

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....4
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones12

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

- Tribunal Constitucional: Sentencia de 11 de mayo de 2017 22
- Temas Fiscales: Origen, contenido y efectos de las recientes sentencias constitucionales en torno al IIVTNU. *José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional.26*
- Consultas Dirección General de Tributos.....36

TRIBUTOS MUNICIPALES



CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 4**Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados 4**

• Transmisión de valores de una sociedad que se dedica al alquiler de viviendas y locales comerciales	4
• Expediente de dominio para la reanudación del tracto registral que suple dos títulos.....	4
• Inclusión de un nuevo codeudor en la ampliación de un préstamo hipotecario	5
• Reversión o restitución de las fincas permutadas a cambio de obra futura a los cedentes o permutantes, acordada en sentencia judicial por incumplimiento de la sociedad promotora	5
• Sustitución de fiador	5
• Disolución de comunidad entre madre, plena propietaria del 50% y usufructuaria de la otra mitad, y los hijos, nudo propietarios del 50%	5
• Ampliación de capital, mediante la aportación de un inmueble gravado con una hipoteca, del que se asumirá la deuda pendiente con la entidad financiera	6
• Aportación de los elementos afectos a una rama de actividad a una sociedad.....	6
• Disolución y liquidación de sociedad	7
• Reactivación de sociedad disuelta.....	7
• Novación de préstamo por modificación de la responsabilidad de las prestatarias que pasa de ser solidaria a mancomunada.....	7
• Disolución de la sociedad establecida en Suiza, cuyo patrimonio está compuesto únicamente por dos inmuebles sitios en España, y adjudicación de los bienes inmuebles a los socios.....	7
• Venta de un terreno con la construcción inacabada a un tercero particular, para uso propio como vivienda	8
• Adquisición por una comunidad de bienes de una promotora de una pista de tenis para destinarla a aparcamiento de vehículos para uso exclusivo de los miembros de la comunidad.....	8
• Adquisición por una sociedad del promotor de un local comercial nuevo con la intención de realizar en el mismo obras para su transformación en vivienda que luego va a vender una vez finalizadas las obras	9
• Permuta de unas fincas a cambio de la entrega de una vivienda unifamiliar posiblemente para su futura venta.....	9
• Aportación, por una persona física, de bienes muebles, a favor de una Sociedad de la que es socio	10
• Aportación de la totalidad de los elementos afectos a una actividad desarrollada por una persona física y que tienen carácter ganancial a una sociedad que continuará el desarrollo de la misma.....	10
• Adquisición del 100 por ciento de las participaciones sociales de otra entidad que posee, como único activo, un inmueble situado en España arrendado a una entidad con residencia en España	10
• Segunda entrega por utilización ininterrumpida	11
• Transmisión a terceros o promoción de la construcción de viviendas sobre unos solares sobre los que no ha desarrollado actividad promotora alguna.....	11
• Beneficios fiscales a favor de SAREB	11
• Adquisición, vía expropiación, por parte de la Junta de Compensación de las fincas titularidad de los propietarios personas físicas no adheridos a la misma	11

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 12

• Italiana y residente en España ha heredado de su tía italiana y residente en Italia bienes radicados en ese país.....	12
• Testamento en el que se lega a cada uno de sus hijos una serie de inmuebles y, adicionalmente, la totalidad de las participaciones sociales, imponiéndole la obligación de carácter condicional	12
• Aceptación de la herencia de la tía de la consultante adjudicando los bienes, por partes iguales, a los dos hijos del hermano premuerto, por derecho de sustitución y a la consultante y a su hermana, por derecho de transmisión	12
• Aplicación de la reducción del artículo 20.2.C) LISD.....	13
• Causante residente en el Principado de Andorra	13
• Adjudicación por testamento de la legítima estricta, para cuyo pago se les asignaba una plaza de garaje y, posterior adjudicación de más bienes, de mutuo acuerdo, entre los cuatro hermanos.....	14
• Adquisición «mortis causa» de locales afectos a la actividad de sociedad familiar de la que el causante formaba parte	14
• Prestación por fallecimiento teniendo suscritos con la Mutua Médica de Cataluña y Baleares dos seguros de ahorro, cuyo beneficiario es el consultante.....	14
• Donación de participaciones sociales sin llegar a ostentar el control directo ni indirecto de tales sociedades.....	15
• Donación a descendientes de participaciones en entidad mercantil	15
• Donación a residente en España por donante residente en Alemania	15
• Donación, por uno de los dos titulares de una entidad «holding» residente en Luxemburgo, de sus participaciones en la misma al otro, hijo del primero	16
• Pago, por una persona física no residente en España, de los estudios de la hija del consultante.....	16
• Donación a un hijo de participaciones en entidad mercantil	16
• Donación a un hijo de participaciones en una Comunidad de Bienes que gestiona una oficina de farmacia	17
• Donación, a hijos residentes y no residentes, de participaciones en entidad holding domiciliada en España.....	17
• Donación a un hermano de participaciones en entidad mercantil.....	18
• Fallecimiento de los beneficiarios de un plan de pensiones	18
• Aportación de bienes por comuneros a sociedades mercantiles de su titularidad y requisito de mantenimiento.....	18
• Donación a sus hijos, siendo mayor de 65 años, de la totalidad de las participaciones sociales de una sociedad de responsabilidad limitada.....	19
• Donación de farmacia de titularidad de su madre	19
• Donación a los hijos de la propiedad y nuda propiedad de participaciones en sociedades «holding».....	19
• Determinación del domicilio habitual, a efectos del IP	19

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

TRANSMISIÓN DE VALORES DE UNA SOCIEDAD QUE SE DEDICA AL ALQUILER DE VIVIENDAS Y LOCALES COMERCIALES

Consulta nº V2037-16 de 12 de mayo de 2016

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

Sin embargo, si mediante la transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, es decir, el pago del IVA o del ITPAJD, entrará en juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de valores, sino como transmisión de inmuebles; lo cual implica que desde ese momento la transmisión de los valores en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos (párrafo primero del apartado 2 del artículo 314, LMV).

La aplicación de esta regla especial requiere la concurrencia de tres requisitos básicos:

1. Que se trate de una transmisión de valores realizada en el mercado secundario, lo cual excluye la adquisición de valores de nueva emisión, que se produciría en los mercados primarios.
2. Que los valores transmitidos no estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, lo cual excluye a las transmisiones de valores admitidos a negociación en dicho mercado (sin requisito temporal previo de admisión).
3. La intención o pretensión de elusión del pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores (animus defraudandi), lo que constituye una cuestión de hecho que no puede ser determinada a priori por este Centro Directivo, sino que deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo aplicable.

No obstante lo anterior, el precepto regula tres supuestos en los que se produce la inversión de la carga de la prueba (párrafos segundo a quinto del apartado 2 del artículo 314, LMV). En estos tres casos –incisos a), b) y c)– (que no tienen carácter exhaustivo, sino meramente enunciativo), la Administración gestora sólo tendrá que comprobar la existencia de los requisitos objetivos que conforman el presupuesto de hecho en concreto, cuya concurrencia supondrá la presunción de la existencia del requisito subjetivo de la pretensión de elusión y, en consecuencia, la sujeción al gravamen correspondiente sin exención. Ahora bien, a fin de evitar la indefensión del interesado, esta presunción admite la prueba en contrario (presunción “iuris tantum”), de forma que el sujeto pasivo tendrá la oportunidad de probar la inexistencia de la pretensión de elusión, si bien, al tratarse de una cuestión de hecho, no puede ser resuelta a priori, sino que habrá de ser planteada en el procedimiento de gestión correspondiente y enervada por el interesado ante la Administración tributaria gestora competente.

EXPEDIENTE DE DOMINIO PARA LA REANUDACIÓN DEL TRACTO REGISTRAL QUE SUPLE DOS TÍTULOS

Consulta Nº V2184-16 de 19 de mayo de 2016

El expediente suple la adquisición por el causante y, a su fallecimiento, la adquisición por el heredero. El hecho imponible lo constituye el otorgamiento del expediente de dominio y no la transmisión cuyo título se supla con dicho expediente, razón por la cual la prescripción se computa desde la fecha del mismo y no desde la fecha de la transmisión.

