa solo por su valor económico

La Sentencia 17 de septiembre de 2020 (rec. de casación núm. 1618/2019) aborda, con remisión a la Sentencia de 13 de marzo de 2019 (rec. de casación núm. 6694/2017), un tema también recurrente como es la tributación de los préstamos hipotecarios –más en particular, de sus modificaciones–, a la vista de la exención del art. 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios²¹.

Pues bien, cuando la escritura pública incorpora modificaciones sobre las cláusulas financieras, habrá de atenderse a estas para constatar si cumplen los requisitos

20 Según el cual "Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición".

21 Precepto según el cual: "Estarán exentas en la modalidad gradual de "Actos Jurídicos Documentados" las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de esta ley y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas".

legalmente exigidos, esencialmente el de inscribibilidad y tener por objeto cantidad o cosa valuable, y si, en consecuencia, está sujeta al gravamen de “actos jurídicos documentados”, extendiéndose la exención del art. 9 de la Ley 2/1994, exclusivamente a las cláusulas relativas al interés del préstamo, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas.

Cuando las cláusulas distintas de las anteriores tengan valor económico, dicho valor será la base imponible del tributo, no pudiendo aceptarse la práctica administrativa de liquidarlo sobre el importe total de la responsabilidad hipotecaria garantizada. Resultan muy interesantes las consideraciones de R. HUESCA BOADILLA²² sobre que es necesario acreditar que la concreta cláusula del préstamo es inscribible y la garantía hipotecaria se extiende a ella, así como su cuantificación monetaria. Esto último puede resultar difícil, siendo habitual que la administración aplique el impuesto sobre el total. Por tal razón, la citada STS anula la liquidación impugnada, que había aplicado el impuesto sobre dicho importe total y no sobre el valor económico de la cláusula en cuestión²³.

De contenido similar es la STS de 26 de febrero de 2020 (rec. de casación núm. 5481/2017), que también anula la liquidación girada sobre una escritura de modificación de un préstamo hipotecario debido a que la mera inclusión de nuevas cláusulas no implica que quede sin efecto la exención del art. 9 de la Ley 2/1994 si esas otras cláusulas no integran, por sí mismas, el hecho imponible de “actos jurídicos documentados”. En el caso considerado, las cláusulas no afectaban al crédito sino a un mandato de venta, aunque estuviera relacionado con la solvencia del acreditado.

4.7. La cesión de créditos hipotecarios debe tener en cuenta la parte ya amortizada

El Tribunal aborda, con un razonamiento similar al del apartado anterior, la forma de cuantificar la base imponible en la cesión de créditos hipotecarios. La Sentencia de 29 de octubre de 2020 (rec. de casación núm. 1555/2019) considera que el dato decisivo debe ser la concreta magnitud económica por la que los créditos se incorporan al patrimonio del contribuyente.

Dado que el cesionario recibe solo el importe del préstamo que no ha sido amortizado, una interpretación acorde con el principio de capacidad económica del art. 31 CE lleva a fijar la base imponible en dicho importe pendiente. Habiéndose exigido el impuesto

sobre el importe total, además de fijar la doctrina legal indicada, la Sentencia resuelve la controversia a favor del contribuyente.

4.8. Viviendas de protección oficial: una amplia casuística

Sobre un tema que ha sido fuente habitual de litigios –los beneficios fiscales para actos relacionados con la construcción de viviendas de protección oficial– se pronuncia la STS de 26 de febrero de 2020 (recurso núm. 6474/2017). En concreto, sobre si respecto a las declaraciones de obra nueva y constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, las viviendas construidas pueden tener una superficie protegible que exceda de la máxima permitida cuando vayan destinadas a familias numerosas. Asimismo, en el recurso se cuestionaba si al establecer una regla sobre el cálculo de la base imponible el art. 70 del Reglamento, incurría en un exceso respecto de la ley.

En cuanto a la primera cuestión, la citada Sentencia comienza reiterando la doctrina de otras como la de 22 de mayo de 2018 (rec. de casación núm. 96/2017) según la cual, aunque la exención del art. 45.I.B) 12º del TR del ITPAJD es aplicable a las viviendas con protección pública que dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes o usuarios deben ser los previstos para las viviendas de protección oficial en la normativa estatal. Y, en cuanto a la concreta duda planteada, en la normativa estatal no se prevé la posibilidad de ampliar la superficie máxima cuando las viviendas vayan destinadas a familias numerosas. Por tanto, si se hiciera tal interpretación extensiva se vulneraría el art. 14 de la LGT.

Respecto a la segunda duda, el Tribunal confirma, también con remisión a doctrina anterior²⁴, que las escrituras de declaración de obra nueva y de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal están sujetas a la cuota variable de documentos notariales del impuesto sobre actos jurídicos documentados porque reúnen los requisitos del art. 31.2 del TR del ITPAJD. Por tanto, el artículo 70, apartados 1 y 2, del Reglamento no incurre en ningún exceso reglamentario o ultra vires, pues se limita a hacer explícitos dos concretos casos de sujeción, a fin de regular para ellos normas especiales de determinación de la base imponible.

Relacionada con la anterior se encuentra la STS de 16 de julio de 2020 (recurso núm. 6502/2017) que fija la doctrina según la cual no está exenta de la modalidad “actos

²² “Cuestiones conflictivas ante el Tribunal Supremo...” op. cit. pág. 17.

²³ En el caso analizado era una cláusula de compromiso de mantenimiento accionario que se considera “condición esencial del contrato”, previéndose en su virtud que el Banco “podrá proceder a la declaración del vencimiento anticipado de la presente operación de préstamo en el supuesto de producirse una variación del control de la sociedad”.

²⁴ SSTS de 24 de octubre de 2003 (recurso de casación nº 67/2002); 17 de marzo de 2011 (recurso de casación nº 5928/2006); y de 16 de diciembre de 2011 (recurso de casación nº 2540/2006).

jurídicos documentados”, una escritura de redistribución de responsabilidad hipotecaria otorgada en relación con una promoción de VPO tras la división en propiedad horizontal del edificio.

4.9. El acta de finalización de obra interrumpe la prescripción

La Sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. de casación núm. 5535/2017) contesta afirmativamente a la pregunta de si la presentación del “acta de fin de obra” interrumpe el plazo de prescripción para liquidar “actos jurídicos documentados” respecto de la declaración de obra nueva “en construcción”.

La razón es que, cuando la obra nueva se declara “en construcción”, es ineludible otorgar posteriormente la citada acta por la que se declara la finalización y esta resulta esencial para determinar el coste de ejecución de la obra, que es la base imponible del tributo. Por tanto, si mediante esta acta la administración puede obtener y conocer nuevos datos que le permitan determinar con precisión la base imponible del impuesto a tenor del coste material de ejecución de la obra, que ha podido

incrementarse o no durante su construcción, debe entenderse que interrumpe la prescripción del derecho de la administración a practicar la correspondiente liquidación.

Conectado con lo anterior, la Sentencia confirma la actuación administrativa por la cual tomó como tal el coste de la obra que la promotora puso de manifiesto al suscribir el seguro decenal de la construcción. Aclara la Sala que no se ha aplicado el medio de comprobación del art. 57.1.f) LGT (“Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros”), sino el coste de ejecución de la obra dado por el propio interesado en el citado seguro decenal.

A modo de conclusión, los anteriores pronunciamientos ponen de relieve que, pese a la larga historia del ITPAJD en el sistema tributario español y a que, con alguna excepción, no ha tenido últimamente reformas de calado, sigue planteando interesantes dudas interpretativas. Para su resolución está mostrando gran utilidad, a medida que va desplegando sus efectos, el nuevo modelo de recurso de casación introducido por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS 15**IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 15**

- Aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales 15
- Consolidación del dominio por fallecimiento del usufructuario. 15
- Transmisión de las participaciones de una entidad alemana titular de un inmueble en España a una fundación privada alemana 16
- Disolución del proindiviso en función del origen de la comunidad. 17
- Disolución de condominio sobre varios locales adquiridos por herencia de los padres 18
- Extinción del condominio sobre una vivienda procedente de la herencia de los padres 20
- Constitución de una agrupación de comunidades conforme al artículo 24.2.b) de la Ley de Propiedad Horizontal 21
- Venta de vivienda nueva de protección pública de precio limitado de la Comunidad de Madrid 22
- Escritura pública de reparcelación otorgada por el propietario único 22
- Entrega de vivienda rehabilitada como consecuencia de la disolución de una comunidad de bienes 22
- Entrega de los terrenos al propietario original como consecuencia de la resolución de mutuo acuerdo del contrato de permuta de solar por edificación futura 23
- Transmisión por el promotor de una vivienda arrendada 23
- Sociedad limitada que se dedica a la compra de oro de inversión a particulares no empresarios o profesionales 23
- Condición de empresario o profesional en la urbanización de terrenos 24

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 25

- Ingreso del ISD transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar 25
- Conmutación del usufructo universal y vitalicio a favor del cónyuge viudo recogida en el propio testamento 25
- Sustitución vulgar y renuncia 26
- Adquisición, por herencia de su tío, de una licencia de estanco: valoración 26
- Adquisición de su tío de la nuda propiedad de una finca rústica dedicada a la explotación agraria, reservándose el tío el usufructo vitalicio y continuando el ejercicio de su explotación. Tributación al fallecimiento del tío 26
- Residencia fiscal en España como consecuencia de la aplicación del Convenio entre España y la República Checa para evitar la doble imposición y prevenir el fraude fiscal 27
- Consolidación del dominio por fallecimiento del marido 27
- Requisito de permanencia: mantenimiento del valor 27
- Adquisición mortis causa, por un residente fiscal en Andalucía, de una pariente residente en Alemania de bienes radicados en dicho país 28
- Responsabilidad del albacea de la herencia de una causante residente en España en la que los herederos son residentes en Finlandia y figurando, entre los bienes, una cuenta corriente en Luxemburgo 28
- Donación "mortis causa" a sus hijos consistente en un inmueble destinado a bar-restaurante y de otros inmuebles 28
- Escritura pública de donación "mortis causa" 28
- Acta de notoriedad como medio de prueba válido de la residencia habitual 29
- Donación de una explotación agraria prioritaria adquirida tras el fallecimiento de su madre 29
- Donación de parte del derecho de crédito por los padres no residentes a sus hijos siendo también no residentes en territorio español 30
- Extinción del condominio sobre uno de los inmuebles que han heredado conjuntamente con compensación en metálico 30

• Póliza de seguro de renta vitalicia con reembolso incluyendo como beneficiario, en caso de fallecimiento, a un amigo	30
• Incumplimiento, en 2019, de los requisitos exigidos para aplicarse la reducción por "empresa familiar"	31
• Donación a residente fiscal en Holanda de su madre, residente fiscal en Navarra	31
• Donación de participaciones del padre a los hijos en una sociedad limitada, dedicada a la actividad de promoción inmobiliaria, estando jubilado y realizando funciones de dirección uno de los hijos que percibe por ello una remuneración	31
• Subvención procedente de la Agencia Andaluza de Energía	31
• Comunidad Autónoma competente en una donación dineraria de la madre a su hijo	32
• Donación a la hija de la nuda propiedad y la plena propiedad de participaciones en la entidad "holding" con reserva de los derechos políticos por parte de la usufructuaria	32
• Donación de un inmueble, situado en la Región de Murcia, por un residente desde hace dos años en la Comunidad Autónoma de Madrid habiendo residido, anteriormente, en el País Vasco	33
• Condonación de parte de una deuda a cambio de cobrar, por anticipado, parte del dinero adeudado	33

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

APORTACIÓN DE UN BIEN PRIVATIVO A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta DGT V0298-21 de 18/02/2021)

Las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales pueden ser de dos clases:

- Gratuitas, que son aquellas que no conllevan contraprestación alguna, y
- Onerosas, las que dan lugar a cualquier tipo de contraprestación, tanto simultáneamente a la aportación, como mediante el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad de gananciales exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad.

(...)

El tratamiento tributario de las referidas aportaciones es distinto, según que su naturaleza sea gratuita u onerosa. Así,

- La donación de bienes a la sociedad de gananciales es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que la normativa de dicho tributo recoja bonificación alguna para este tipo de donaciones. (...)

- Si la transmisión tuviera carácter oneroso estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (...) No obstante, el artículo 45.I.B) 3 del mismo texto legal declara exentas del impuesto las aportaciones a la sociedad conyugal.

Por último, debe señalarse que en la aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales el bien deja de ser de la titularidad exclusiva del aportante quedando incluido en el régimen especial de comunidad en que consiste la sociedad de gananciales. Ahora bien, dado que la sociedad de gananciales no tiene personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del ITPAJD, ni del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la aportación no supondrá más que la transmisión de una parte de la propiedad de dicho bien, el 50 por ciento que recibe el cónyuge que no realiza la aportación, sin alcanzar al 50 por ciento que ya correspondía al cónyuge que la efectúa. En suma, en caso de que la referida aportación debiera tributar por el Impuesto de Donaciones la base imponible del impuesto estaría constituida por el 50 por ciento del valor del bien privativo aportado.

CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO POR FALLECIMIENTO DEL USUFRUCTUARIO.

(Consulta DGT V0564-21 de 11/03/2021)

La adquisición de la nuda propiedad tributó por IVA y aplicó la exención de la cuota variable de AJD-DN por tratarse de vivienda de protección oficial.

En primer lugar, es preciso aclarar que la consultante no consolida el dominio de la vivienda por vía hereditaria, sino por extinción del derecho real de goce sobre cosa ajena que pesaba sobre aquella, por el usufructo constituido en la adjudicación de la vivienda mediante negocio oneroso, por lo tanto, habrá que determinar la operación teniendo en cuenta el carácter oneroso de la desmembración del dominio.