En el supuesto planteado si el expediente de dominio es único, se entenderá producido un único hecho imponible, por lo que deberá presentarse una única autoliquidación por el valor del bien objeto del expediente.

INCLUSIÓN DE UN NUEVO CODEUDOR EN LA AMPLIACIÓN DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO

Consulta N° V2183-16 de 19 de mayo de 2016

Debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre:

Artículo 2.

“1. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia”.

En este sentido debe señalarse que las características de la operación planteada coinciden con la figura del contrato de fianza (...)

CONCLUSION

La constitución del consultante como codeudor solidario de un préstamo hipotecario del que es deudora su hija, deberá tributar como constitución de fianza, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 7.1 y 5 y 15 del Texto Refundido y 24 del Reglamento del Impuesto.

Tendrá la consideración de sujeto pasivo el acreedor afianzado (art. 8 del Texto Refundido del ITP y AJD) y la base imponible estará constituida por el importe total de la obligación garantizada (art. 10.1 y 2.j), incluyendo no solo el capital del préstamo, sino cualquier otra cantidad que se garantice. Por último, el tipo impositivo aplicable será el 1% (art. 11.b).

REVERSIÓN O RESTITUCIÓN DE LAS FINCAS PERMUTADAS A CAMBIO DE OBRA FUTURA A LOS CEDENTES O PERMUTANTES, ACORDADA EN SENTENCIA JUDICIAL POR INCUMPLIMIENTO DE LA SOCIEDAD PROMOTORA

Consulta N° V2196-16 de 20 de mayo de 2016

Si producida una transmisión, ésta 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 el Texto Refundido, tanto en su artículo 57, en el que, con los requisitos establecidos en dicho precepto, permite la devolución del impuesto satisfecho por aquellos actos o contratos en los que se haya declarado la nulidad, rescisión, o resolución, como en el artículo 32.1 del reglamento del impuesto, en el que 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.

Ahora bien, si la referida operación se documentase en escritura pública, la no sujeción de la misma a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas determinaría la aplicación de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del mismo impuesto, por cumplirse todos los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del Texto Refundido.

SUSTITUCIÓN DE FIADOR

Consulta N° V2530-16 de 9 de junio de 2016

La sustitución de un avalista de un préstamo, sea este hipotecario o no, son en realidad dos operaciones: la cancelación de la fianza original y la constitución de una nueva fianza.

La cancelación de una fianza no está sujeta a ninguna de las modalidades del ITPAJD. La constitución de una nueva fianza en garantía de un préstamo constituido con anterioridad está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, salvo que en su otorgamiento hubiera estado prevista la constitución de esta nueva fianza, y siempre que no sea constituida por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional ni constituya una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. El sujeto pasivo será el acreedor afianzado; en el caso de afianzar un préstamo, lo será el prestamista.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD ENTRE MADRE, PLENA PROPIETARIA DEL 50% Y USUFRUCTUARIA DE LA OTRA MITAD, Y LOS HIJOS, NUDO PROPIETARIOS DEL 50%

Consulta n° V2552-16 de 9 de junio de 2016

En el supuesto que se examina se plantean dos alternativas:

En la primera de ellas, adjudicación a la madre de la propiedad plena de unas viviendas a cambio de la adjudicación a los hijos de la propiedad plena de otras, no se produce disolución de comunidad de bienes. Se tratará, pues, de un supuesto de permuta en el que la madre cambia las cuotas de plena propiedad que le corresponden sobre el 50% de cada piso y las cuotas usufructuarias que recaen sobre el 50% restante, por cuotas de la nuda propiedad correspondientes a los hijos.

En la segunda de las posibilidades planteadas, redistribución entre los hermanos, de la nuda propiedad de la mitad indivisa de 18 de las 24 viviendas que comparten, si estamos ante un supuesto de comunidad de bienes pero, sin embargo, el hecho de que los comuneros sigan participando en la copropiedad de varios inmuebles impide calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes, ya que esta no desaparece sino que se mantiene respecto de seis viviendas. La comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, aunque se reduzca el número inmuebles sobre los que recae. La operación, al igual que en el supuesto anterior, deberá calificarse de permuta en la que los cuatro hermanos se transmiten las cuotas sobre la nuda propiedad de 18 de las 24 viviendas, de tal forma que a cada uno le corresponda en exclusiva la nuda propiedad de determinados inmuebles, permaneciendo la indivisión en los otros seis pisos y en los restantes bienes de la herencia.

AMPLIACIÓN DE CAPITAL, MEDIANTE LA APORTACIÓN DE UN INMUEBLE GRAVADO CON UNA HIPOTECA, DEL QUE SE ASUMIRÁ LA DEUDA PENDIENTE CON LA ENTIDAD FINANCIERA

Consulta Nº V2064-16 de 13 de mayo de 2016

La transmisión de un bien inmueble a cambio de participaciones de una sociedad limitada, en una ampliación de capital, y de la asunción de la deuda pendiente por la adquisición del inmueble supone la realización de dos hechos imponible gravados por el ITPAJD, si bien uno de ellos está sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (la parte del inmueble que se entrega a cambio de la asunción de la deuda), mientras que el otro lo está a la modalidad de operaciones societarias (la parte del bien inmueble que se entrega como aportación no dineraria por la suscripción de las participaciones).

La base imponible de la parte del inmueble sujeta a operaciones societarias será el importe nominal en que el capital quede ampliado, con adición del importe de las primas de emisión o asunción que, en su caso, se exija.

La base imponible de la parte del inmueble sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas estará constituida por el valor real de esa parte del bien transmitido, que parece razonable suponer que debería ser equivalente a la deuda asumida, sin perjuicio de la comprobación de valores.

APORTACIÓN DE LOS ELEMENTOS AFECTOS A UNA RAMA DE ACTIVIDAD A UNA SOCIEDAD

Consulta Nº V2374-16 de 31 de mayo de 2016

Pueden darse dos posibilidades:

Primera: Que la operación planteada tenga la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo de 2004), apartado 1, letra c) de su artículo 83, relativo a las definiciones de las operaciones del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores.

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

Segunda: Que la operación planteada no tenga la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso no será de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 19.2, lo cual no implica la tributación por la modalidad de operaciones societarias, dado que de resultar sujeta la operación en virtud del apartado 1 del artículo 19 por el concepto de constitución o ampliación de capital que se pudiera producir, entraría en juego la exención prevista en el artículo 45.I.B)11, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, que declara exentas dichas operaciones.

DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE SOCIEDAD

Consulta Nº V1954-16 de 6 de mayo de 2016

La disolución y liquidación de una sociedad con la adjudicación a los socios de los inmuebles que constituyen su activo es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, cuyos sujetos pasivos serán los socios por los bienes y derechos recibidos. La base imponible para cada socio 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.

En caso de producirse un exceso de adjudicación, 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 a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, con arreglo al artículo 7.2.B), pues a pesar de la incompatibilidad entre las modalidades del impuesto en relación a la adjudicación a los socios de los bienes y derechos del patrimonio social, tal incompatibilidad no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos por un valor superior al que corresponda a su participación.

REACTIVACIÓN DE SOCIEDAD DISUELTA

Consulta nº V2464-16 de 7 de junio de 2016

La reactivación de una sociedad disuelta, con fundamento en el artículo 370 del TRLSC no está sujeta a ninguna de las tres modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por no cumplir los presupuestos de hecho que definen los hechos imponibles sujetos al impuesto.

NOVACIÓN DE PRÉSTAMO POR MODIFICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DE LAS PRESTATARIAS QUE PASA DE SER SOLIDARIA A MANCOMUNADA

Consulta nº V2901-16 de 23 de junio de 2016

No reúne todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD para tributar por la cuota variable del Documento Notarial, al no tratarse de un acto ni valuable ni inscribible en ninguno de los registros públicos a que se refiere el citado precepto.

DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD ESTABLECIDA EN SUIZA, CUYO PATRIMONIO ESTÁ COMPUESTO ÚNICAMENTE POR DOS INMUEBLES SITOS EN ESPAÑA, Y ADJUDICACIÓN DE LOS BIENES INMUEBLES A LOS SOCIOS

Consulta nº V2323-16 de 25 de mayo de 2016

Si la sociedad suiza adquirió los bienes inmuebles y el mobiliario, que ahora son adjudicados a los socios, sin la intención de afectarlos a una actividad empresarial o profesional, tal y como parece desprenderse de los antecedentes de hecho del presente supuesto, la posterior transmisión de los mismos realizada con ocasión de la disolución y liquidación de la sociedad debe ser considerada una operación ajena al ámbito impositivo del Impuesto pues es realizada por una sociedad que no tiene la consideración de empresario o profesional. En caso contrario, de tener la sociedad la consideración de empresario o profesional, la transmisión de los bienes inmuebles tendrá la consideración de entrega de bienes sujeta al Impuesto sin perjuicio de poder quedar exenta la transmisión de la vivienda, no así la del solar, cuando concurren las circunstancias del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

Por otro lado, si la sociedad ha realizado operaciones de su tráfico en España será exigible el impuesto por la modalidad de operaciones societarias en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.1.B) c) y la disolución de la sociedad deberá tributar conforme a lo dispuesto en los artículos 19.1, 23. b), 25.4 y 26 del TRITPAJD.

Ahora bien, la simple disolución de una sociedad Suiza que su activo está compuesto por dos inmuebles situados en España no implica por sí misma que la sociedad haya realizado operaciones de tráfico en España, ya que dicha sociedad se tendrá que disolver de acuerdo con las leyes de su país; solamente en el caso de que la sociedad haya realizado efectivamente operaciones de su tráfico en España, la disolución de la misma tributará por el concepto de operaciones societarias; si la sociedad no ha realizado operaciones de su tráfico en España, la disolución de la sociedad quedará fuera del ámbito de aplicación del impuesto en la modalidad de operaciones societarias, y, en ese caso, la escritura que recoja la disolución de la entidad, al tratarse de una operación que recaerá sobre dos bienes inmuebles situados en España, inscribibles por tanto en un registro público español y no sujeta

a la modalidad de operaciones societarias, resultará de aplicación la modalidad de actos jurídicos documentados, cuota variable del Documento Notarial. Este Centro Directivo no puede determinar si la entidad ha realizado o no operaciones de tráfico en España, será la oficina liquidadora competente la que en función de la documentación aportada determinará una u otra circunstancia.

VENTA DE UN TERRENO CON LA CONSTRUCCIÓN INACABADA A UN TERCERO PARTICULAR, PARA USO PROPIO COMO VIVIENDA

Consulta nº V2493-16 de 8 de junio de 2016

La cuestión de si la transmisión de un determinado inmueble debe tributar por el ITP y AJD o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, depende de dos circunstancias: una de carácter subjetivo, condición que ostente el transmitente del bien, y otra de carácter objetivo, naturaleza del bien transmitido.

En primer lugar, el requisito de carácter subjetivo se establece en el artículo 7.5 del texto Refundido del ITP y AJD y consiste en que si nos encontramos ante la transmisión de un bien efectuada por un no empresario o, que aun siéndolo, el bien transmitido no forme parte de su patrimonio empresarial o profesional, en ambos casos estaremos ante una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que tributaría sobre la base del valor real del bien transmitido, conforme a los artículos 7.1.a) y 10.1 del Texto Refundido del ITP y AJD.

Por el contrario, siendo empresario el transmitente y tratándose de un bien integrado en su patrimonio empresarial, nos encontraremos ante una entrega de bienes realizada por un empresario a título oneroso y en el desarrollo de su actividad empresarial y, por tanto, no sujeta al ITP y AJD por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, y ello con independencia de cuál sea la condición del adquirente de los bienes, ya sea un particular o un empresario, y tanto si los bienes adquiridos se destinan o no a una actividad empresarial.

En segundo lugar, el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD, después de excluir del ámbito de las transmisiones patrimoniales onerosas las operaciones realizadas por un empresario o profesional, establece dos excepciones, en las que, y en función de la naturaleza del bien transmitido, procedería la tributación por dicha modalidad impositiva aun tratándose de bienes transmitidos por un empresario o profesional.

Así, se dispone que: *“No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”*

En caso de que, conforme a lo anteriormente expuesto, procediese la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, la no sujeción de dicha transmisión por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas permitiría, en caso de que se documentase en escritura pública, la aplicación la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, siempre y cuando concurren todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto.

Si, por el contrario, la transmisión de los inmuebles estuviera no sujeta al IVA o sujeta y exenta del mismo, sin renuncia, y, en consecuencia, sujeta al ITP y AJD por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (art. 7.5 LITP), aun cuando se documentase dicha operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en los términos que resultan del artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, anteriormente transcrito.

ADQUISICIÓN POR UNA COMUNIDAD DE BIENES DE UNA PROMOTORA DE UNA PISTA DE TENIS PARA DESTINARLA A APARCAMIENTO DE VEHÍCULOS PARA USO EXCLUSIVO DE LOS MIEMBROS DE LA COMUNIDAD

Consulta nº V1925-16 de 4 de mayo de 2016

El artículo 6 de la Ley establece el concepto de edificaciones a efectos del Impuesto, considerando como tales, en particular, las instalaciones de recreo o deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones, siempre que estas construcciones estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto.

La operación objeto de consulta consiste en la transmisión de una pista de tenis la cual, según lo expuesto anteriormente, cabe concluir que, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tiene la condición de edificación, al tratarse de una construcción independiente.

Del tenor de la consulta parece deducirse que estamos ante una segunda o ulterior entrega de edificaciones y, por tanto, sería aplicable la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, quedando la misma sujeta al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en los términos señalados en la excepción del artículo 4.Cuatro de la Ley 37/1992.

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

No obstante, para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario que la comunidad tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto, lo que no parece deducirse de la información contenida en el escrito de consulta, en cuyo caso no sería posible la renuncia a la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto.

ADQUISICIÓN POR UNA SOCIEDAD DEL PROMOTOR DE UN LOCAL COMERCIAL NUEVO CON LA INTENCIÓN DE REALIZAR EN EL MISMO OBRAS PARA SU TRANSFORMACIÓN EN VIVIENDA QUE LUEGO VA A VENDER UNA VEZ FINALIZADAS LAS OBRAS

Consulta nº V2261-16 de 24 de mayo de 2016

De la escueta información contenida en el escrito de consulta no puede conocerse la naturaleza de las obras que van a llevarse a cabo. En este sentido, si las obras que va a realizar la entidad consultante en el local que ha adquirido cumplen los requisitos para ser consideradas obras de rehabilitación en los términos señalados en el artículo 20.Uno.22º, B) de la Ley 37/1992, la posterior entrega del inmueble así rehabilitado tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, estaremos ante una segunda o ulterior entrega de edificaciones exenta en virtud de lo previsto en el artículo 20.Uno.22º, A) de la Ley 37/1992 y la misma quedará sujeta al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en los términos señalados en el artículo 4.Cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992.

Por otro lado, de acuerdo con la doctrina de esta Dirección General por todas, consulta de 17 de febrero de 2010, nº V0284-10, un bien inmueble tiene la consideración de parte de un edificio apta para su utilización como vivienda cuando disponga en el momento de la entrega de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación y, objetivamente considerado, sea susceptible de ser utilizado como tal.

Por consiguiente, en el supuesto que el inmueble que va a ser transmitido por la consultante disponga en el momento de la entrega de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación y, objetivamente considerado, sea susceptible de ser utilizado como vivienda, la entrega del mismo tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo reducido del 10 por ciento. En otro caso, el tipo impositivo aplicable será el general del 21 por ciento.

A tal efecto, la acreditación de que en el momento de la entrega la edificación cumple los requisitos para su calificación como vivienda, podrá realizarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, tales como la licencia de cambio de uso para su utilización como vivienda, el certificado final de obras, licencia de primera ocupación de la vivienda acondicionada, etc.