Consecuencia de lo anterior es que no resulta aplicable la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que regula la fiscalidad de las transmisiones lucrativas, sino el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que regula las transmisiones onerosas.

En cuanto a la base imponible, estará constituida por el resultado de aplicar al valor real actual de la vivienda el porcentaje por el que no tributó la nuda propiedad en la adquisición de la nuda propiedad.

Por último, el tipo de gravamen aplicable será el que haya aprobado la Comunidad Autónoma en la que radique la vivienda y, si no hubiera establecido ninguno, el 6 por 100.

En el momento de la adjudicación se practicó la exención por el concepto de actos jurídicos documentados por la escritura de adquisición de vivienda de protección oficial; actualmente la consultante tendrá que tributar por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, sin que el artículo 45.I.B.12 del TRLITPAJD recoja ninguna exención por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas por la transmisión de viviendas de protección oficial.

TRANSMISIÓN DE LAS PARTICIPACIONES DE UNA ENTIDAD ALEMANA TITULAR DE UN INMUEBLE EN ESPAÑA A UNA FUNDACIÓN PRIVADA ALEMANA

(Consulta DGT V0565-21 de 11/03/2021)

La consultante es una fundación familiar de nacionalidad alemana, constituida conforme al derecho alemán y con domicilio en Alemania. Los miembros de la fundación son un matrimonio residente en Alemania.

Este matrimonio adquirió por partes iguales un inmueble situado en España. Posteriormente el matrimonio transmitió el inmueble a una sociedad tipo "Kommanditgesellschaft" (sociedad comanditaria simple), cuya abreviatura es KG, residente en Alemania y cuyos únicos socios a partes iguales son los cónyuges. La KG es una entidad que carece de personalidad jurídica diferente a la de sus socios. El único activo de la KG es el inmueble. La referida KG procedió a liquidar en su día como consecuencia de la adquisición de dicho inmueble al matrimonio el correspondiente impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. El inmueble se encuentra en la actualidad inscrito en el Registro de la Propiedad a nombre de la sociedad KG.

Se plantea:

El matrimonio tiene la intención de transmitir la totalidad de sus participaciones en la entidad KG a la consultante, la fundación familiar. La transmisión será onerosa, pero no se producirá pago de precio, sino que el matrimonio mantendrá un derecho de crédito frente a la fundación. La operación de transmisión se llevará a cabo en Alemania ante un notario alemán, sin que sea necesaria inscripción alguna en el Registro de la Propiedad, pues el inmueble seguirá estando en el activo de la entidad KG.

- Si la transmisión de las participaciones de la entidad KG alemana a la consultante está sujeta a alguna de las modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) en España.

- Si resulta de aplicación el artículo 314.2 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

- Si, en caso de que la transmisión pudiera considerarse sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, resultaría de aplicación el supuesto de la letra c) del artículo 314.2 y, en consecuencia, no habría tributación en la transmisión del 50 % de las participaciones y, superado el plazo de 3 años desde esa primera transmisión, se transmite el otro 50 %.

El artículo 6.1 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TRLITPAJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece sobre el ámbito de aplicación del Impuesto lo siguiente:

"Artículo 6.

1. El impuesto se exigirá:

A) Por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España. No se exigirá el impuesto por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria, sitos en territorio extranjero, ni por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, hubieren de surtir efectos fuera del territorio español.

B) Por las operaciones societarias realizadas por entidades en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que tengan en España la sede de dirección efectiva, entendiéndose como tal el lugar donde esté centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

b) Que tengan en España su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un

impuesto similar.

c) Que realicen en España operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.

C) Por los actos jurídicos documentados que se formalicen en territorio nacional y por los que habiéndose formalizado en el extranjero surtan cualquier efecto, jurídico o económico, en España.

(...)”

De acuerdo con los preceptos transcritos y en la medida en que, tal y como se manifiesta en el escrito de consulta, la entidad KG sea el titular jurídico del inmueble situado en territorio español constando esta circunstancia en el Registro de la Propiedad, es decir, siendo el titular registral del bien inmueble, y que la operación que se lleve a cabo consista en la transmisión de las participaciones en la entidad KG alemana por el matrimonio a la fundación privada alemana (la consultante), la operación no estará sujeta en España a ninguna de las modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que se produce fuera del ámbito de aplicación del impuesto. Todo ello, siempre que esta operación no tenga efectos en la titularidad jurídica del bien inmueble situado en territorio español, continuando la entidad KB como titular registral del mismo, de acuerdo a lo manifestado en el escrito de consulta.

DISOLUCIÓN DEL PROINDIVISO EN FUNCIÓN DEL ORIGEN DE LA COMUNIDAD.

(Consulta DGT V0555-21, V0556-21 y V0557-21 de 11/03/2021)

Aunque dos o más bienes, muebles o inmuebles, sean propiedad de dos o más titulares, ello no determina automáticamente la existencia de una única comunidad de bienes, sino que podrá haber una o más comunidades en función del origen o destino de la referida comunidad. Así sucede cuando los bienes comunes proceden, unos de una adquisición hereditaria y otros por haber sido adquiridos por actos inter vivos, o cuando, aun habiendo sido adquiridos todos los bienes a título hereditario, procedan de distintas herencias. En tales casos, puede entenderse que concurren dos comunidades, una de origen inter vivos y otra de origen “mortis causa”, o las dos de origen “mortis causa”, pero sobre distintos bienes, sin que en nada obste a lo anterior que los titulares de las dos comunidades sea las mismas personas. Por otra parte, también cabe considerar la existencia de una única comunidad sobre una universalidad de bienes, como es el caso de la comunidad de bienes que realice actividades económicas, ya se haya constituido por actos “inter vivos” o se haya originado por actos “mortis causa”; a ellas se refiere el artículo 22 del TRLITPAJD. También es una única comunidad de bienes la llamada comunidad hereditaria en general –aunque no realice actividades económicas–, es decir, la originada por la adjudicación en proindiviso del caudal relicto a los herederos. En el supuesto de que se trate de dos condominios, su disolución supondrá la existencia de dos negocios jurídicos diferentes que, como tales, deben ser tratados, no solo separada, sino, lo que es más sustancial, independientemente.

De acuerdo con los preceptos transcritos y la información aportada por el consultante, se trataría de una única comunidad de bienes que realiza una actividad empresarial, la explotación de las fincas rústicas dedicadas a la agricultura, por lo que, si desean disolver el proindiviso, esa operación constituirá una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tal y como establece el artículo 61 del RITPAJD. En caso de que una o más fincas quedaran en proindiviso entre los tres comuneros la operación tributaría como reducción de capital.

(...)

CONCLUSIONES

Primera. En la consulta planteada, se trata de una única comunidad de bienes que realiza actividad empresarial.

Segunda: La disolución de una comunidad de bienes que realiza una actividad empresarial, adjudicando a los comuneros bienes inmuebles en pago de su haber de liquidación, es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, cuyos sujetos pasivos serán los comuneros por los bienes y derechos recibidos. La base imponible para cada comunero será el valor real de los bienes y derechos adjudicados, que podrá ser comprobado por la Administración Tributaria, y el tipo de gravamen será el 1 por 100.

Tercera. En caso de producirse un exceso de adjudicación y que no haya contraprestación, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo anteriormente expuesto, el exceso de adjudicación que se produzca estará sujeto al Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones.

Cuarta: Si existe contraprestación y el exceso es inevitable, por ser un bien indivisible o desmerecer mucho por la división, y el comunero al que se le adjudique el exceso compensa a los otros comuneros en metálico las diferencias que resulten a

su favor, dicho exceso no tributará por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas; en caso de no cumplir dichos requisitos, la existencia de dicha compensación constituye una contraprestación por el exceso recibido que determina el carácter oneroso de la operación y su tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias.

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO SOBRE VARIOS LOCALES ADQUIRIDOS POR HERENCIA DE LOS PADRES

(Consulta DGT V0590-21 de 15/03/2021)

La disolución de la comunidad de bienes puede producirse con o sin excesos de adjudicación, lo que ocasionará diferentes consecuencias fiscales en uno u otro caso:

1. Disolución sin excesos de adjudicación.

En la disolución del condominio, siempre que ésta se lleve a cabo de tal forma que el comunero no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación en la cosa común, sin que se origine exceso de adjudicación, la disolución no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. Ahora bien, la inexistencia de transmisión patrimonial y la consiguiente no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD determina la sujeción a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de la escritura de disolución en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto:

Tratarse de la primera copia de una escritura pública.

Tener por objeto cantidad o cosa valuable.

Contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.

No estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias

En caso de tratarse de dos o más comunidades que se pretendan disolver simultáneamente, ya se ha señalado que ello supone la existencia de tantos negocios jurídicos diferentes como comunidades haya, debiendo disolverse cada una de ellas de forma independiente, en los términos que se acaban de exponer.

2. Disolución con excesos de adjudicación.

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

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

- Transmisión onerosa: Si el comunero al que se le adjudique el exceso compensa a los otros comuneros en metálico las diferencias que resulten a su favor, la existencia de dicha compensación constituye una contraprestación por el exceso recibido que determina el carácter oneroso de la operación y podría determinar su tributación en el ámbito del ITPAJD, en la siguiente forma:

Regla general: Conforme al artículo 7.2.B) del TRLITPAJD los excesos de adjudicación se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto. Luego, el comunero al que se le adjudique el exceso, sujeto pasivo del impuesto conforme al artículo 8.a), deberá tributar por dicho concepto, por el valor del exceso recibido.

Regla especial: Supuestos en los que el exceso surja de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento. Dichos preceptos responden al principio general establecido en el artículo 1.062 del Código Civil de que cuando la cosa común sea indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso en metálico. Cuando el exceso surja de dar cumplimiento a alguno de los referidos preceptos, dicho exceso no se considerará transmisión patrimonial onerosa a los efectos del artículo 7.2.B) del TRLITPAJD por lo que la concurrencia de todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD determina su tributación por la cuota variable del documento notarial.

La aplicación de la regla especial exige, por tanto, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. La indivisibilidad del bien o su desmerecimiento por la indivisión.
2. La adjudicación a "uno" de los comuneros.
3. La compensación al comunero que recibe de menos por parte del comunero al que se adjudica el exceso.

1) Indivisibilidad del bien. Sobre esta cuestión, cabe advertir que, si bien este Centro Directivo no puede indicar a priori si una vivienda determinada constituye un bien indivisible o que desmerecería mucho por su división, pues esta circunstancia constituye una cuestión de hecho que debe ser apreciada en cada caso concreto para su calificación jurídica correcta, sí es cierto que los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a los inmuebles como "un bien que si no es esencialmente indivisible, si desmerecería mucho por su división" (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid: Resoluciones de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995). Así lo entiende igualmente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que, en su sentencia de 28 de junio de 1999, determina que "en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división –supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, artículo 401 CC)– la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero –artículos 404 y 1.062, párrafo 1.º, en relación éste con el art. 406, todos del CC–".

En el supuesto de una única comunidad sobre varios bienes, habrá que atender al conjunto de todos ellos para determinar la indivisibilidad, ya que, aunque cada uno de los bienes individualmente considerados puedan ser considerados indivisible, el conjunto de todos sí puede ser susceptible de división, por lo que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros deberá hacerse mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando los excesos de adjudicación. De ser posible una adjudicación distinta de los bienes entre los comuneros, que evitase el exceso o lo minorase, si no se lleva a cabo, existiría una transmisión de la propiedad de un comunero a otro que determinaría la sujeción al impuesto.

2) Adjudicación a un solo comunero. Este requisito supone la extinción de la comunidad al desaparecer la cotitularidad sobre la propiedad del bien. Por ello, si, existiendo varios comuneros, se adjudicaren bienes a uno en pago de su cuota de participación, permaneciendo el resto en la situación inicial de indivisión, no se habrá producido la extinción de la comunidad. Lo que habrá será una separación de uno o varios comuneros, (también denominada disolución parcial), supuesto no previsto en el citado artículo 1.062 del Código Civil, cuya literalidad exige que la disolución de la comunidad sea total, al contemplar exclusivamente el supuesto de que cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, se adjudique "a uno", a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero.

3) Compensación por parte del comunero al que se adjudica el exceso al comunero que recibe de menos. Dicha compensación debe ser necesariamente en metálico por expresa exigencia del artículo 1.062 del Código Civil al que se remite el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD. Esta obligación de compensar al otro en metálico no es más que una consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 400 del Código Civil al establecer que ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad, pudiendo cada uno de ellos en cualquier tiempo pedir que se divida la cosa común. Por tanto, la intervención de una compensación en dinero no califica a la operación de compra de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común en cumplimiento de las normas del Código Civil.

En caso de disolución simultánea de varias comunidades en las que existan excesos de adjudicación y se originen compensaciones entre los comuneros, la exigencia de que las compensaciones sean en metálico no permite la compensación con bienes que formen parte de otra comunidad. Si los comuneros intercambiasen inmuebles de una y otra comunidad de bienes como si de la adjudicación de los bienes de una única comunidad de bienes se tratara, tal intercambio tendría la consideración de permuta. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 2 del TRLITPAJD cuando establece que "el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado...". Por tanto, no siendo la verdadera naturaleza del acto realizado la de disolución de comunidad sino la de permuta, deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en los términos establecidos en el artículo 23 del RITPAJD.

No obstante, por lo que se refiere a la necesidad de que la compensación sea en metálico, debe tenerse en cuenta la reciente doctrina del Tribunal Supremo, puesta de manifiesto en la sentencia 1502/2019, de 30 de octubre de 2019 (ROJ 3480/2019), en cuyo fundamento de derecho cuarto ("Contenido interpretativo de esta sentencia") 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.».

En el supuesto planteado en el escrito de consulta, de acuerdo con la información facilitada, existen dos comunidades de bienes sobre varios inmuebles originadas por dos adquisiciones mortis causa distintas. Por lo tanto, al tratarse de dos condominios distintos, su disolución supondrá la existencia de dos negocios jurídicos diferentes que deben realizarse de forma separada e independiente.