PERMUTA DE UNAS FINCAS A CAMBIO DE LA ENTREGA DE UNA VIVIENDA UNIFAMILIAR POSIBLEMENTE PARA SU FUTURA VENTA

Consulta nº V2313-16 de 25 de mayo de 2016

No se especifica en el escrito de consulta si la comunidad de bienes actuante venía o no realizando una actividad empresarial o profesional con anterioridad a la transmisión de la vivienda unifamiliar.

Así, la entrega efectuada por la comunidad de bienes estará sujeta al impuesto únicamente en el caso en que ésta tuviera la condición de empresario o profesional y la transmisión de la vivienda se efectuase en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. En ese caso la entrega estaría, además, no exenta pues lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del impuesto no sería de aplicación al tratarse de la primera entrega de la edificación.

Por el contrario, si no ostenta la condición de empresario o profesional, como así parece deducirse del escrito de consulta, la entrega de los terrenos no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que le corresponda en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Por otra parte, debe recordarse la doctrina de esta Centro Directivo en relación con la letra d) del citado artículo 5.Uno de la Ley (entre otras, la consulta de 17 de junio del 2005 y número V1175-05) que las actuaciones de urbanización y reparcelación

de terrenos por quienes no tenían previamente a la realización de las mismas la condición de empresarios o profesionales, no confiere a los propietarios de los terrenos afectados la condición de empresarios o profesionales hasta que no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos. Esta Dirección General, conforme al criterio establecido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de fechas 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004, se ha pronunciado reiteradamente en el sentido de entender que el proceso de urbanización de un terreno es aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

A este respecto, parece inferirse del escrito de consulta que la comunidad de bienes no soporta ningún coste de urbanización de las parcelas ni de construcción de la vivienda unifamiliar con lo que no tendría a ésta la condición de empresario o profesional a la que se refiere el artículo 5.Uno, letra c), de la Ley del impuesto.

APORTACIÓN, POR UNA PERSONA FÍSICA, DE BIENES MUEBLES, A FAVOR DE UNA SOCIEDAD DE LA QUE ES SOCIO

Consulta nº V2334-16 de 26 de mayo de 2016

No teniendo carácter de empresario o profesional a efectos del Impuesto el socio que va a realizar la aportación no dineraria, esta no estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, si la aportación no dineraria de bienes muebles a una Sociedad la hiciera una persona que tuviera la condición de empresario o profesional y los bienes objeto de ésta formaran parte de su patrimonio empresarial o profesional, se estaría produciendo una entrega de bienes sujeta al impuesto, según señala el primer párrafo del artículo 8.Dos.2º de la ley del impuesto que considera como tales “las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos “actos jurídicos documentados” y “operaciones societarias” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.”

En estas circunstancias, como sujeto pasivo del Impuesto estaría sujeta el Impuesto sobre el Valor Añadido esta aportación, en cuyo caso el socio que la realizara debería cumplir con todas las obligaciones que señala el artículo 164 de la Ley del impuesto.

APORTACIÓN DE LA TOTALIDAD DE LOS ELEMENTOS AFECTOS A UNA ACTIVIDAD DESARROLLADA POR UNA PERSONA FÍSICA Y QUE TIENEN CARÁCTER GANANCIAL A UNA SOCIEDAD QUE CONTINUARÁ EL DESARROLLO DE LA MISMA

Consulta nº V2374-16 de 31 de mayo de 2016

En el presente caso el consultante aportará el conjunto de su actividad de confitería incluyendo los inmuebles en los que se desarrolla la actividad, la maquinaria, existencias y el personal fijo contratado.

En tal caso se puede concluir que lo que es objeto de transmisión es una unidad económica autónoma en los términos del artículo 7.1º de la Ley 37/1992. En consecuencia, la referida transmisión estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

ADQUISICIÓN DEL 100 POR CIENTO DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DE OTRA ENTIDAD QUE POSEE, COMO ÚNICO ACTIVO, UN INMUEBLE SITUADO EN ESPAÑA ARRENDADO A UNA ENTIDAD CON RESIDENCIA EN ESPAÑA

Consulta nº V2500-16 de 8 de junio de 2016

En el supuesto planteado, debe entenderse que, al tratarse de un inmueble afecto a la actividad empresarial de la entidad de la que se adquieren los valores, no concurren los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del Texto Refundido de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, conforme a la información proporcionada por la consultante y sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la calificación de la operación objeto de consulta, por lo que, en principio, no será de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido o al que está sujeta. Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían gravado la transmisión del inmueble propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión de hecho sobre la que, este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori.

SEGUNDA ENTREGA POR UTILIZACIÓN ININTERRUMPIDA

Consulta nº V2979-16 de 27 de junio de 2016

Se produce la adquisición de una vivienda a la sociedad promotora de la misma que ha sido utilizada ininterrumpidamente desde el año 2002 por el Consejero Delegado de la compañía propietaria del inmueble sin que haya existido contrato de arrendamiento ni opción de compra.

La entrega que realice la promotora bajo estas hipótesis tendrá la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de segunda entrega y, por tanto, exenta del mencionado tributo.

En la medida en que el consultante adquirente actúe como un consumidor final, no empresario o profesional, como así parece deducirse de la información contenida en el escrito de consulta, no será posible la renuncia a dicha exención conforme a lo previsto en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, por lo que la entrega tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

TRANSMISIÓN A TERCEROS O PROMOCIÓN DE LA CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDAS SOBRE UNOS SOLARES SOBRE LOS QUE NO HA DESARROLLADO ACTIVIDAD PROMOTORA ALGUNA

Consulta nº V2980-16 de 27 de junio de 2016

Según los hechos descritos en el escrito de consulta, la sociedad consultante no tenía la condición de empresario o profesional con anterioridad y parece deducirse que los inmuebles son adquiridos sin la intención de afectarlos a ninguna actividad económica, por lo que no se le atribuye, con ocasión de dicha operación, la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido lo que determina, por un lado, que las cuotas que soportó por la referida adquisición no fueron deducibles y, por otro, que la posterior entrega de los solares no se encuentra sujeta a dicho tributo, sin perjuicio de la tributación que corresponda en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

BENEFICIOS FISCALES A FAVOR DE SAREB

Consulta nº V2325-16 de 25 de mayo de 2016

Se consulta si SAREB está exenta de todas las modalidades del ITPAJD por las adquisiciones de activos que realice, o por las garantías constituidas a su favor, que se deriven no solamente de la adquisición de los activos de los que eran titulares las entidades cedentes y que tuvieron lugar los días 31 de diciembre de 2012 y 28 de febrero de 2013, sino que también estarían exentas del ITPAJD, en cualquiera de sus modalidades, cualquier operación de adquisición de activos por parte de la SAREB, o de constitución de garantías a su favor, en las que la SAREB tenga la condición de sujeto pasivo, con independencia del momento temporal en el que tenga lugar dicha adquisición o constitución, así como de la condición de la entidad transmitente (ya sea o no una entidad financiero).

El apartado 24 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, introducido por la disposición final decimoquinta de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, y que regula determinados beneficios fiscales a favor, entre otros, de la SAREB, está en vigor desde el día 15 de noviembre de 2012, con vigencia indefinida en tanto en cuanto no sea derogado. Conforme a dicho precepto, la SAREB está exenta de todas las modalidades del ITPAJD por las transmisiones de activos y, en su caso, de pasivos, así como la concesión de garantías de cualquier naturaleza en las que sea el sujeto pasivo del impuesto, sin más condiciones o requisitos, ni temporales ni de otro tipo, con independencia del momento temporal en el que tenga lugar dicha transmisión o constitución y de la condición del transmitente o constituyente.

ADQUISICIÓN, VÍA EXPROPIACIÓN, POR PARTE DE LA JUNTA DE COMPENSACIÓN DE LAS FINCAS TITULARIDAD DE LOS PROPIETARIOS PERSONAS FÍSICAS NO ADHERIDOS A LA MISMA

Consulta nº V2900-16 de 23 de junio de 2016

Prohibida la analogía en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley General Tributaria, la exención contemplada en el artículo 45.I.B. 7 del texto Refundido del ITP y AJD no incluye la transmisión a la Junta de Compensación en virtud de expropiación forzosa, sino tan solo a las aportaciones iniciales de los distintos propietarios y las adjudicaciones posteriores en proporción a los terrenos aportados.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ITALIANA Y RESIDENTE EN ESPAÑA HA HEREDADO DE SU TÍA ITALIANA Y RESIDENTE EN ITALIA BIENES RADICADOS EN ESE PAÍS

Consulta nº V1935-16 de 4 de mayo de 2016

La ley aplicable es la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD).

Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado uno.1.a) de la disposición adicional segunda de la LISD, si el sujeto pasivo así lo decide, también puede aplicar la normativa del ISD aprobada por la Comunidad Autónoma en que resida; en este caso, la de Cataluña.

Dado que la causante no tenía su residencia en ninguna Comunidad Autónoma de España, no existe punto de conexión con ninguna de ellas. Por lo tanto, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (c/ Infanta Mercedes, nº 49. Madrid; registro en c/ Lérida, nº 32-34).

En cuanto a la posibilidad de deducir en España lo pagado en Italia, resultará deducible en los términos regulados en el apartado 1 del artículo 23 de la LISD. Conforme a este precepto podrá deducirse la menor de las dos cantidades siguientes: El importe efectivo de lo satisfecho en Italia 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 Italia.

TESTAMENTO EN EL QUE SE LEGA A CADA UNO DE SUS HIJOS UNA SERIE DE INMUEBLES Y, ADICIONALMENTE, LA TOTALIDAD DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES, IMPONIÉNDOLE LA OBLIGACIÓN DE CARÁCTER CONDICIONAL

Consulta nº V1968-16 de 9 de mayo de 2016

La obligación consiste en abonar a sus hermanas una cantidad en el plazo máximo de tres años a contar desde el fallecimiento del último de los testadores. En el caso de no poder abonar dicha cantidad en dicho plazo, las hermanas recibirían un porcentaje determinado de las participaciones.

Las condiciones deben calificarse con arreglo a las prescripciones del Código Civil. Según el artículo 1.113 de este cuerpo legal: *“Será exigible desde luego toda obligación cuyo cumplimiento no dependa de un suceso futuro o incierto, o de un suceso pasado, que los interesados ignoren.*

También será exigible toda obligación que contenga condición resolutoria, sin perjuicio de los efectos de la resolución.”

Parece que corresponde a esta categoría la condición impuesta por los causantes en el testamento, en virtud de la cual el consultante heredaría, además de unos inmuebles, las acciones, por lo que al ser considerada condición resolutoria deberá presentar la autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el plazo de seis meses a contar desde el día del fallecimiento de los causantes (artículo 67 del Reglamento), sobre la base del valor real de las acciones que reciba.

Si, posteriormente, no pagara a sus hermanas la carga personal impuesta por los causantes, se resolverá por la parte de las acciones que las entregue, sin perjuicio de la devolución que proceda.

ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA DE LA TÍA DE LA CONSULTANTE ADJUDICANDO LOS BIENES, POR PARTES IGUALES, A LOS DOS HIJOS DEL HERMANO PREMUERTO, POR DERECHO DE SUSTITUCIÓN Y A LA CONSULTANTE Y A SU HERMANA, POR DERECHO DE TRANSMISIÓN

Consulta nº V2063-16 de 13 de mayo de 2016

Si ha habido aceptación por parte del padre de la consultante (expresa o tácita), con sus correspondientes efectos civiles (que, según el artículo 989 del Código Civil, se retrotraen al momento del fallecimiento) con independencia de que se haya efectuado una adjudicación de bienes a los herederos o se haya adquirido en proindiviso, se entenderá que hay dos transmisiones,

una de la primera causante al segundo causante, es decir de la tía de la consultante al padre de la consultante, y una segunda de este causante a sus hijas.

Todo ello, sin perjuicio de que finalmente se considere que la herencia no ha sido aceptada por el padre de la consultante, ni expresa ni tácitamente, en cuyo caso, serían de aplicación las normas civiles sobre muerte de un heredero sin aceptación ni repudiación de la herencia, y en concreto, el artículo 1.006 del Código Civil, que señala que “Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía”, por lo que se entenderá que hay una única transmisión y la consultante y su hermana heredan directamente de la tía.

APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL ARTÍCULO 20.2.C) LISD

Consulta nº V2316-16 de 25 de mayo de 2016

La adquisición hereditaria del patrimonio del causante por sus herederos legítimos está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en concepto de “adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”, según prevé el artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ahora bien, si el causante estuviera casado en régimen de sociedad de gananciales, dado que la sociedad conyugal se extingue por el fallecimiento de uno de los cónyuges, será necesario, con carácter previo a las actuaciones relativas a la sucesión del causante, proceder a la liquidación de la sociedad de gananciales disuelta, a fin de dividir el patrimonio ganancial y adjudicar sus bienes y derechos al cónyuge sobreviviente y al fallecido, cuya porción integrará el llamado caudal hereditario o caudal relicto, junto con los demás bienes y derechos que pertenecieran al causante con carácter privativo.

A este respecto, no existen normas en el impuesto sobre el modo de realizar la liquidación de la sociedad de gananciales.

Por tanto, será válida dicha liquidación, cualesquiera que sean las adjudicaciones de bienes y derechos, siempre que se realice de acuerdo con las normas civiles que resulten aplicables.

En este sentido, el artículo 1.404 del Código Civil dispone que “Hechas las deducciones en el caudal inventariado que prefijan los artículos anteriores, el remanente constituirá el haber de la sociedad de gananciales, que se dividirá por mitad, entre marido y mujer o sus respectivos herederos.”

Es decir, el patrimonio final de la sociedad de gananciales debe dividirse en dos partes equivalentes, una de las cuales será para el cónyuge sobreviviente y la otra, para los herederos.

Esta última formará parte de la masa hereditaria y su adquisición por los herederos constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como se ha indicado anteriormente.

Por el contrario, la porción que corresponde al cónyuge sobreviviente no está sujeta ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que no se produce ninguna transmisión de los bienes que la integran, pues éstos ya pertenecían a dicho cónyuge.

En otras palabras, la división de los bienes integrantes de la sociedad de gananciales y la consiguiente adjudicación de las partes resultantes a los cónyuges en proporción a su interés en dicha sociedad no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

Por lo que respecta a la reducción del 95 por cien por adquisición de vivienda habitual del causante, regulada en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debe calcularse sobre la parte del valor de la vivienda habitual que, en su caso, se encuentre incluida en el caudal relicto del causante en atención a la concreta adjudicación a cada parte de los bienes gananciales efectuada en la liquidación de la sociedad de gananciales, sin que resulte procedente entender adjudicados por mitad la totalidad de los bienes, salvo que así sea pactado efectivamente por el cónyuge sobreviviente y los herederos del causante. En este caso concreto si el total de la vivienda habitual se adjudica a la masa hereditaria se podrá aplicar la bonificación el 95 por 100 sobre el valor total de la misma, siempre y cuando se adquiera el compromiso de permanencia.

CAUSANTE RESIDENTE EN EL PRINCIPADO DE ANDORRA

Consulta nº V2415-16 de 2 de junio de 2016

Fallecimiento de la abuela de los consultantes, residente en el Principado de Andorra, dejando a los consultantes un inmueble situado en Cataluña que constituye la residencia habitual de los consultantes.

La ley aplicable es la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), y, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado uno.1.a) de la disposición adicional segunda de la LISD, los sujetos pasivos tendrán que aplicar

la normativa estatal y no podrán aplicar la normativa del ISD aprobada por la Comunidad Autónoma en que residan; en este caso, la de Cataluña, ya que la causante no era residente en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea ni del Espacio Económico Europeo.

Dado que la causante no tenía su residencia en ninguna Comunidad Autónoma de España, no existe punto de conexión con ninguna de ellas.

Por lo tanto, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes.

ADJUDICACIÓN POR TESTAMENTO DE LA LEGÍTIMA ESTRICTA, PARA CUYO PAGO SE LES ASIGNABA UNA PLAZA DE GARAJE Y, POSTERIOR ADJUDICACIÓN DE MÁS BIENES, DE MUTUO ACUERDO, ENTRE LOS CUATRO HERMANOS

Consulta nº V2747-16 de 15 de junio de 2016

En la operación planteada en la consulta parece que se dan dos convenciones diferentes: la aceptación y adjudicación de la herencia, en la que cada heredero deberá tributar conforme al título hereditario y, una donación de dos de los hermanos a los consultantes, por el exceso de los bienes que reciban éstos y que excedan de la legítima, al tener causa lucrativa.