En cada uno de estos negocios habrá que analizar cómo se efectúa la adjudicación de los bienes para determinar su tributación. Así, si lo que se realiza es una permuta de los porcentajes de participación entre los cotitulares de los bienes deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en los términos establecidos en el artículo 23 del Reglamento del impuesto. Si, por el contrario, se produce una disolución de la comunidad habrá que determinar, conforme a lo anteriormente expuesto, si se producen excesos de adjudicación y en su caso, si esos son onerosos o lucrativos.

En el supuesto de producirse excesos de adjudicación, compensando el comunero al que se le adjudique el exceso al otro por las diferencias que existen a su favor, habrá que determinar si se aplica la regla general que da lugar a la tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas conforme al artículo 7.2 b) del texto refundido por el comunero que recibe el exceso, o bien la regla especial, conforme a lo previsto en el artículo 1062 del Código Civil, en cuyo caso, dará lugar a la tributación por la modalidad de actos jurídicos documentados, cuota variable, documento notarial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 del texto refundido.

En este último supuesto, en el análisis del cumplimiento de los requisitos previstos para aplicar la regla especial, se debe observar que, para determinar el supuesto de indivisibilidad del bien o desmerecimiento por la indivisión, al existir en cada una de las comunidades una cotitularidad sobre varios bienes, habrá que atender al conjunto de todos ellos para determinar la indivisibilidad, ya que aunque cada uno de los bienes individualmente considerados puedan ser considerados indivisible, el conjunto de todos si puede ser susceptible de división, por lo que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros deberá hacerse mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando los excesos de adjudicación. De ser posible una adjudicación distinta de los bienes entre los comuneros, que evite el exceso o lo minore, existiría una transmisión de la propiedad de un comunero a otro, que determinaría la sujeción al impuesto.

Por último, si se produce una disolución simultánea de las dos comunidades en las que existen excesos de adjudicación y se originan compensaciones entre los comuneros, la exigencia de que las compensaciones sean en metálico no permite la compensación con bienes que formen parte de otra comunidad. Si los comuneros intercambiasen inmuebles de una y otra comunidad de bienes como si de la adjudicación de los bienes de una única comunidad de bienes se tratara, tal intercambio tendría la consideración de permuta conforme a lo dispuesto en el artículo 23 del Reglamento del impuesto. Todo ello, sin perjuicio de la reciente doctrina del Tribunal Supremo, puesta de manifiesto en la sentencia 1502/2019, de 30 de octubre de 2019, cuyo contenido interpretativo se ha transcrito en los párrafos anteriores.

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE UNA VIVIENDA PROCEDENTE DE LA HERENCIA DE LOS PADRES

(Consulta DGT V0746-21 de 30/03/2021.)

En el supuesto que se examina la consultante plantea la disolución del condominio sobre un bien inmueble, un apartamento, adquirido por herencia de sus padres, junto con sus tres hermanos. Sin embargo, de la escritura de aceptación y adjudicación de la herencia de 25 de marzo de 2010 resulta lo siguiente:

El padre de la consultante falleció en 1996 y la madre en 2009. Los bienes inventariados de las dos herencias eran los siguientes:

- Bienes privativos de la madre (metálico) 18.407.47 €
- Bienes gananciales 915.000.00 €

Apartamento 260.000 €
 Piso en Granada 320.000 €
 Piso en J  en 220.000 €
 Trastero 15.000 €
 Local comercial 100.000 €
 Total importe de los bienes 933.407,47 €

Los bienes gananciales se adjudicaron al 50 por cien a la herencia de cada uno de los causantes, por lo que corresponderían, a la herencia del padre, el 50 por ciento de los bienes gananciales, por importe de 457.500.00 €; y a la herencia de la madre: el 50 por ciento de los bienes gananciales, más los bienes privativos, por un total de 475.907.47 €.

La herencia de ambos padres se dividió por partes iguales entre los cuatro hijos, adjudicándose los bienes en comunidad y prondiviso, por lo que correspondería a cada hijo:

En la herencia del padre, bienes por valor de 114.375.00 €
 En la herencia de la madre, bienes por valor de 118.976,86 €

De lo expuesto se deriva:

1.- Se trata de dos comunidades de bienes distintas, originadas por dos herencias, causadas por dos titulares diferentes y en momentos diferentes, que recaen sobre los mismos bienes, correspondiendo el 50% de cada uno de los bienes a cada una de las comunidades.

2.- Por tanto, la adjudicación del apartamento a que se refiere la consulta no puede considerarse la disolución de un condominio existente sobre un único bien que, al originar un exceso de adjudicación inevitable por la naturaleza indivisible del éste, tributaria por la cuota variable de Actos Jurídicos Documentados.

3.- Tampoco puede ser considerado como un supuesto de separación de comunero, pues no se manifiesta que la interesada pretenda abandonar la comunidad, ni que deje de ser cotitular de los demás bienes, ni un supuesto de permuta, pues la consultante no adquiere las cuotas partes del apartamento correspondientes a sus hermanos a cambio de entregarles las cuotas partes que a ella le corresponderían en alguno de los otros bienes que permanecen en la indivisión.

4. Se trata, en conclusión, de la mera transmisión de un bien –una compraventa–, supuesto contemplado en el apartado 7.1.A) del texto refundido, en cuya virtud la consultante adquiere las 3 / 4 partes del bien que pertenecen a sus hermanos a cambio del valor en metálico de dichas partes, de igual forma que si el bien hubiera sido vendido a un tercero extraño a la comunidad, por lo que dicha transmisión tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

CONSTITUCIÓN DE UNA AGRUPACIÓN DE COMUNIDADES CONFORME AL ARTÍCULO 24.2.B) DE LA LEY DE PROPIEDAD HORIZONTAL

(Consulta DGT V0776-21 de 31/03/2021)

La aplicación de los anteriores preceptos a la cuestión planteada ya ha sido objeto de examen por este centro directivo en diversas resoluciones, como las consultas vinculantes V1511-07 y V3632-15, cuyos postulados permanecen plenamente vigentes por no haber sido modificados desde entonces los preceptos referidos en ellas.

A continuación, se expone un resumen de las principales conclusiones de dicha consulta:

Primera: La constitución de una entidad que agrupe varias comunidades de propietarios (mancomunidad), con la finalidad de organizar y administrar los elementos y las zonas comunes de las distintas comunidades de propietarios existentes y sin ejercicio de ninguna actividad económica, no est   sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, porque, en tanto la constitución de la mancomunidad se limite al establecimiento de normas de gestión y administración de elementos comunes, no supone transmisión patrimonial alguna.

Segunda: La constitución de la entidad en cuestión tampoco constituye hecho imponible de la modalidad operaciones societarias del ITPAJD, en virtud de lo dispuesto en el artículo 22.4   del texto refundido de la Ley del impuesto, por tratarse de una comunidad de bienes que no realizará actividad empresarial.

Tercera: En cuanto a la posible tributación de la escritura pública en que se formalice dicha constitución por la cuota variable de actos jurídicos documentados, documentos notariales, dependerá de la concurrencia de los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del impuesto para determinar la sujeción por dicho concepto.

S   concurre el requisito de ser una primera copia de escritura notarial, también cumple el requisito de ser inscribible y el requisito de no sujeción del contenido de la escritura por alguno de los otros conceptos del impuesto –transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias–, en los términos antes vistos; sin embargo, no concurre el requisito de

que la escritura deba tener por objeto cantidad o cosa valuable, pues al limitarse a meras normas o reglas de administración en nada se modifica el contenido o el ámbito de la propiedad de los titulares de los pisos individuales con relación a la situación anterior a la existencia de la mancomunidad. En consecuencia, no se origina tributación alguna por la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados.

VENTA DE VIVIENDA NUEVA DE PROTECCIÓN PÚBLICA DE PRECIO LIMITADO DE LA COMUNIDAD DE MADRID

(Consulta DGT V0636-21 de 18/03/2021)

Los beneficios fiscales aplicables a las viviendas de protección oficial se aplican a todas aquellas que reúnan sus características en términos de superficie máxima, precio de la vivienda, y límites de ingresos de los adquirentes, con independencia de la denominación que le asigne la legislación autonómica, lo que no debe interpretarse en el sentido de considerar extensible la exención prevista en el artículo 45.I.B.12 del Decreto Legislativo 1/1993 a todo tipo de vivienda que las Comunidades Autónomas declaren sometida a algún tipo de protección, sino en el sentido de declarar amparada por la exención la situación jurídica de "vivienda de protección oficial", con independencia de que se denomine de ése u otro modo por la legislación de la Comunidad Autónoma competente.

ESCRITURA PÚBLICA DE REPARCELACIÓN OTORGADA POR EL PROPIETARIO ÚNICO

(Consulta DGT V0715-21 de 26/03/2021)

En relación con Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 45.1.B) 7 del Texto Refundido del citado impuesto (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre):

Artículo 45.

"Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes:

I. B) Estarán exentas:

(...)

7. Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación por los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados.

Los mismos actos y contratos a que dé lugar la reparcelación en las condiciones señaladas en el párrafo anterior.

Esta exención estará condicionada al cumplimiento de todos los requisitos urbanísticos."

Por otra parte, el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que:

"No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos en el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."

A la vista de la redacción literal del precepto, que solamente se refiere a las transmisiones que se hagan a las Juntas de Compensación, y de la expresa prohibición de la analogía que establece la Ley General Tributaria, cabe concluir que no se podrá aplicar la exención que establece el artículo 45.I.B. 7 a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, habiéndose manifestado esta Dirección General en este mismo sentido con anterioridad, en consultas V0060 y V2368, ambas de 2005, de 25 de enero y 23 de noviembre respectivamente.

ENTREGA DE VIVIENDA REHABILITADA COMO CONSECUENCIA DE LA DISOLUCIÓN DE UNA COMUNIDAD DE BIENES

(Consulta DGT 0001-21 de 10/02/2021)

En consecuencia con lo expuesto, siempre que las obras de rehabilitación que la comunidad de bienes realizó en la edificación objeto de consulta cumplieran con los requisitos señalados, la entrega posterior que realizó de una vivienda mediante su adjudicación a la entidad consultante tendría la consideración de primera entrega en los términos previstos en el artículo 20.Uno.22º.A), párrafo segundo, y la misma se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En estas circunstancias, la entrega posterior que la consultante realizó de dicha vivienda a un tercero no empresario

o profesional tendría la consideración de segunda entrega de la misma y se encontraría exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de su sujeción a la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ENTREGA DE LOS TERRENOS AL PROPIETARIO ORIGINAL COMO CONSECUENCIA DE LA RESOLUCIÓN DE MUTUO ACUERDO DEL CONTRATO DE PERMUTA DE SOLAR POR EDIFICACIÓN FUTURA

(Consulta DGT V0207-21 de 10/02/2021)

El hecho imponible en la modalidad de TPO del ITP y AJD es la transmisión de bienes (art. 7.1.a). Por tanto, si, producida una transmisión, esta deviene ineficaz por cualquier causa, nulidad, rescisión o resolución, dicha transmisión quedará sin efecto, debiendo las partes restituirse lo que hubieren percibido en virtud del referido acto. Luego, la restitución de la cosa entregada no puede calificarse como una nueva transmisión del adquirente a su anterior titular, sino como la recuperación por éste de la cosa transmitida al quedar sin efecto el acto por el que se transmitió.

Así lo entiende tanto el Texto Refundido en su artículo 57, como el artículo 32.1 del reglamento. El primero de ellos permite, con los requisitos establecidos en dicho precepto, la devolución del impuesto satisfecho por aquellos actos o contratos en los que se haya declarado judicial o administrativamente la nulidad, rescisión, o resolución. En cuanto al artículo 32.1 del reglamento del impuesto, expresamente denomina “recuperación del dominio” a la restitución de un bien a su titular original, como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa.

Sin embargo, el apartado 5 del artículo 57 contempla expresamente el supuesto de que el contrato quede sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, estableciendo que, a diferencia de los supuestos en los que la ineficacia del contrato se deriva de una resolución judicial o administrativa o del cumplimiento de una condición resolutoria, en el caso del mutuo acuerdo no solo no procederá la devolución del impuesto satisfecho, sino que se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación.

TRANSMISIÓN POR EL PROMOTOR DE UNA VIVIENDA ARRENDADA

(Consulta DGT V0371-21 de 25/02/2021)

Según los hechos descritos en el escrito de consulta, la vivienda objeto de la consulta ha sido destinada, durante más de 10 años, al arrendamiento a distintos inquilinos. El consultante ha sido el inquilino durante los 4 últimos años, hasta el momento de la adquisición.

Por lo tanto, en el supuesto en que alguno de los arrendatarios previo a la transmisión de la vivienda haya sido una persona distinta del consultante y el tiempo de duración de dichos arrendamientos haya excedido de los dos años previstos en el artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley del Impuesto, dicha transmisión constituirá una entrega de bienes sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, la entrega constituirá una primera entrega de edificación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

Por lo tanto, si la transmisión de inmueble queda sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, la transmisión no podrá quedar sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD); por el contrario, si la transmisión no estuviera sujeta, o quedara sujeta, pero resultara exenta del IVA, estará sujeta al ITPAJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

SOCIEDAD LIMITADA QUE SE DEDICA A LA COMPRA DE ORO DE INVERSIÓN A PARTICULARES NO EMPRESARIOS O PROFESIONALES

(Consulta DGT V0373-21 de 25/02/2021)

La Sentencia 1694/2019, de 11 de diciembre de 2019 de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, establece que la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales, en la modalidad de transmisiones

patrimoniales onerosas.

(...)