Únicamente en el caso de que la adjudicación de la plaza de garaje fuera inferior a la legítima que les corresponde y los bienes adjudicados a los consultantes no superasen la legítima, sólo tributarían por la aceptación y adjudicación de la herencia.

En caso contrario, los consultantes deberán hacer dos liquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, una mortis causa por la parte que les corresponda por herencia, que es la legítima estricta, y otra inter vivos por la parte que les donan sus hermanos que es la parte que reciban que exceda de la estricta legítima.

ADQUISICIÓN «MORTIS CAUSA» DE LOCALES AFECTOS A LA ACTIVIDAD DE SOCIEDAD FAMILIAR DE LA QUE EL CAUSANTE FORMABA PARTE

Consulta nº V2832-16 de 21 de junio de 2016

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 29 de la Ley 35/2006 y el artículo 22 del Reglamento, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, considera afectos a una actividad económica, entre otros, los inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente, sin entender afectados aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que éste resulte obligado a llevar, salvo prueba en contrario.

En el caso planteado, los locales no pueden considerarse afectos porque no eran de la titularidad de la Sociedad familiar sino de uno de los socios –que es el que transmite “mortis causa”-, por lo que, como es lógico, tampoco figurarían en la contabilidad o Registros oficiales de la actividad de aquélla.

Consecuentemente, no procediendo la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de los mismos, tampoco será susceptible de aplicación la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987.

PRESTACIÓN POR FALLECIMIENTO TENIENDO SUSCRITOS CON LA MUTUA MÉDICA DE CATALUÑA Y BALEARES DOS SEGUROS DE AHORRO, CUYO BENEFICIARIO ES EL CONSULTANTE

Consulta nº V3051-16 de 30 de junio de 2016

El artículo 3.1.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que constituye el hecho imponible del impuesto:

“c) la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias”. (La referencia al artículo 16.2.a) debe entenderse realizada actualmente al artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006).

Por su parte, el artículo 17.2.a).4ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

“4ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, u objeto de reducción en la base imponible del Impuesto.

En el supuesto de prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos, se integrarán en la base imponible en el importe de la cuantía percibida que exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del Impuesto, por incumplir los requisitos subjetivos previstos en el párrafo a) del apartado 2 del artículo 51 o en la disposición adicional novena de esta Ley.”

Por tanto, si han existido aportaciones a la mutualidad de previsión social que en algún ejercicio han podido ser objeto de minoración en la base imponible por cumplir los requisitos establecidos en alguno de los preceptos reproducidos anteriormente, circunstancia que no es posible determinar a partir de la información y documentación aportadas por el consultante, la prestación por fallecimiento tributaría, en todo caso, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimientos del trabajo a integrar en la base imponible general, con independencia de que las aportaciones hayan sido o no efectivamente reducidas por el mutualista.

DONACIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES SIN LLEGAR A OSTENTAR EL CONTROL DIRECTO NI INDIRECTO DE TALES SOCIEDADES

Consulta nº V1922-16 de 4 de mayo de 2016

En la donación de participaciones sociales de entidades con activos inmobiliarios, la consideración de aquellas como bienes inmuebles, a efectos de la aplicación del punto de conexión conforme al artículo 32.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, dependerá de que se cumplan los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, en cuyo caso, se considerará donación de bienes inmuebles y resultará aplicable el punto de conexión previsto en la letra b) del citado artículo 32.2 (Comunidad Autónoma donde radiquen los bienes inmuebles).

Los requisitos, del referido apartado 2 del artículo 314 del TRLMV, son los siguientes:

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

De estos tres requisitos, los dos primeros son fácilmente comprobables, dado su carácter objetivo.

El tercero, por el contrario, exige la prueba de que el obligado tributario haya pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente, cuestión de hecho que deberá ser comprobada por la Administración tributaria, que es la que tiene la carga de la prueba.

La obtención del control de las entidades cuyos valores se transmiten no es requisito imprescindible para la aplicación de la excepción regulada en el apartado 2 del artículo 314 del TRLMV, sino que basta con que se haya pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la donación de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichas participaciones.

DONACIÓN A DESCENDIENTES DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD MERCANTIL

Consulta nº V1920-16 de 4 de mayo de 2016

Si la donación se efectúa en 2016, la exigencia de que las remuneraciones percibidas por el ejercicio de funciones de dirección en una determinada entidad constituyan la mayoría del total de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal del sujeto (artículo 4.Ocho.Dos. c) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio), de interpretación estricta en cuanto requisito para la aplicación de un beneficio fiscal, ha de entenderse referida al ejercicio 2015 y a la concreta entidad cuyas participaciones pretendan donarse.

En el presente caso, habida cuenta que la entidad se constituyó el 29 de julio de 2015, si la exigencia citada no se cumple para dicho año pero sí para 2016, será preciso que la donación se efectúe en 2017 para que, dando por supuesto el cumplimiento de las restantes condiciones que establece el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pueda ser de aplicación la reducción en la base imponible que establece dicho artículo y apartado, todo ello

sin perjuicio de que resulte aplicable, en lugar de la reducción estatal, la que pueda regularse en la normativa autonómica riojana vigente en el momento de la donación.

DONACIÓN A RESIDENTE EN ESPAÑA POR DONANTE RESIDENTE EN ALEMANIA

Consulta nº V1934-16 de 4 de mayo de 2016

Se realiza donación de residente en Alemania a residente en España de 100.000 € depositados en una cuenta en Alemania. Los sujetos pasivos con obligación personal de contribuir que, al recibir donaciones de bienes situados fuera de España, hayan pagado en el extranjero alguna cantidad por razón de algún impuesto similar al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tendrán derecho a deducir el menor de los dos importes siguientes: Lo pagado en el extranjero o el resultante de aplicar el tipo medio del ISD al valor de aquellos bienes y derechos. A efectos del ISD, en cuanto a la aplicación de la normativa estatal –Ley 29/1987– es irrelevante el hecho de que la donación se formalice en documento público o privado.

DONACIÓN, POR UNO DE LOS DOS TITULARES DE UNA ENTIDAD «HOLDING» RESIDENTE EN LUXEMBURGO, DE SUS PARTICIPACIONES EN LA MISMA AL OTRO, HIJO DEL PRIMERO

Consulta nº V2025-16 de 11 de mayo de 2016

En nuestra consulta V0158-14, de 24 de enero, se estableció el criterio –luego reiterado en otras contestaciones– de que “... el requisito de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad y de la percepción del nivel de remuneraciones que la Ley establece no está vinculado a que sean precisamente satisfechas por la entidad de que se trate, si bien tal previsión habrá de contenerse de forma expresa en la escritura de constitución o en los estatutos sociales, ya de la propia entidad ya de la entidad “holding” titular de las participaciones de aquella”.

En el presente caso, los estatutos de las entidades filiales con domicilio fiscal en España asumen el pago de las remuneraciones percibidas por el desempeño de funciones directivas en la “holding” con sede en Luxemburgo.

Aunque el supuesto de hecho no sea exactamente el previsto en la consulta mencionada, es obvio que puede acogerse al mismo criterio administrativo expuesto, que da preferencia al efectivo ejercicio de funciones directivas en la entidad de que se trate respecto de la circunstancia de la entidad que asume el pago de las correspondientes remuneraciones.

De acuerdo con lo anterior y de conformidad con lo expuesto en el escrito de consulta se cumplen los requisitos establecidos por el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, que regula el impuesto, para la exención en el impuesto patrimonial de los dos integrantes del grupo de parentesco.

De igual forma y constantes tales requisitos, en caso de fallecimiento del consultante, procedería la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuanto ésta resultara aplicable y en los términos establecidos en dicha norma.