Por último, cabe señalar que no existe ninguna regla especial aplicable a los empresarios o profesionales que se dedican a la compra de oro de inversión, que han de tributar conforme a lo expuesto.

CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL EN LA URBANIZACIÓN DE TERRENOS

(Consulta DGT V0490-21 de 04/03/2021)

La sociedad consultante va a adquirir una parcela urbanizada, que se transmite por los herederos de quien efectuó la urbanización con intención de venta a través de un sistema de junta de compensación fiduciaria. Dichos transmitentes no han satisfecho ninguna derrama en relación con el proceso de urbanización, sino que han heredado la misma ya urbanizada, se han dado de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores con la finalidad de cumplir con la intención de venta del causahabiente y van a proceder a la entrega de la misma a la sociedad consultante.

De acuerdo con la doctrina de este Centro directivo, cuando una junta de compensación actúa como fiduciaria de sus miembros, lo que supone la realización de las obras de urbanización por esta en nombre propio pero por cuenta de sus miembros, la junta, en la medida en que ordena factores de producción materiales o humanos, adquiere la condición de empresario o profesional conforme al concepto general que se ha expuesto regulado en el artículo 5, apartado uno, letra a), en relación con el mismo artículo 5, apartado dos, de la Ley 37/1992. Por otra parte, los juntacompensantes, en cuanto que permanecen como titulares de los terrenos en todo momento, son quienes promueven la urbanización de los mismos al recibir estos servicios de la junta de compensación y se convertirían en empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en su calidad de urbanizadores de terrenos, conforme al citado artículo 5, apartado uno, letra d) anteriormente citado, si no tuvieran ya esta condición previamente.

En este sentido, los propietarios de los terrenos que no tuvieran previamente la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, adquirirán tal condición desde el momento en que comiencen a serles imputados los correspondientes costes de urbanización, siempre que abonaran los mismos con la intención de afectar el suelo resultante de la reparcelación a una actividad empresarial o profesional.

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.

En consecuencia, la persona de quien heredaron la parcela los transmitentes, la cual soportó los costes de urbanización de la misma con la intención de venderla, según el escrito de consulta, tenía la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Los herederos del caso objeto de consulta, no obstante, adquirieron la parcela mortis causa integrándola en su patrimonio privado y sin que por ello pueda considerarse que alcanzaron la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, con independencia de que el causante sí la ostentase por haber urbanizado el terreno con intención de destinarlo a la venta.

De los hechos descritos en el escrito de consulta no se aprecian indicios suficientes para considerar que los mismos hayan adquirido el terreno con la intención de afectarlo a una actividad empresarial o profesional, al no haber llevado a cabo ellos la urbanización del mismo ni haber realizado ninguna otra operación diferente de su mera adquisición mortis causa.

En este sentido, el mero hecho de darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, no parece que en el supuesto considerado constituye, por sí solo, un elemento suficiente para acreditar la intención de afectar el inmueble a una actividad económica, si bien puede constituir un elemento probatorio a valorar conjuntamente con las restantes circunstancias de la operación.

La acreditación de la intención de destinar los bienes o servicios respectivos al desarrollo de una actividad empresarial podrá efectuarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho y, en particular, conforme a lo dispuesto en el apartado 2, del artículo 27 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre).

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en nuestro ordenamiento jurídico rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de

prueba legal o tasada

En todo caso, dicha intencionalidad es una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y serán los interesados quienes, en su caso, podrán acreditarlo por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

INGRESO DEL ISD TRANSCURRIDO EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A LIQUIDAR (Consulta DGT V0240-21 de 11/02/2021).

En principio, no concurre ninguna de las circunstancias que habiliten al inicio de los procedimientos de revisión de los actos nulos de pleno derecho (artículo 217 de la LGT) y rectificación de errores (artículo 220 de la LGT) así como del recurso extraordinario de revisión (artículo 244 de la LGT).

No obstante lo anterior, si se considerara la concurrencia de prescripción del derecho a liquidar podría concurrir la existencia de un supuesto de hecho habilitante para iniciar el correspondiente procedimiento de revocación por infracción manifiesta de ley en caso de haberse dictado una liquidación tributaria una vez prescrito el derecho de la Administración tributaria a liquidar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Sin embargo, para estar ante una infracción manifiesta de ley, debe resultar manifiesto a la vista del expediente que el plazo de prescripción ha transcurrido, extremo que, con los datos aportados, no se puede confirmar en el presente caso. Así, con los datos aportados no cabe concretar que exista dicha claridad fáctica, máxime cuando en el escrito de consulta se hace mención a diversos actos anulados.

Conforme con lo anterior, por cuanto no han transcurrido en el momento de evacuar esta consulta más de cuatro años desde el acto que se pretende revocar, la tercera liquidación, se estaría en plazo, en principio, para poder iniciar, en su caso, el correspondiente procedimiento de revocación.

CONMUTACIÓN DEL USUFRUCTO UNIVERSAL Y VITALICIO A FAVOR DEL CÓNYUGE VIUDO RECOGIDA EN EL PROPIO TESTAMENTO

(Consulta DGT V0297-21 de 18/02/2021).

De acuerdo con la interpretación que el Tribunal Supremo hace del artículo 57 del RISD, este sólo sería aplicable en los supuestos en los que la conmutación del usufructo afecte a los derechos legitimarios, es decir, a aquellos atribuidos "ex lege", como legítima a los herederos forzosos, a los que hacen referencia los artículos 839 y 840 del Código Civil.

En los supuestos planteados en el escrito de consulta la conmutación del usufructo universal con bienes en pleno dominio se produce como consecuencia de la autorización o la imposición del propio testador, recogiéndose esta conmutación en el propio testamento.

Por lo tanto, la adjudicación de bienes en pleno dominio al cónyuge viudo y al resto de herederos se produce por voluntad del testador, no se efectúa como manifestación de la voluntad de las partes, los herederos, no produciéndose, en consecuencia, un negocio jurídico distinto al de la adquisición de la herencia.

Por ello, en los supuestos planteados por el consultante no sería aplicable la jurisprudencia prevista en las sentencias del Tribunal Supremo mencionadas, ya que, en este caso, la conmutación se produce como consecuencia de la previsión testamentaria, por voluntad del testador, no existiendo dos negocios jurídicos diferenciados.

Al aceptar los herederos la herencia en los términos previstos en el testamento, es decir, aceptando la conmutación autorizada o impuesta por el testador, sus efectos se retrotraen al momento del fallecimiento del causante, de acuerdo con lo previsto en el artículo 24 de la LISD, adquiriéndose desde este momento los bienes en pleno dominio tanto por el cónyuge viudo como por el resto de los herederos.

Por lo tanto, la tributación será la correspondiente a la adquisición mortis causa de los bienes en pleno dominio por

herencia conforme a lo previsto en el artículo 3.1 a) de la LISD, siendo sujetos pasivos conforme al artículo 5 a) LISD, los causahabientes.

SUSTITUCIÓN VULGAR Y RENUNCIA

(Consulta DGT V0350-21 de 24/02/2021).

El heredero instituido que lleva a cabo la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia no queda sujeto a tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no originarse el hecho imponible del mismo.

En el supuesto de que el testamento instituya una sustitución vulgar, y concurra alguna de las condiciones fijadas en el artículo 774 del Código civil, entre ellas la renuncia pura y simple del instituido heredero, se entenderá que el o los sustitutos heredan al causante, de modo que las liquidaciones tributarias tendrán como sujeto pasivo a los sustitutos que procedan a la aceptación de la herencia, aplicándose las normas generales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contenidas en la LISD y en el RISD. En particular, será de aplicación lo previsto en el artículo 53.1 del RISD, por lo que, en la liquidación del sustituto, sujeto pasivo del ISD, se tendrá en cuenta su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante.

En el resto de supuestos en los que el heredero instituido lleva a cabo la repudiación o la renuncia pura, simple y gratuita sin que el testamento instituya una sustitución vulgar, o bien la prevea únicamente para los supuestos de premoriencia o incapacidad, pero no para los supuestos de renuncia, se aplicará lo previsto en el artículo 58.1 RISD, es decir, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada siempre que no reciban directamente otros bienes del causante, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante, salvo que el renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último. Asimismo, procederá la aplicación de lo previsto en el artículo 58.1 en los supuestos de sucesión intestada cuando el llamado a suceder renuncie a la herencia.

ADQUISICIÓN, POR HERENCIA DE SU TÍO, DE UNA LICENCIA DE ESTANCO: VALORACIÓN

(Consulta DGT V0351-21 de 24/02/2021).

En el caso planteado, se entenderá por valor real el valor de mercado que en el momento del devengo (la fecha de fallecimiento del causante) tenga tal licencia administrativa.

ADQUISICIÓN DE SU TÍO DE LA NUDA PROPIEDAD DE UNA FINCA RÚSTICA DEDICADA A LA EXPLOTACIÓN AGRARIA, RESERVÁNDOSE EL TÍO EL USUFRUCTO VITALICIO Y CONTINUANDO EL EJERCICIO DE SU EXPLOTACIÓN. TRIBUTACIÓN AL FALLECIMIENTO DEL TÍO.

(Consulta V0352-21 de 24/02/2021).

El consultante va a adquirir de su tío, del que es heredero universal, la nuda propiedad de una finca rústica dedicada a la explotación agraria. El tío se reserva el usufructo vitalicio y seguirá ejerciendo la explotación de la finca. Se consulta sobre la tributación en el que caso de que el tío falleciera antes de los cuatro años de la transmisión.

Si en la herencia del causante no constara el dinero pagado por la adquisición de la nuda propiedad o un bien que sustituya a dicho importe, el consultante deberá realizar la comparación de la cantidad pagada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante ITPAJD- (teniendo en cuenta la cantidad pagada en su momento por la adquisición de la nuda propiedad y la que tiene que realizar actualmente por la consolidación del dominio) y la cantidad que resultaría de aplicar a su valor comprobado al tiempo de adquisición del tipo medio efectivo que correspondería en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al consultante si en la liquidación se hubiera incluido dicho valor.

Habrà de tenerse en cuenta que, en dicho cálculo, siempre y cuando al tío le fuera aplicable la exención establecida en el artículo 4. Ocho. uno de la Ley 19/1991 –que parece que sí le sería aplicable–, y que el consultante mantuviera la adquisición de la finca durante los diez años siguientes, se podría aplicar la reducción del 95 por 100 que establece el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, ya que el consultante es sobrino del causante, colateral en tercer grado y que el causante no tiene cónyuge ni descendientes.

Si la cantidad pagada por el ITPAJD resultara superior, no deberá adicionar el valor de la finca rústica a la herencia. En caso contrario deberá adicionarlo a su declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y se podrá deducir la cantidad pagada por el ITPAJD.

RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA COMO CONSECUENCIA DE LA APLICACIÓN DEL CONVENIO ENTRE ESPAÑA Y LA REPÚBLICA CHECA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR EL FRAUDE FISCAL

(Consultas DGT V0427-21 de 01/03/2021).

Serán sujetos pasivos de la adquisición "mortis causa" los causahabientes, es decir, a los herederos o legatarios.

Ahora bien, la sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se producirá cuando los sujetos pasivos –los causahabientes– tengan su residencia habitual en España –por obligación personal–, o bien, no siendo residentes, cuando los bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español –por obligación real–.

Para determinar la residencia habitual en España de los contribuyentes por ISD, que dará lugar a la sujeción al impuesto por obligación personal, el apartado 2 del artículo 6 de la LISD se remite a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Esta remisión debe entenderse realizada a la totalidad de las normas que rigen a efectos del IRPF y, por lo tanto, no solo a la normativa sustantiva específica del impuesto entendiendo por tal a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) y su Reglamento de desarrollo, sino a toda la normativa relativa al IRPF.

Por lo tanto, en el supuesto planteado, si a efectos del IRPF, se determina que la consultante no es residente fiscal en España como consecuencia de la aplicación del Convenio entre España y la República Checa para evitar la doble imposición y prevenir el fraude fiscal y que, por lo tanto, no es contribuyente por IRPF, la consultante tampoco será residente en España a efectos del ISD, y, por lo tanto, no estará sujeta por obligación personal de contribuir por este impuesto, sino por obligación real, en los términos previstos en el artículo 7 de la LISD.

CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO POR FALLECIMIENTO DEL MARIDO

(Consulta DGT V0564-21 de 11/03/2021).

La consultante no consolida el dominio de la vivienda por vía hereditaria, sino por extinción del derecho real de goce sobre cosa ajena que pesaba sobre aquella, por el usufructo constituido en la adjudicación de la vivienda mediante negocio oneroso, por lo tanto, habrá que determinar la operación teniendo en cuenta el carácter oneroso de la desmembración del dominio.

Consecuencia de lo anterior es que no resulta aplicable la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que regula la fiscalidad de las transmisiones lucrativas, sino el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que regula las transmisiones onerosas.

En cuanto a la base imponible, estará constituida por el resultado de aplicar al valor real actual de la vivienda el porcentaje por el que no tributó la nuda propietaria en la adquisición de la nuda propiedad.

Por último, el tipo de gravamen aplicable será el que haya aprobado la Comunidad Autónoma en la que radique la vivienda y, si no hubiera establecido ninguno, el 6 por 100.

REQUISITO DE PERMANENCIA: MANTENIMIENTO DEL VALOR

(Consulta DGT V0570-21 de 11/03/2021).

El criterio seguido por esta Dirección General, entre otras, en las consultas vinculantes V0955-08 de 13 de mayo de 2018 y V1355-10 de 17 de junio de 2010, es que, en estos casos, se cumpliría el requisito de mantenimiento previsto en la ley, que no se refiere a mantener la titularidad de determinados bienes sino a mantener durante plazo legal el valor por el que se practicó la reducción.