PAGO, POR UNA PERSONA FÍSICA NO RESIDENTE EN ESPAÑA, DE LOS ESTUDIOS DE LA HIJA DEL CONSULTANTE

Consulta nº V2147-16 de 19 de mayo de 2016

El pago por una persona física no residente en España de los estudios de la hija del consultante, residente en España, realizada por motivos de amistad y vínculos personales y sin que exista contraprestación, ni económica, ni por servicios personales constituye una donación tanto a efectos civiles como tributarios.

En consecuencia, la operación anterior estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de donación, siendo sujeto pasivo la donataria, base imponible los importes pagados por sus estudios, tipo impositivo el resultante de la aplicación conjunta de la tarifa establecida por la Comunidad Autónoma en que resida o, en su defecto, la recogida en la LISD y lo dispuesto en dicha Ley sobre la acumulación de donaciones, por las donaciones recibidas en los tres años anteriores a cada donación que se liquide.

DONACIÓN A UN HIJO DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD MERCANTIL

Consulta nº V2195-16 de 20 de mayo de 2016

En primer lugar, para que tenga lugar la bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones, es necesario que en la base imponible del mismo se incluyan «participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/ 1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio», añadiéndose el requisito de que permanezcan en poder del heredero un plazo mínimo de diez años.

En la medida en que la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio se reconoce a los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, con aplicación del principio de proporcionalidad -este particular se da por supuesto en la sentencia de contraste-, es claro que debe aplicarse en el Impuesto de Sucesiones la misma regla y criterio.

Por otra parte, más que fijarse en la finalidad de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones, lo que ha de hacerse es tener en cuenta el objetivo perseguido por el legislador para atribuir el beneficio fiscal de la exención o bonificación y éste no es otro que el de favorecer a los bienes y derechos que estén afectos a una actividad económica y la continuidad de dicha situación”.

DONACIÓN A UN HIJO DE PARTICIPACIONES EN UNA COMUNIDAD DE BIENES QUE GESTIONA UNA OFICINA DE FARMACIA

Consulta nº V2368-16 de 30 de mayo de 2016

Por lo que respecta a la aplicabilidad de la reducción estatal, el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece los requisitos exigidos.

Como puede advertirse, entre los requisitos establecidos figura, como condición previa y necesaria, la exención de las participaciones del donante en el Impuesto sobre el Patrimonio. Tratándose de una Comunidad de Bienes, ello implica que el donante y comunero habrá de cumplir, por sí mismo, los requisitos establecidos en el artículo 4.Ocho.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del impuesto.

Asimismo, el requisito de la “principal fuente de renta” se ha interpretado reglamentariamente por el artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el sentido de que al menos el 50% del importe de la base imponible del IRPF de dicha persona provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate.

En definitiva, concurriendo la exención en el impuesto patrimonial y los restantes requisitos establecidos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, procedería la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para la donación de las participaciones de la Comunidad de Bienes a que se refiere el escrito de consulta.

DONACIÓN, A HIJOS RESIDENTES Y NO RESIDENTES, DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD HOLDING DOMICILIADA EN ESPAÑA

Consulta nº V2386-16 de 31 de mayo de 2016

Dando por supuesto que concurren las circunstancias exigidas para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de todos ellos –tal y como se afirma en el escrito de consulta-, la donación de la nuda propiedad de participaciones objeto de consulta constituiría hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con tributación por obligación personal por parte de los donatarios residentes en España (artículo 6 de la Ley 29/1987) y por obligación real en el caso del donatario residente en la República Dominicana (artículo 7 de la misma Ley).

En uno y otro supuesto, procedería la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 como consecuencia de la donación de la nuda propiedad de las participaciones de la entidad “holding” siempre que, como es obvio, se cumplan los requisitos que detalla dicho artículo y apartado.

En los supuestos de donación de la nuda propiedad de participaciones, los donatarios habrán 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 un usufructuario de 75 años de edad, sería del 14 por ciento- conforme resulta del artículo 26 a) de la Ley 29/1987, del que resulta también la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

En definitiva, se tomaría en cuenta el 86% del valor de las participaciones.

Por último y por lo que respecta al régimen aplicable a la extinción del usufructo, dado que los adquirentes recibieron por donación del ascendiente la nuda propiedad, cuando se consolide el dominio al fallecer el usufructuario, 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 fallecimiento del usufructuario.

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 y ello con independencia de la evolución que dicha normativa haya podido experimentar con posterioridad.

En cuanto a la aplicabilidad de la reducción del 95% en el momento de la consolidación, 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, el nudo propietario 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 A UN HERMANO DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD MERCANTIL

Consulta nº V2833-16 de 21 de junio de 2016

La estimación de inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial que resulta del artículo 33.3.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, presupone el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, siendo irrelevante a dichos efectos los requisitos que establezca la normativa autonómica.

Consiguientemente, dado que el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 se refiere exclusivamente como eventuales donatarios al cónyuge, descendientes o adoptados, la donación a un hermano no daría lugar a la aplicación de la citada norma de la Ley 35/2006.

FALLECIMIENTO DE LOS BENEFICIARIOS DE UN PLAN DE PENSIONES

Consulta nº V2843-16 de 21 de junio de 2016

Deslinde ISD-IRPF:

El artículo 3.e) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), establece que no están sujetas a dicho impuesto:

“e) Las cantidades que en concepto de prestaciones se perciban por los beneficiarios de Planes y Fondos de Pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que esté dispuesto que estas prestaciones se integren en la base imponible del Impuesto sobre la Renta del perceptor.”

Por su parte, el apartado 6º del artículo 17.2.a) de la citada Ley 35/2006, de 28 de noviembre, dispone que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión asegurados. De los preceptos anteriores se desprende que las prestaciones derivadas de planes de previsión asegurados se consideran, en todo caso, rendimientos del trabajo y deben ser objeto de integración en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del perceptor, no estando por tanto sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

APORTACIÓN DE BIENES POR COMUNEROS A SOCIEDADES MERCANTILES DE SU TITULARIDAD Y REQUISITO DE MANTENIMIENTO

Consulta nº V2847-16 de 23 de junio de 2016

Esta Dirección General, en aplicación de lo previsto en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ha reiterado en numerosas consultas los criterios sostenidos en los epígrafes 1.2.d) y 1.3.e) de su Resolución 2/1999, de 23 de marzo, en cuanto a la innecesariedad de que se mantenga la actividad empresarial desarrollada por el causante y a interpretar el requisito de mantenimiento establecido por la norma citada como referido al valor sobre el que se practicó la reducción.

A ello habría que añadir, de acuerdo con lo previsto en la letra f) del epígrafe 1.3, aplicable a transmisiones “inter vivos” pero con criterios trasladables, como en el caso de la letra e), a las de naturaleza “mortis causa”, que las aportaciones de activos –en el presente caso, a sociedades mercantiles de exclusiva titularidad de los comuneros- no incurrirían en la prohibición de actos de disposición y operaciones societarias siempre que, como se ha expuesto, se mantenga el valor de adquisición en las acciones recibidas como consecuencia de tales aportaciones.

DONACIÓN A SUS HIJOS, SIENDO MAYOR DE 65 AÑOS, DE LA TOTALIDAD DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

Consulta nº V2863-16 de 22 de junio de 2016

La sociedad limitada se dedica a las instalaciones de edificios y obras y otras instalaciones de telecomunicación, en la que ejerce el donante el cargo de administrador único.

La reducción establecida en el artículo 20.6 será aplicable si se cumplen los requisitos establecidos en dicho precepto y en el apartado octavo del artículo 4º de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

DONACIÓN DE FARMACIA DE TITULARIDAD DE SU MADRE

Consulta nº V2864-16 de 22 de junio de 2016

La reducción establecida en el artículo 20.6 será aplicable si se cumplen los requisitos establecidos en dicho precepto y en el apartado octavo del artículo 4º de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

En cuanto a la reducción autonómica a que se refiere el escrito es la prevista en el artículo 16 de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de medidas tributarias de Castilla la Mancha. Dicho precepto configura una reducción propia autonómica que se declara compatible con la estatal y que se aplica con posterioridad a ésta mediante una reducción adicional del 4% en la base imponible. Exige el cumplimiento de los requisitos del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 con la salvedad del periodo de permanencia de la adquisición en el patrimonio del donatario que, a diferencia de los diez años que prevé la legislación estatal, queda reducido a cinco.