En consecuencia, siempre que se mantenga ese valor, como sucedería en el caso de que el importe por el que se practicó la reducción se inmovilice mediante su reinversión en un producto financiero que, por su naturaleza y posibilidad de identificación, permitan constatar que se cumple con el requisito durante el plazo restante de permanencia, no se perdería el derecho a la reducción practicada en su día.

ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA, POR UN RESIDENTE FISCAL EN ANDALUCÍA, DE UNA PARIENTE RESIDENTE EN ALEMANIA DE BIENES RADICADOS EN DICHO PAÍS

(Consulta DGT V0592-21 de 15/03/2021).

El consultante deberá presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la totalidad de los bienes que adquiera, con independencia del lugar donde estos se encuentren situados y tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que reside, en este caso Andalucía, ya que según la información facilitada la totalidad de los bienes adquiridos se sitúan en Alemania, lugar de residencia del causante.

Al no ser el causante residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, tal y como establece el artículo 32 de la Ley 22/2009, 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.

Finalmente, en cuanto a la posibilidad de deducir en España lo pagado en Alemania, el consultante podrá deducirse la menor de las dos cantidades siguientes: el importe efectivo de lo satisfecho en Alemania por el impuesto de sucesiones de ese país o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del ISD español al valor de los bienes radicados en Alemania.

RESPONSABILIDAD DEL ALBACEA DE LA HERENCIA DE UNA CAUSANTE RESIDENTE EN ESPAÑA EN LA QUE LOS HEREDEROS SON RESIDENTES EN FINLANDIA Y FIGURANDO, ENTRE LOS BIENES, UNA CUENTA CORRIENTE EN LUXEMBURGO

(Consulta DGT V0594-21 de 15/03/2021).

Aquellos contribuyentes que no tengan residencia fiscal en España estarán sujetos por obligación real de contribuir cuando adquieran bienes o derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

Dado que el dinero por el que consulta no estaba situado en España y los herederos tampoco son residentes en España, no se puede exigir en España la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por dicha cantidad, por lo que el consultante no tendrá ninguna responsabilidad en España por el reparto de dicha cantidad entre los herederos.

DONACIÓN "MORTIS CAUSA" A SUS HIJOS CONSISTENTE EN UN INMUEBLE DESTINADO A BAR-RESTAURANTE Y DE OTROS INMUEBLES

(Consulta DGT V0602-21 de 16/03/2021).

La donación «mortis causa», si bien tiene la naturaleza jurídica de donación, constituye una donación de características especiales, ya que despliega sus efectos con ocasión de la muerte del donante.

Por ello, la normativa del Impuesto la califica como título sucesorio –que constituye el hecho imponible recogido en el artículo 3.1.a) de la LISD– y no como negocio jurídico gratuito e «inter vivos» –hecho imponible contenido en la letra b) del citado artículo–.

Esta calificación de la donación «mortis causa» como título sucesorio es determinante del tratamiento de dicha figura en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues se le aplicarán siempre las normas relativas a las adquisiciones por causa de muerte y no las relativas a adquisiciones a título gratuito e «inter vivos».

ESCRITURA PÚBLICA DE DONACIÓN "MORTIS CAUSA"

(Consulta DGT V0655-21 de 22/03/2021).

La donación mortis causa, tal y como este centro directivo ha manifestado, entre otras, en las consultas vinculantes V1442-

03 de 30 de septiembre y V3067-19 de 31 de octubre, si bien tiene la naturaleza jurídica de donación, constituye una donación de características especiales, ya que despliega sus efectos con ocasión de la muerte del donante.

Por ello, la normativa del impuesto la califica como título sucesorio –que constituye el hecho imponible recogido en el artículo 3.1.a) de la LISD– y no como negocio jurídico gratuito e inter vivos –hecho imponible contenido en la letra b) del citado artículo–. Esta calificación de la donación mortis causa como título sucesorio es determinante del tratamiento de dicha figura en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues se aplicarán siempre las normas relativas a las adquisiciones por causa de muerte y no las relativas a adquisiciones a título gratuito e inter vivos.

A este respecto, la base imponible estará constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, de acuerdo con el artículo 9.a) de la LISD. Así mismo, le son aplicables a la donación mortis causa las reducciones correspondientes a adquisiciones mortis causa, reguladas en los apartados 1 y 2 del artículo 20 de la LISD.

A este respecto, serán aplicables las normas especiales aprobadas por la Comunidad Autónoma donde resida el causante, tanto en lo que se refiere a reducciones, como a tarifa, coeficientes multiplicadores y deducciones y bonificaciones. En cuanto al devengo, se producirá el día del fallecimiento del causante.

Respecto a las obligaciones formales, la oficina competente será la de la Comunidad Autónoma donde el causante tuviera la residencia habitual. Por último, el plazo de presentación será el fijado por la Comunidad Autónoma competente para la declaración de adquisiciones por causa de muerte; en su defecto, el plazo será de seis meses a contar desde el día del fallecimiento del causante.

.....
ACTA DE NOTORIEDAD COMO MEDIO DE PRUEBA VÁLIDO DE LA RESIDENCIA HABITUAL

(Consulta DGT V0778-21 de 31/03/2021).

El concepto de vivienda habitual no aparece en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que ha de atenderse a la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en particular al artículo 41 bis de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 429/2007, de 30 de marzo.

Ahora bien, la acreditación de la permanencia en una determinada vivienda es una cuestión de hecho y eminentemente probatoria sobre la que no puede pronunciarse este Centro Directivo. Tal y como viene señalando el Tribunal Supremo (Sentencias de 19 de febrero de 1997, 29 de abril y 14 de noviembre de 1998 o en las de 7 y 9 de febrero de 2006), la carga probatoria incumbe a quien la alegue ante la Oficina Gestora de la Comunidad Autónoma que proceda, a la que corresponderá la valoración de las alegaciones y pruebas que se aporten.

.....
DONACIÓN DE UNA EXPLOTACIÓN AGRARIA PRIORITARIA ADQUIRIDA TRAS EL FALLECIMIENTO DE SU MADRE

(Consulta DGT V0146-21 de 01/02/2021).

El artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias señala que la transmisión o adquisición por cualquier título oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad a favor o por el titular de otra explotación agraria prioritaria goza de una reducción del 90 por 100 de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación, siempre que no se altere la condición de prioritaria. Cuando la transmisión sea parcial, el artículo 11 ha previsto una reducción en la base imponible del 75 por 100.

Tal beneficio fiscal está sometido a la limitación contenida en el artículo 9.2, de modo que necesariamente deberá constar en la escritura pública de adquisición y en el Registro de la Propiedad si las fincas estuviesen inscritas, que, si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes, deberá justificarse previamente el pago del impuesto correspondiente, y los intereses de demora, con excepción de los supuestos de fuerza mayor.

El artículo 989 del Código Civil establece que *“Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda”*; por lo tanto, en el momento de aceptación de la herencia

los efectos se retrotrajeron a la fecha de fallecimiento de la causante, por lo que el plazo de cinco años ha de contarse desde el día del devengo del impuesto, es decir, el del fallecimiento del causante, referencia temporal que determina la cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que incluye la eventual aplicación de las reducciones establecidas en la Ley 19/1995.

DONACIÓN DE PARTE DEL DERECHO DE CRÉDITO POR LOS PADRES NO RESIDENTES A SUS HIJOS SIENDO TAMBIÉN NO RESIDENTES EN TERRITORIO ESPAÑOL

(Consulta DGT V0294-21 de 18/02/2021).

La donación de parte del derecho de crédito por los consultantes, siendo los donatarios no residentes en territorio español, no quedará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España ya que trata de un derecho que no está situado ni puede ejercitarse ni cumplirse en territorio español, puesto que en el contrato de préstamo del que se deriva se pactó que la devolución del mismo tendría lugar en Alemania y atribuyó la competencia judicial exclusiva a los tribunales alemanes.

Por otro lado, la deuda contraída por los consultantes en el préstamo no cumpliría el requisito previsto en el artículo 9. Cuatro de la LIP para ser deducible en el Impuesto sobre el Patrimonio, pues el capital obtenido no se invirtió directamente en bienes o derechos situados en territorio español, sino en la concesión de un préstamo a la entidad participada, que fue la que realizó la inversión en el inmueble.

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE UNO DE LOS INMUEBLES QUE HAN HEREDADO CONJUNTAMENTE CON COMPENSACIÓN EN METÁLICO

(Consulta DGT V0329-21 de 24/02/2021).

Se trata de un exceso de adjudicación en el que concurren las circunstancias exigidas para aplicar la excepción a la regla general establecida en el artículo 7.2.B) del texto refundido, es decir, el exceso es consecuencia de la indivisibilidad del bien, éste se adjudica a un solo comunero y se produce la compensación al otro comunero en metálico, por lo que el referido exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, sino por la de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales.

Por último, respecto a la posible repercusión de la operación planteada en el Impuesto de Sucesiones, debe precisarse que, con independencia de que la comunidad de bienes que se disuelve tenga su origen en la herencia de su madre, acto mortis causa, la extinción del condominio es un acto inter vivos y totalmente independiente de la sucesión que lo originó.

Por ello, tanto si tuviera la consideración de transmisión patrimonial onerosa, en cuyo caso tributaría como transmisión inter vivos y onerosa, como si, tal y como sucede en el supuesto que se examina, no tuviera la consideración de transmisión y tributase por la cuota variable del documento notarial, en ningún caso constituiría hecho imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

PÓLIZA DE SEGURO DE RENTA VITALICIA CON REEMBOLSO INCLUYENDO COMO BENEFICIARIO, EN CASO DE FALLECIMIENTO, A UN AMIGO

(Consulta DGT V0353-21 de 24/02/2021).

En el supuesto en que una entidad aseguradora deba abonar cantidades al beneficiario de un contrato de seguro, cuando el contratante es persona distinta del beneficiario, se genera el hecho imponible previsto en el artículo 3.c) de la LISD.

En este sentido, es indiferente que la prestación se perciba de una sola vez, en forma de capital, o en forma de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales.

En cualquier caso, la base imponible estará constituida por el importe de la cantidad percibida en forma de capital o su equivalente (si se percibe de forma periódica), que será el resultado de la capitalización de la renta vitalicia.

Si el consultante recibiera más bienes del amigo fallecido, para el cálculo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones deberá acumular la cantidad recibida al valor de los bienes que le correspondieran.

INCUMPLIMIENTO, EN 2019, DE LOS REQUISITOS EXIGIDOS PARA APLICARSE LA REDUCCIÓN POR "EMPRESA FAMILIAR"

(Consulta DGT V0356-21 de 25/02/2021).

El incumplimiento del citado requisito podría producirse en 2019, lo cual implicará que deba pagarse el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que se hubiese dejado de ingresar junto con los correspondientes intereses de demora.

A su vez, ello supondrá que en el IRPF el donante tenga que tributar por la ganancia patrimonial generada con ocasión de la donación.

DONACIÓN A RESIDENTE FISCAL EN HOLANDA DE SU MADRE, RESIDENTE FISCAL EN NAVARRA

(Consulta DGT V0505-21 de 05/03/2021).

La donación consiste en las participaciones sociales de una sociedad limitada con sede social en Madrid desde el año 2017.

La consultante, al no ser residente fiscal en España, estará sujeta al impuesto por obligación real por la adquisición de las participaciones mediante donación, ya que se trata de elementos patrimoniales que están situados, pueden ejercitarse o han de cumplirse en territorio español.

Asimismo, la donataria podrá optar por aplicar la normativa estatal o bien, la normativa autonómica que, en uso de la facultad atribuida a las Comunidades Autónomas por el artículo 48 de la Ley 22/2009, haya aprobado la Comunidad Autónoma donde hayan estado situadas las participaciones sociales un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

Finalmente, para el cómputo del periodo de cinco años, debe tenerse presente que conforme al artículo 24.2 de la LISD: *“en las transmisiones lucrativas «inter vivos» el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.”*

DONACIÓN DE PARTICIPACIONES DEL PADRE A LOS HIJOS EN UNA SOCIEDAD LIMITADA, DEDICADA A LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA, ESTANDO JUBILADO Y REALIZANDO FUNCIONES DE DIRECCIÓN UNO DE LOS HIJOS QUE PERCIBE POR ELLO UNA REMUNERACIÓN

(Consulta DGT V0507-21 de 05/03/2021).

Si los consultantes son titulares de más del 20 por 100 de las participaciones en determinadas entidades mercantiles, en las que un hermano desempeña funciones directivas y percibe por ello remuneraciones que representaron más del 50 por 100 del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, constituirán un grupo de parentesco con derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio conforme al artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio. No es necesario que el hijo que ejerza funciones de dirección ostente previamente participaciones de la empresa.

En el caso de una donación de participaciones sociales por parte del padre en favor de los hijos y cumplido el requisito previo de la exención en el impuesto patrimonial de las participaciones a donar, será de aplicación a todos los hermanos la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 siempre que, como es obvio, se cumplan las restantes condiciones que establece dicho artículo y apartado.

SUBVENCIÓN PROCEDENTE DE LA AGENCIA ANDALUZA DE ENERGÍA

(Consulta DGT V0559-21 de 11/03/2021).

La exigibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones requiere que la adquisición de bienes por el favorecido tenga como causa el puro ánimo de liberalidad del transmitente en relación a esa concreta persona, y no responda a fines más generales que trascienden a la comunidad.

Por ello, las subvenciones efectuadas en el marco de la Ley, aun cuando beneficien directamente a las personas que las reciben, responden a objetivos generales en cuya configuración no se tienen en cuenta tanto a personas concretas como la necesidad de desarrollar un proyecto de acción asistencial de interés general.

Esta argumentación se ve apoyada por lo establecido en el artículo 3.c) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), en cuya virtud no

está sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones “las subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios que se concedan por entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social”.

En definitiva, no existiendo “animus donandi” no existe civilmente donación, ni puede exigirse el ingreso de ninguna cantidad en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

COMUNIDAD AUTÓNOMA COMPETENTE EN UNA DONACIÓN DINERARIA DE LA MADRE A SU HIJO

(Consulta DGT V0566-21 de 11/03/2021).

La donación de una cantidad de dinero, que es un bien mueble, tributa en la Comunidad Autónoma donde radique la residencia habitual del donatario, en este caso, del consultante.

En cuanto a la residencia habitual, se considera que estará situada en la Comunidad Autónoma donde haya permanecido más tiempo de los últimos cinco años, a contar –hacia atrás– desde el día en que se realice la donación, sin que este Centro Directivo tenga competencia para determinar el lugar de su residencia habitual.

DONACIÓN A LA HIJA DE LA NUDA PROPIEDAD Y LA PLENA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES EN LA ENTIDAD "HOLDING" CON RESERVA DE LOS DERECHOS POLÍTICOS POR PARTE DE LA USUFRUCTUARIA

(Consulta DGT V0567-21 de 11/03/2021).

En el supuesto planteado en el escrito de consulta se cumplirían las condiciones previstas en el artículo 20.6 de la LISD para la aplicación de la reducción a la donación de las participaciones, entre las que se incluye la exención de las participaciones donadas en el Impuesto sobre el Patrimonio, ya que, de acuerdo con la información facilitada, también se cumplirían las condiciones previstas en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

No plantea problema alguno la aplicación de la reducción a la donación de la nuda propiedad de las participaciones, como es obvio, respecto del valor que corresponda a aquella, con independencia de que la usufructuaria retuviera los derechos políticos.

En lo referente a la valoración y liquidación en el ISD de la adquisición de la nuda propiedad de las participaciones que se plantean tienen la respuesta, contestándolas en orden inverso, de que, en los supuestos de donación de la nuda propiedad de participaciones, la donataria habrá de presentar la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo el valor de aquella la diferencia entre el valor real de las participaciones –artículo 9 a) de la Ley 29/1987- y el del usufructo –que para usufructuaria de 67 años de edad, sería del 22 por ciento- conforme resulta del artículo 26 a) de la LISD, del que resulta también la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

El concepto “valor real” es un concepto jurídico indeterminado que la jurisprudencia del Tribunal Supremo equipara al “valor de mercado”, es decir, al precio que se pagaría por un comprador independiente en condiciones normales de mercado.

En lo que se refiere a la cuestión relativa al régimen aplicable a la extinción del usufructo, en el caso planteado, dado que la adquirente va a recibir por donación la nuda propiedad, cuando se consolide el dominio deberán tributar por el concepto donación tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, no en el de la fecha de la consolidación por el fallecimiento.

El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables.

Otra cuestión que plantea es si la reducción del 95 por ciento se aplicará también en el momento de la consolidación. En ese sentido, ha de tenerse presente lo que establece el artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Conforme a dicho precepto, en el momento del desmembramiento del dominio se le gira al adquirente de la nuda propiedad liquidación por el valor de la misma con aplicación del tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro del bien, con aplicación de las reducciones por parentesco.

Se aplicarán, asimismo, si procediere, las otras reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987.

Cuando se extinga el usufructo, la nuda propietaria pagará por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo

en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen calculado en su momento.

Procederá igual traslación del resto no imputado de la reducción por transmisión "inter vivos" en aquellos supuestos en que, por insuficiencia de base imponible, la reducción no se hubiera podido hacer efectiva en su totalidad, tal y como determina el epígrafe 1.1.d) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo (B.O.E. de 10 de abril), dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en el base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

.....
DONACIÓN DE UN INMUEBLE, SITUADO EN LA REGIÓN DE MURCIA, POR UN RESIDENTE DESDE HACE DOS AÑOS EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID HABIENDO RESIDIDO, ANTERIORMENTE, EN EL PAÍS VASCO

(Consulta DGT V0593-21 de 15/03/2021).

Al estar el inmueble ubicado en la Región de Murcia y ser el consultante residente en España, el rendimiento del impuesto se considerará producido en la Región de Murcia, siendo esta Comunidad Autónoma la competente para la exacción del impuesto y, en consecuencia, la correspondiente autoliquidación habrá de presentarse en esa Comunidad Autónoma, siendo aplicables, además de la normativa estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las disposiciones que dicha Comunidad Autónoma hubiere dictado en el ejercicio de sus competencias normativas.

.....
CONDONACIÓN DE PARTE DE UNA DEUDA A CAMBIO DE COBRAR, POR ANTICIPADO, PARTE DEL DINERO ADEUDADO

(Consulta DGT V0328-21 de 24/02/2021).

No cabe duda de que la condonación de deuda, total o parcial, realizada con ánimo de liberalidad constituye uno de los hechos imposables del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ahora bien, para determinar si concurren los presupuestos que configuran este hecho imponible, es necesario analizar si la condonación de la deuda se va a realizar con ánimo de liberalidad, es decir, si constituye una donación por tener por causa el llamado "animus donandi". Es decir, la donación es un negocio jurídico lucrativo, un acto de liberalidad, esto es, exige el "animus donandi" del donante, su intención de enriquecer al donatario a costa de su propio empobrecimiento. Es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo (entre otras, sentencias de 11 de diciembre de 1986, 16 de mayo de 1995, 12 de julio de 2001 y 17 de diciembre de 2002) que el "animus donandi" es la causa del contrato de donación y su falta –al tratarse de un elemento esencial del contrato– impide calificar a un negocio jurídico como donación.

En la operación objeto de consulta, la consultante pretende llegar a un acuerdo con sus acreedores en el que estos le condonarán parte de la deuda a cambio de cobrar por anticipado parte del dinero adeudado.

Ahora bien, no es del todo cierto que parte de la deuda pendiente se condone sin recibir nada a cambio, es decir sin contraprestación, y, por lo tanto, a título lucrativo o de liberalidad.

En este sentido, parece que no se puede considerar que la condonación sea estrictamente a título de mera liberalidad, pues los acreedores no van a condonar la deuda sin más, sino que la condonan como parte de un negocio jurídico en el cual reciben anticipadamente parte de la deuda pendiente. La operación beneficia a ambas partes.

Por tanto, no cabe entender que en la operación exista un "animus donandi", lo cual impide calificarla como donación, ni siquiera parcialmente.

TRIBUNAL SUPREMO35

INCONSTITUCIONALIDAD: LIQUIDACIONES FIRMES EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA NO INCURREN EN EL SUPUESTO DE NULIDAD DE PLENO DERECHO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 217.1 a) DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....35

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS42

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA42

- Extinción del condominio sobre uno de los inmuebles que han heredado conjuntamente, adjudicándose a su hermano en su totalidad y compensando éste a la consultante con una determinada cantidad de dinero 42
- Aportación a una sociedad mercantil de los elementos afectos a la actividad de arrendamiento que pertenecen pro indiviso a unas personas físicas 43
- Adjudicación del pleno dominio de la totalidad de los bienes inmuebles que conforman la comunidad de bienes a uno solo de los comuneros, con compensación económica al otro 43
- Extinción del condominio, únicamente, sobre la vivienda atribuyendo la misma a la consultante que compensará, económicamente, al resto de hermanos..... 44

TRIBUNAL SUPREMO

INCONSTITUCIONALIDAD: LIQUIDACIONES FIRMES EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA NO INCURREN EN EL SUPUESTO DE NULIDAD DE PLENO DERECHO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 217.1 a) DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria. La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en el supuesto de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217.1.a) de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-

NECESARIA REMISIÓN A LA SENTENCIA NÚM. 435/2020, DE 18/05/2020, RECAÍDA EN EL RECURSO NÚMERO 1665/2019.

En efecto la cuestión que se plantea ha sido ya resuelta por esta sala en la sentencia 454/2020, de 18/05/2020 (RJ 2020, 1069), recurso de casación 1068/2019; 436/2020, de 18/05/2020 (RJ 2020, 1076), recaída en el recurso número 1665/2019, que por motivos de seguridad jurídica hemos de seguir.

Decíamos en la última lo siguiente:

"PRIMERO. Hechos del litigio, respuesta de la sentencia recurrida y argumentos impugnatorios del recurrente en casación.

* 1. La solución a las cuestiones que el presente recurso plantea exige, en primer lugar, constatar los hechos relevantes que se desprenden del expediente administrativo,

de las actuaciones procesales y de las alegaciones de las partes:

1.1. Por escritura pública de 19 de julio de 2016 se formalizó la venta de una vivienda sita en Riba-Roja de Turia (Valencia), siendo la parte vendedora doña Gloria y don Pedro Francisco.

1.2. El indicado ayuntamiento -que sigue, en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el régimen de liquidación-, tras constatar la enajenación descrita, giró a la vendedora una liquidación (efectuada a tenor de los preceptos correspondientes del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales) que aprobó mediante acuerdo municipal de 21 de octubre de 2016, que arroja una cuota de 746,37 euros, y que fue debidamente notificado al contribuyente el 10 de noviembre de 2016.

1.3. Con fecha 2 de enero de 2018, presenta la vendedora un escrito ante el ayuntamiento solicitando "devolución

de ingresos indebidos" (con base en los artículos 32 y 221 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945), únicos que se alegan genéricamente en el citado escrito), aduciendo (I) que no se ha producido incremento patrimonial en la enajenación, sino decremento, (II) que el Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucional el precepto que ha permitido al ayuntamiento liquidar y (III) que es posible solicitar la devolución "porque la liquidación no es firme por no haber transcurrido el plazo de prescripción".

1.4. Con fecha 17 de enero de 2018, el alcalde dicta resolución en la que califica el escrito como recurso de reposición y lo inadmite a trámite por extemporáneo en aplicación del artículo 14.2.c) de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, según el cual frente a los actos de aplicación de los tributos solo cabe reposición, que habrá de interponerse en el plazo de un mes contado desde el siguiente a su notificación.

1.5. Contra tal decisión de inadmisión interpone la contribuyente recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado núm. 6 de Valencia, que es tramitado por las reglas del procedimiento abreviado y en el que se celebra vista pública en la que la parte actora se ratifica en su petición de devolución de ingresos indebidos al amparo de la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 (RTC 2017, 59) y de la inexistencia de prescripción.

2. El Juzgado núm. 6 de Valencia dicta una extensa sentencia en la que estima íntegramente el recurso contencioso-administrativo a tenor de los siguientes argumentos, expuestos aquí resumidamente:

2.1. A tenor del artículo 221 de la Ley General Tributaria, y descartado el recurso extraordinario de revisión, todavía coexisten dos vías de anulación, en caso de minusvalía, de liquidaciones tributarias, la revisión de actos nulos de pleno derecho, y la revocación.

2.2. El acto firme que aquí se impugna ha de reputarse nulo de pleno derecho por apoyarse en normas que, en la interpretación dada por el Tribunal Constitucional, contravienen el principio de capacidad económica, y que perjudican a sus destinatarios, lesión que -según el Juzgado a quo- constituye un supuesto del artículo del artículo 217 letra a) de la Ley General Tributaria.

2.3. Constatada tal nulidad, resulta obligado para la Administración iniciar, conforme el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria, de oficio aunque a instancia de los interesados, el procedimiento para la revocación o la revisión, y, en caso de no incoarse dichos procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho, o de revocación, podrá ser recurrida dicha decisión, salvo que está afectada por la cosa juzgada (artículo 40 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (RCL 1985, 1578, 2635)), que solo opera "con relación a la firmeza de pronunciamientos judiciales, no administrativos, y con independencia de

que dicha revisión o revocación de las liquidaciones haya prescrito o no, o se haya probado la minusvalía o el incremento de valor, lo que procederá decidir tras la incoación y tramitación de dichos procedimientos".

2.4. No es aplicable en esta cuestión ni el artículo 73 LJ, no previsto para normas con rango de ley afectados por una declaración de inconstitucionalidad, ni la doctrina emitida en la sentencia del Tribunal Constitucional referida a la "amnistía fiscal", de 21 de julio de 2016, que expresa y excepcionalmente determina el alcance concreto de la misma, pero sin crear una regla general pues la sentencia de mayo de 2017 "no efectúa modulación alguna del alcance de la declaración de inconstitucionalidad y no decreta que solo sea eficaz pro futuro y, además, la declaración de inconstitucionalidad no impide liquidar".

2.5. Siendo posible, por tanto, interesar la devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes cuando éstas sean nulas de pleno derecho (como aquí sucede), debe analizarse la prueba en el caso concreto, de la que se deduce (cotejando las escrituras de adquisición y enajenación del inmueble objeto del recurso) que no hay plusvalía, de forma que "procede anular las liquidaciones del impuesto, reconociendo el derecho del demandante a ser resarcido por lo indebidamente abonado".

3. El ayuntamiento demandado recurre en casación la expresada sentencia utilizando dos argumentos esenciales:

El primero que, siendo firme la liquidación litigiosa, no concurre el supuesto de nulidad invocado en la sentencia por la razón esencial de que el principio de capacidad económica no es un derecho "susceptible de amparo constitucional", como exige el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria.

El segundo, que pidió prueba en la vista del procedimiento abreviado y le fue denegada, infringiéndose su derecho a la tutela judicial efectiva.

SEGUNDO. La doctrina jurisprudencial sobre la revisión de liquidaciones tributarias firmes.

En relación con la revisión de los actos tributarios firmes y las potestades del órgano judicial para acordarla, a tenor de la decisión que haya sido adoptada al respecto por la Administración, hemos sentado una doctrina reiterada que puede resumirse en los siguientes términos:

1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados, en relación con los actos tributarios, en el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurrir en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018 (RJ 2018, 486) , dictada en el recurso de casación núm. 122/2016).

2. Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados "con talante restrictivo" (sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013 (RJ 2013, 4468) , dictada en el recurso de casación núm. 6165/2011).

3. La acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que -dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente- "la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho" (sentencia de 14 de abril de 2010 (RJ 2010, 2793) , dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007).

TERCERO. La aplicación de la doctrina expuesta al caso analizado: necesaria matización de la cuestión precisada en el auto de admisión.

1. Lo primero que llama la atención en el presente asunto es que el contribuyente (que no se ha personado en este Tribunal Supremo) no invocó supuesto alguno de nulidad radical de los previstos en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, ni en sede administrativa, ni en vía jurisdiccional, pues se limitó a alegar - genéricamente- la inexistencia de prescripción (citando el artículo 66 de la Ley General Tributaria) y los artículos 32 y 221 de la Ley General Tributaria para solicitar la devolución de ingresos indebidos con los intereses de demora correspondientes.

2. Ante la inadmisión por el ayuntamiento de esa solicitud -por considerar que era un recurso de reposición extemporáneo- el Juzgado entiende procedente la devolución por una primera razón: el artículo 221.3 LGT permite pedir la devolución en relación con los actos tributarios que han ganado firmeza instando su revisión, siendo así que aquí resultaría procedente la revisión de actos nulos (artículo 217) o la revocación (artículo 219).

Y aunque no es fácil desentrañar si lo que decide en realidad el Juzgado es que la Administración debió incoar de oficio alguno de esos dos procedimientos, acaba acudiendo directamente al artículo 217.1.a) por entender que el Tribunal Constitucional señaló, en su sentencia de 11 de mayo de 2017, que el precepto legal aplicado conculca un derecho fundamental, cual es el previsto en el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica).

3. El auto de admisión del presente recurso de casación, como ya dijimos, nos interroga sobre los siguientes extremos:

El primero, si la STC 59/2017, de 11 de mayo (RTC

2017, 59) , permite revisar en favor del contribuyente actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicada en un supuesto en que no hubo incremento de valor probado, que han quedado firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia.

El segundo, solo para el caso de que diéramos a la pregunta anterior una respuesta afirmativa, habilitante de esa posibilidad de revisión de actos firmes por consentidos, en virtud de qué título jurídico -esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas numerus clausus en el artículo 217 LGT -operaría; y, además, con qué limitación temporal.

4. Por razones relacionadas con el juicio de relevancia (que implica la necesaria conexión entre lo que debe resolverse en el recurso y el contenido del debate producido en el proceso en que recayó la sentencia impugnada), no podemos ofrecer aquí la respuesta que nos pide el auto de admisión; o, al menos, no podemos hacerlo completamente. Y ello por varias razones:

4.1. En primer lugar, porque la única pretensión ejercitada por el contribuyente se amparó en su genérico derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos, derivada de la declaración de inconstitucionalidad, por no haber transcurrido el plazo de prescripción desde que se le notificó la liquidación, invocando genéricamente el artículo 221 de la Ley General Tributaria.

Evidentemente, debe ahora entrar en juego en la presente casación no solo ese artículo 221 de la Ley General Tributaria, sino también el artículo 217.1.a) del propio texto legal porque ambos son los que justifican la razón de decidir del órgano a quo, que se ampara en dos proposiciones: la primera, que es posible pedir la devolución de ingresos indebidos por los cauces previstos en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria; la segunda, que concurre aquí el supuesto de nulidad previsto en la letra a) de ese precepto, pues el acto tributario recurrido infringe el derecho fundamental previsto en el artículo 31.1 de la Constitución.

4.2. La segunda razón deriva de la anterior: cualquier consideración ajena a esa pretensión (como lo sería la de determinar si concurre algún otro supuesto de nulidad radical que no fue ni debatido, ni considerado en la instancia) resultaría completamente irrelevante para resolver el litigio, alteraría el debate procesal (que debe descansar ineluctablemente en la pretensión ejercitada) e incorporaría al litigio, indebidamente, aspectos que se desviarían del verdadero objeto del proceso, pues éste -por propia voluntad del recurrente y por decisión del juez a quo- ha quedado delimitado en los términos vistos, esto es, en si concurre o no el supuesto de nulidad previsto en el repetido artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria.

4.3. Por más que el nuevo régimen del recurso de casación obligue a la Sala sentenciadora de este Tribunal Supremo a fijar la interpretación de las normas aplicables (artículo 93.1 de la Ley de esta Jurisdicción), esa labor hermenéutica no puede prescindir en modo alguno del objeto del litigio en los términos que derivan de la actuación administrativa recurrida y de las pretensiones ejercitadas por las partes.

Dar respuesta a esa pregunta, en fin, exigiría sentar doctrina sobre el alcance de otros eventuales supuestos de nulidad radical, previstos también en la ley pero distintos del tenido en cuenta por el Juzgado de Valencia en la sentencia recurrida. Y una interpretación de esa naturaleza solo es posible, insistimos, si la misma es necesaria o relevante para resolver el proceso y, además, si ha habido debate suficiente sobre la misma, lo que en el presente asunto - precisamente por ser innecesario para resolver- no ha tenido lugar.

4.4. Por consiguiente, podemos responder a la primera cuestión planteada por el auto de admisión, pero no a la segunda. Es decir, podemos pronunciarnos sobre qué cauces son idóneos para pretender (y, en su caso, obtener) la devolución de ingresos indebidos que tienen su origen en liquidaciones firmes; y podemos también pronunciarnos sobre si, en el caso de que fuera viable el procedimiento de nulidad de pleno derecho, concurre aquí el supuesto contemplado en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria, único que ha tenido relevancia para resolver.

No podríamos, sin embargo, contestar a la segunda cuestión porque ello exigiría analizar supuestos (del 217.1 de la Ley General Tributaria) que no han estado en el pleito, que no han sido tenidos en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que no son relevantes para la solución del litigio.

En otras palabras, cabe que decidamos sobre si -en el caso que nos ocupa- cabe solicitar la devolución de ingresos indebidos derivados de una liquidación firme del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana con base en la nulidad radical de esa liquidación por concurrir en la misma el supuesto previsto en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria, que es, insistimos, el (único) aplicado por la sentencia recurrida y que resulta el determinante de la estimación.

CUARTO. Cabe solicitar la devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes instando la revisión de actos nulos de pleno derecho, pero no concurre -en el caso del tributo que nos ocupa y tras la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 (RTC 2017, 59) - el supuesto de nulidad previsto en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria .

1. La sentencia del Tribunal núm. 59/2017, como es sabido, declaró la inconstitucionalidad y nulidad parcial de

los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (RCL 2004, 602, 670) "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica", de suerte que -en la interpretación que ha efectuado esta Sala Tercera desde nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017- tales preceptos.

" (...) son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE (RCL 1978, 2836) ".

2. A tenor de esa misma sentencia del Tribunal Constitucional, y -también- en los términos en los que esta Sala ha interpretado su contenido, el artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso, por cuanto dicho precepto:

"(...) no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene, o, dicho de otro modo, porque "impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica".

3. En la repetida sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 (RTC 2017, 59) se guarda silencio sobre el alcance de los efectos de su declaración de inconstitucionalidad.

Este silencio contrasta con lo declarado por el propio Tribunal Constitucional en la posterior sentencia de 31 de octubre de 2019 (RTC 2019, 126) (cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020/2019), referida también al impuesto que nos ocupa aunque desde otra perspectiva: la de la eventual inconstitucionalidad del artículo 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales cuando la aplicación de la regla de cálculo que tal precepto contiene (que parte del porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) determine un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo.

En esta segunda sentencia, declara el Tribunal Constitucional en su fundamento jurídico cuarto que, en supuestos como el descrito:

"(...) La cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)"

Y eso le permite concluir que el artículo 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto 17 Legislativo 2/2004, de 5 de marzo resulta inconstitucional:

"(...) Únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria".

La sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019 (RTC 2019, 126) limita, además, los efectos de su declaración de inconstitucionalidad parcial del artículo 107.4 de la Ley de Haciendas Locales, al declarar que:

"Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (...), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme".

4. Como decíamos más arriba, esta limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad no se efectuó en la sentencia del mismo Tribunal Constitucional núm. 59/2017.

Y si ello es así, esto es, si el Tribunal Constitucional -pudiendo hacerlo- no ha establecido límites a la declaración de inconstitucionalidad contenida en esa sentencia, corresponde a este Tribunal Supremo -en aplicación de la legalidad ordinaria- determinar en qué medida esa declaración puede tener efectos para el contribuyente a quien le fueron giradas liquidaciones aplicando los preceptos considerados parcialmente inconstitucionales cuando tales liquidaciones ganaron firmeza por no haber sido recurridas en tiempo y forma.

5. Tratándose de liquidaciones firmes -como ahora sucede- el precepto que resulta de aplicación cuando el contribuyente pretende obtener la devolución de lo que ingresó en aplicación de aquéllas es el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor:

"Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de

esta ley".

El precepto nos permite una primera aproximación a la primera cuestión que nos señala el auto de admisión, aunque sea de carácter negativo: no es posible una devolución directa, automática del gravamen abonado en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (declarados parcialmente inconstitucionales), sino que tal devolución debe solicitarse necesariamente a través de alguno de aquellos procedimientos, en el bien entendido de que no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la Ley General Tributaria, no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación.

6. Para llegar a esta conclusión (que - prima facie- permitiría instar la devolución a través del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho o del de revocación) no constituye obstáculo alguno la doctrina de este Tribunal Supremo que arranca de la sentencia de 16 de diciembre de 2010 (RJ 2010, 9135) (casación núm. 6163/2007) sobre el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego.

Recordemos que, en ese supuesto, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional dicho gravamen mediante la sentencia núm. 173/1996 (RTC 1996, 173) en la que -como ha sucedido con la núm. 59/2017- no se limitaron los efectos en relación con actos tributarios que habían ganado firmeza en vía administrativa.

Y la doctrina de este Tribunal, en relación con los posibles efectos de esa declaración de inconstitucionalidad respecto de liquidaciones firmes, se resume en los siguientes términos:

"(...) El ingreso por el gravamen complementario declarado inconstitucional era indebido desde que se produjo porque los efectos de la mencionada declaración de inconstitucionalidad no eran constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado sino meramente declarativos del mismo, pues no se trata de un supuesto de devolución de ingresos indebidos "ordinario", ocasionado por una revisión en vía administrativa o judicial, sino de un supuesto de devolución de ingresos indebidos fruto de una declaración de inconstitucionalidad con eficacia "ex tunc" , que aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado inconstitucional desde su entrada en vigor, "tamquam non esset", como si no hubiese existido nunca".

7. Decimos que esta doctrina no resulta aplicable al caso por la razón esencial de que la misma se efectúa bajo la vigencia de un régimen legal de devolución de ingresos indebidos -el previsto en la Ley General Tributaria anterior- claramente distinto del procedimiento que, para obtener dicha devolución, aparece regulado en la normativa vigente.

En efecto: en el sistema aplicable cuando se estableció aquella doctrina jurisprudencial, la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490) dedicaba a la devolución de ingresos indebidos un lacónico precepto (el artículo 155), que se limitaba a afirmar lo siguiente:

"Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés legal".

Y en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre (RCL 1990, 1968, 2140) , por el cual se regulaba el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, no se establecía más límite al respecto que el plazo de prescripción (artículo 3 de la propia norma reglamentaria).

8. En el régimen que -tras la declaración de inconstitucionalidad derivada de la STC 59/2017- resulta aplicable, la actual Ley General Tributaria (artículo 221.3, ya citado) es de una precisión extraordinaria: la devolución de ingresos indebidos solo podrá realizarse "instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

No son necesarios especiales esfuerzos hermenéuticos para convenir que solo procederá la devolución cuando el acto (firme) de aplicación del tributo en virtud del cual se haya efectuado el ingreso indebido (i) sea nulo de pleno derecho o (ii) se revoque en los términos del artículo 219 de la Ley General Tributaria, en ambos casos -obvio es decirlo- siempre que se cumplan estrictamente las exigencias previstas en esos dos preceptos.

9. Llegados a este punto solo queda por dilucidar una cuestión: la de si concurre en el caso el supuesto de nulidad previsto en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria pues este motivo -como ya adelantamos más arriba- es el único que resulta relevante para resolver el litigio y el único -por tanto- que podemos resolver en esta casación.

Tendremos ocasión en otros recursos de pronunciarnos sobre la concurrencia de motivos de nulidad distintos del referido en relación con el impuesto que nos ocupa como consecuencia de la repetida declaración de inconstitucionalidad; resultará obligatorio en otros procesos -también- analizar la incidencia en supuestos como este del artículo 219 de la Ley General Tributaria. Pero, insistimos, la congruencia interna de esta sentencia, el respeto al debate procesal producido en sede administrativa y en la instancia y el juicio de relevancia que resulta aquí aplicable nos obligan a resolver la casación solo en relación a la concurrencia en el caso del repetido motivo de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.a)

de la Ley General Tributaria.

10. Y en relación con dicha cuestión, resulta forzoso afirmar que la vulneración del principio de capacidad económica -como recoge el juez a quo en la sentencia recurrida- no tiene encaje en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria, pues tal principio -reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución- no constituye un derecho "susceptible de amparo constitucional", como tal precepto establece, al no estar reconocido en los artículos 14 a 29 de la Constitución (v. artículos 53.2 de la Constitución y 41.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional).

QUINTO. Contenido interpretativo de esta sentencia.

Teniendo en cuenta los razonamientos expuestos, estamos en condiciones de dar respuesta a las cuestiones jurídicas que suscita el presente recurso, en el bien entendido que debemos hacerlo -forzosamente- a tenor de las circunstancias fácticas y jurídicas de este proceso, teniendo en cuenta las pretensiones en él deducidas y alterando en lo que sea menester el auto de admisión del recurso de casación que nos ocupa.

Y el contenido interpretativo de esta sentencia, reformulando, como se ha dicho, las cuestiones de interés casacional que el auto de admisión nos plantea, es el siguiente:

a) En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59) , debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria.

b) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en el supuesto de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217.1.a) de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza.

2. No es posible, en el presente recurso, contestar a la cuestión que nos suscita el auto de admisión en segundo lugar (determinar si concurren o no otros supuestos de

nulidad radical de aquellas liquidaciones firmes) por las razones que expusimos más arriba y que descansan, fundamentalmente, en carecer de relevancia esos otros motivos de nulidad para resolver el litigio y la presente casación.

SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

* 1. La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación al descansar la sentencia recurrida en un presupuesto -la concurrencia, en el caso, del motivo de nulidad previsto en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria- que ha de reputarse erróneo.

2. Ello nos obliga a determinar si el acto administrativo impugnado en la instancia es o no conforme a Derecho.

Recordemos que dicho acto está constituido por la resolución del alcalde de Vila-Roja de Turia de 17 de enero de 2018 que, calificando la petición de devolución de ingresos indebidos formulada por quien había abonado el Impuesto en noviembre de 2016 como un recurso de reposición, lo inadmitió por extemporáneo por aplicación al caso de lo dispuesto en el artículo 14.2 de la Ley de Haciendas Locales.

Tal decisión municipal resulta contraria a Derecho toda vez que el interesado no dedujo frente a la liquidación firme del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana un recurso de reposición, sino que interesó la devolución del ingreso derivado de dicha liquidación al considerarlo indebido en cuanto afectado por la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 (RTC 2017, 59).

Y, en la medida en que el contribuyente no amparó su petición de devolución en alguno de los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria, el ayuntamiento de Vila-Roja de Turia debió desestimar dicha petición y así debe ser declarado en la parte dispositiva de esta sentencia".

Pues bien, en el caso ahora analizado nos encontramos con una petición genérica de devolución de ingresos indebidos de un acto firme, sin amparo de su petición de devolución en alguno de los cauces establecidos en

el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria, por lo que procede dar lugar a la casación solicitada, y a la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto.

SEGUNDO.-

PRONUNCIAMIENTO SOBRE COSTAS.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad.

A tenor del artículo 139.1 LJCA, respecto de las costas de la instancia, las dudas razonables sobre la interpretación de las normas aplicables, determina que cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

F A L L O

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

PRIMERO.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de la sentencia núm. 435/2020, de fecha de sentencia: 18/05/2020 (RJ 2020, 1178), recaído en el recurso número 1665/2019.

SEGUNDO.

Declarar haber lugar al recurso de casación núm. 4961/2019, interpuesto por el letrado de los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento de El Vendrell, que preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 19 de marzo de 2019 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Tarragona, que estimó el recurso 496/2017, promovido contra la liquidación NUM000 girada por dicho Ayuntamiento en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana [" IIVTNU "]. Sentencia que se casa y anula.

TERCERO

Se desestima el recurso contencioso-administrativo número 496/2017, promovido contra la liquidación NUM000 girada por dicho Ayuntamiento en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana [" IIVTNU "].

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE UNO DE LOS INMUEBLES QUE HAN HEREDADO CONJUNTAMENTE, ADJUDICÁNDOSELO A SU HERMANO EN SU TOTALIDAD Y COMPENSANDO ÉSTE A LA CONSULTANTE CON UNA DETERMINADA CANTIDAD DE DINERO

(Consulta DGT V0329-21 de 24/02/2021).

La existencia de una comunidad de bienes está determinada por una situación de cotitularidad sobre uno o más bienes.

En el caso de recaer sobre dos o más bienes ello no determina automáticamente la existencia de una única comunidad de bienes si la titularidad sobre los mismos no obedece a un origen o destino común. En el supuesto planteado concurren una pluralidad de bienes y de titulares, las 4 personas físicas (los 4 hermanos) adquieren su cuota parte por la herencia de su madre, por lo que existe un origen común.

Con respecto a los criterios sobre la indivisibilidad de los bienes, ya se ha señalado que, con independencia de que este Centro Directivo no pueda pronunciarse a priori sobre la indivisibilidad de un bien, por ser una cuestión de hecho, el criterio jurisprudencial viene considerando a los inmuebles indivisibles.

En el supuesto de que la comunidad recaiga sobre varios bienes habrá que atender al conjunto de todos ellos para determinar la indivisibilidad, ya que aunque cada uno de los bienes individualmente considerados puedan ser considerados indivisible, el conjunto de todos sí puede ser susceptible de división, por lo que, a efectos de la disolución de la comunidad, el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros deberá hacerse mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando los excesos de adjudicación.

Ahora bien, lo que pretenden solo dos de los cuatro comuneros es la extinción del condominio sobre uno solo de los bienes inmuebles que conforman la comunidad de bienes, permaneciendo el proindiviso sobre el resto de los bienes inmuebles de la comunidad, por lo que no se está ante una extinción de la comunidad de bienes, ya que la misma permanece sobre el resto de los bienes.

Para que tuviese lugar la no sujeción al IIVTNU, la comunidad de bienes se debería disolver en su totalidad, sin que sean válidas las disoluciones parciales.

Por tanto, en el caso planteado, al no tratarse de la disolución de una comunidad de bienes, sino tan solo de la extinción del proindiviso sobre uno de los bienes que conforman dicha comunidad, que se adjudica en su totalidad a uno de los comuneros (uno de los hermanos), que compensa económicamente al otro comunero (la consultante), nos encontramos ante un supuesto de compraventa, por el cual la consultante transmite su cuota de propiedad (43 por ciento) sobre el piso al hermano adjudicatario, que la adquiere y le paga en metálico su valor.

Esta compraventa es un supuesto de transmisión onerosa de la propiedad del terreno de naturaleza urbana, lo que determina la sujeción al IIVTNU.

APORTACIÓN A UNA SOCIEDAD MERCANTIL DE LOS ELEMENTOS AFECTOS A LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO QUE PERTENECEN PROINDIVISO A UNAS PERSONAS FÍSICAS

(Consulta DGT V0620-21 de 16/03/2021).

El no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que los bienes inmuebles aportados se encuentren integrados en una rama de actividad.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas, como ocurre en el supuesto concreto planteado al no constituir el conjunto de elementos una rama de actividad efectos del artículo 87.2 de la LIS, 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 citado Impuesto las comunidades de bienes aportantes.

ADJUDICACIÓN DEL PLENO DOMINIO DE LA TOTALIDAD DE LOS BIENES INMUEBLES QUE CONFORMAN LA COMUNIDAD DE BIENES A UNO SOLO DE LOS COMUNEROS, CON COMPENSACIÓN ECONÓMICA AL OTRO

(Consulta DGT V0709-21 de 25/03/2021).

Dado que los consultantes señalan que todos los inmuebles están destinados al arrendamiento y constituyen una sola unidad económica, resulta la existencia de una única comunidad de bienes, ya que, aunque proceden de distintas herencias, todos los bienes inmuebles estarían afectos al desarrollo de la actividad económica de arrendamiento de locales.

En el caso de que los tres bienes inmuebles constituyesen una unidad a efectos registrales, ya sea por constituir dichos bienes una única finca registral o porque siendo fincas independientes estuvieran vinculadas registralmente en cuanto a su transmisibilidad (vinculación ob rem), se consideraría que son indivisibles o desmerecen mucho con su división, por lo que su adjudicación total a uno solo de los comuneros, no determinaría la sujeción al IIVTNU.

No obstante, habrá que tener en cuenta que al no producirse en este supuesto la sujeción al IIVTNU con ocasión de la adjudicación de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana a uno de los comuneros, en la futura transmisión de los terrenos ahora adjudicados que pueda realizar el comunero adjudicatario y que esté sujeta a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, habrá que considerar que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto, por lo que se entenderá que el/los inmueble/s ahora adjudicados a uno de los comuneros fueron adquiridos en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta (fecha de fallecimiento de cada uno de los causantes de la herencia por las que ambos comuneros fueron adquiriendo su cuota de propiedad) y no en la fecha en que se produce la adjudicación del pleno dominio por extinción del condominio.

Ahora bien, si no se cumple el requisito señalado anteriormente de que la totalidad de los bienes constituyan una unidad a efectos registrales, resultaría posible la realización de una adjudicación más justa entre ambos comuneros, mediante la formación de dos lotes de bienes lo más equilibrados posibles, por lo que la adjudicación de todos los inmuebles a un solo comunero planteada en la consulta determinaría la sujeción al IIVTNU.

En este caso, se estaría ante una transmisión onerosa de la propiedad de terrenos de naturaleza urbana desde el comunero no adjudicatario al comunero adjudicatario, que determina la realización del hecho imponible del IIVTNU, siendo el sujeto pasivo contribuyente el comunero no adjudicatario, como transmitente de la propiedad de los terrenos a título oneroso (artículo 106.1.b) del TRLRHL).

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO, ÚNICAMENTE, SOBRE LA VIVIENDA ATRIBUYENDO LA MISMA A LA CONSULTANTE QUE COMPENSARÁ, ECONÓMICAMENTE, AL RESTO DE HERMANOS

(Consulta DGT V0746-21 de 30/03/2021).

La existencia de una comunidad de bienes está determinada por una situación de cotitularidad sobre uno o más bienes.

En el caso de recaer sobre dos o más bienes ello no determina automáticamente la existencia de una única comunidad de bienes si la titularidad sobre los mismos no obedece a un origen común.

En el supuesto planteado concurren una pluralidad de bienes y de titulares, las 4 personas físicas (los 4 hermanos) adquieren su cuota parte por distintos títulos hereditarios (herencia de su padre y herencia de su madre), lo que en modo alguno puede determinarse un origen común.

Con respecto a los criterios sobre la indivisibilidad de los bienes, ya se ha señalado que, con independencia de que este Centro Directivo no pueda pronunciarse a priori sobre la indivisibilidad de un bien, por ser una cuestión de hecho, el criterio jurisprudencial viene considerando a los inmuebles indivisibles.

En el supuesto de que la comunidad recaiga sobre varios bienes habrá que atender al conjunto de todos ellos para determinar la indivisibilidad, ya que aunque cada uno de los bienes individualmente considerados puedan ser considerados indivisible, el conjunto de todos si puede ser susceptible de división, por lo que, a efectos de la disolución de la comunidad, el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros deberá hacerse mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando los excesos de adjudicación.

En el supuesto que se examina, los bienes comunes proceden, en su origen, de dos herencias distintas, una del padre, por la que se constituyó una comunidad sobre el 50% del pleno dominio proindiviso de los 5 bienes inmuebles urbanos (3 viviendas, un trastero y un local comercial en distintos municipios), y otra de la madre, por la que se constituyó la comunidad sobre el otro 50% del pleno dominio sobre los mismos 5 bienes inmuebles y sobre el saldo de 3 cuentas bancarias.

Ahora lo que pretenden los comuneros es la extinción del condominio sobre uno solo de los bienes inmuebles que conforman las comunidades de bienes constituidas por las herencias del padre y de la madre, (el apartamento o vivienda X), permaneciendo el proindiviso sobre el resto de los bienes inmuebles de las dos comunidades, por lo que no se está ante una extinción de la comunidad de bienes, ya que ambas comunidades permanecen sobre el resto de los bienes (las otras 2 viviendas, el trastero y el local comercial, además de las cuentas bancarias de la herencia de la madre).

Para que se tuviese lugar la no sujeción al IIVTNU, cada comunidad de bienes se debería disolver en su totalidad, sin que sean válidas las disoluciones parciales, sin excesos de adjudicación evitables, y sin compensar con bienes que formen parte de otra comunidad distinta.

Por tanto, en el caso planteado, al no tratarse de la disolución de una comunidad de bienes, sino tan sólo de la extinción del proindiviso sobre uno de los bienes que conforman dicha comunidad (la vivienda X), que se adjudica en su totalidad a uno de los comuneros y que compensa en metálico a los otros dos comuneros, nos encontramos ante un supuesto de compraventa, por el cual los tres hermanos de la consultante transmiten su respectiva cuota de propiedad (25 por ciento) sobre la vivienda a la consultante (la adjudicataria) que las adquiere y les paga en metálico su valor.

Esta compraventa es un supuesto de transmisión onerosa de la propiedad del terreno de naturaleza urbana, lo que determina la sujeción al IIVTNU.

De acuerdo con el artículo 106.1.b) del TRLRHL, cada uno de los tres hermanos de la consultante, 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 sobre el bien inmueble que se adjudica a la consultante.

Asimismo, en cuanto al período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 107 del TRLRHL, hay que tener en cuenta que la adquisición del inmueble objeto de la consulta no tuvo lugar en la fecha de la escritura pública de aceptación y adjudicación de las herencias de fecha 25/03/2010, señalada por la consultante, sino en las fechas de fallecimiento de cada uno de los progenitores.

A estos efectos, el artículo 109 del TRLRHL señala que el impuesto se devenga, cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.

A falta de precisión en el TRLRHL sobre cuál sea el momento en que se produce la transmisión por causa de muerte, a

efectos del IIVTNU, y acudiendo con carácter supletorio a los correspondientes preceptos del Código Civil, que se indican a continuación, es criterio administrativo, que en tales supuesto de transmisión "mortis causa", la misma se considera realizada y, por tanto, adquirido el dominio y la posesión de los bienes, no a partir de la aceptación de la herencia, sino en el momento mismo del fallecimiento del causante

A efectos del IIVTNU, se tendrá por fecha de la transmisión la del fallecimiento del causante, entendiéndose por tanto producido en dicho momento el devengo del tributo.

Por tanto, a efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno, se considera que cada uno de los hermanos de la consultante habrá adquirido el 12,50 por ciento de la propiedad del terreno en la fecha de fallecimiento del padre (22/02/1996) y el otro 12,50 por ciento en la fecha de fallecimiento de la madre (06710/2009).