DONACIÓN A LOS HIJOS DE LA PROPIEDAD Y NUDA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES “HOLDING”

Consulta nº V2903-16 de 23 de junio de 2016

Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades como las que nos ocupan, para el cómputo del porcentaje que representan las remuneraciones por funciones directivas en una determinada entidad respecto del total de rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados del desempeño de tales funciones en las otras entidades.

Pasando ya a la aplicabilidad de la reducción del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, no cabe sino reiterar el criterio de este Centro Directivo en cuanto a la posibilidad de que el donante continúe ejerciendo funciones directivas y percibiendo por ello las correspondientes remuneraciones en una entidad distinta a aquella cuyas participaciones se donan, como sería el caso de alguna de sus filiales.

Por último, señalar que el mantenimiento por el donante, una vez efectuada la donación, de participaciones en el capital de una determinada entidad no es obstáculo alguno para la aplicación futura de las previsiones de los apartados 2 c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987 siempre que en el momento del correspondiente devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones concurren las condiciones para la exención en el impuesto patrimonial.

DETERMINACIÓN DEL DOMICILIO HABITUAL, A EFECTOS DEL IP

Consulta nº V2522-16 de 9 de junio de 2016

Una funcionaria de la Unión Europea, reside en Bruselas pero que conserva su residencia fiscal en España en virtud del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de la Comunidades Europeas.

Partiendo de lo establecido en el artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de la Unión Europea, el cual ha sido anteriormente reproducido, en el presente caso y dada la remisión a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se contiene en el artículo 5.2 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (art. 5.2: “Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”), a efectos de determinación de la residencia habitual en una determinada Comunidad Autónoma de los obligados al pago de este impuesto, procederá aquella en cuyo territorio hubiera residido el mayor número de días durante el período impositivo, conforme establece el artículo 28.1.1º a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. De acuerdo con lo expuesto, en los términos del escrito de consulta y por lo que respecta al Impuesto sobre el Patrimonio, se entiende que la consultante tiene su residencia habitual en Aragón y no en Bélgica.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 22

Sentencia de 11 de mayo de 2017 22

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA 26

Origen, contenido y efectos de las recientes sentencias constitucionales en torno al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional. 26

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA..... 36

• Extinción de condominio 36

• Aportación de los elementos afectos a una rama de actividad a una sociedad 36

• Extinción parcial del condominio 36

• Donación a un hijo de la propiedad de un inmueble urbano mediante un pacto sucesorio conocido como “definición”, previsto en el Derecho Civil de Baleares, renunciando a la legítima que en su día pudiera corresponderle en la sucesión 37

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Sentencia de 11 de mayo de 2017

Se declara que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602 y 670), son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1. El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera ha planteado una cuestión inconstitucionalidad en relación con el art. 107 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602 y 670) (en adelante, LHL (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851)), por posible infracción del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE (RCL 1978, 2836)).

Antes de entrar a dar respuesta a la duda que se plantea en el presente proceso constitucional hemos de precisar que, como señala el Abogado del Estado, aun cuando se cuestiona por el órgano judicial el art. 107 LHL en su totalidad, en la medida en que la liquidación impugnada en el proceso a quo deriva de la transmisión onerosa de unos terrenos, deben quedar fuera del objeto las letras b), c) y d) de su apartado 2. En ellas se acogen las reglas para la determinación del valor de terreno en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio [letra b)]; en la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie [letra c)]; y en las expropiaciones forzosas [letra d)].

En consecuencia, al no ser de aplicación al supuesto de hecho del que trae causa el presente proceso constitucional, dado que el órgano judicial no ha fundado su aplicabilidad ni tampoco la medida en la que la decisión del proceso a quo depende de la validez de los apartados b), c) y d) del art.

107.2 LHL, estos deben quedar excluidos del objeto de la cuestión.

2. Considera el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera que la ley atribuye, en todo caso, un resultado positivo (un incremento de valor) por la aplicación de unas reglas de determinación de la base imponible que no pueden dejar de aplicarse (dado su carácter imperativo), no contemplando la posible existencia de una minusvaloración al momento de la transmisión de los inmuebles. Con ello estaría haciendo depender la prestación tributaria de situaciones que no son expresivas de capacidad económica y, en consecuencia, sometiendo a tributación manifestaciones de riqueza no ya potenciales, sino inexistentes o ficticias.

El Abogado del Estado sostiene, sin embargo, que se confunde el “valor real” con el “valor catastral”, pues el tributo no pretende gravar incrementos reales, al haber optado el legislador por calcular el incremento de valor derivado de la transmisión de un bien inmueble de naturaleza urbana de forma objetiva, sin atender a las circunstancias del caso concreto. Esto permite que incluso quien transmita un inmueble por un precio inferior al de adquisición, habiendo obtenido una pérdida económica, tenga un incremento de valor sometido a tributación. A su juicio, la circunstancia de que con la transmisión se evidencie una minusvalía, no convierte al tributo en contrario al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE (RCL 1978, 2836) y, por tanto,

en inconstitucional; porque con el hecho mismo de la transmisión se pone de manifiesto una capacidad económica susceptible de gravamen.

El Fiscal General del Estado, con fundamento en las SSTC 26/2017, de 16 de febrero (RTC 2017, 26), y 37/2017, de 1 de marzo (RTC 2017, 37), relativas a los arts. 1, 4 y 7.4, respectivamente, de las Normas Forales 16/1989, de 5 de julio (LPV 1989, 176), y 46/1989, de 19 de julio (LPV 1989, 292), reguladoras del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los Territorios Históricos de Gipuzkoa y Álava, considera que debe declararse la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 LHL (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851), “únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor”; habida cuenta que la redacción de los preceptos ahora cuestionados es idéntica a la declarada inconstitucional en aquellas Sentencias.

3. Como señala el Fiscal General del Estado, sobre una duda de constitucionalidad sustancialmente idéntica a la ahora planteada nos hemos pronunciado recientemente en las SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26) y 37/2017 (RTC 2017, 37). En estas Sentencias llegamos a la conclusión de que el tratamiento que otorgaban las citadas Normas Forales «a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el art. 31.1 CE (RCL 1978, 2836)» (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 3; y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 3).

En efecto, declaramos en una y otra Sentencia que, siendo constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», bastando con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo», ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda «establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia» (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 3; y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 3). Por esta razón precisamos a renglón seguido que, aun cuando «es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el

recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto», sin embargo, «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal» (STC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 3).

Resulta, entonces, que aun cuando de conformidad con su regulación normativa, el objeto del impuesto analizado es el “incremento de valor” que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, el gravamen, sin embargo, no se anuda necesariamente a la existencia de ese “incremento” sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Por consiguiente, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 3; y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 3). Sin embargo, parece claro que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un terreno, «podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el “incremento de valor” de un terreno.

Al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE)» (STC 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 3).

Enjuiciando aquella regulación foral consideramos que «los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente “de acuerdo con su capacidad económica” (art. 31.1 CE)». De esta manera, al establecer el legislador

la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, «lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE» (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 3; y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 3). No hay que descuidar que «la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos en un efecto generalizado, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender», pues las concretas disfunciones que genera vulneran «las exigencias derivadas del principio de capacidad económica» (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 4; y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 4).

Por las mismas razones debemos concluir aquí que el tratamiento que los preceptos cuestionados de la LHL (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el art. 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 3; y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 3).

4. No salva la conclusión alcanzada anteriormente ninguna de las dos medidas invocadas por el Abogado del Estado que los Ayuntamientos podrían adoptar de conformidad con la normativa reguladora del impuesto: de un lado, la reducción de valor catastral en hasta un 60 por 100 durante los cinco años siguientes a su revisión; de otro, la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales.

a. Es cierto que los Ayuntamientos pueden reducir el valor catastral de los bienes inmuebles que hubiesen sido objeto de modificación como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, con carácter potestativo, hasta en un 60 por 100, provocando con ello, como efecto inmediato, una reducción del importe del tributo cuestionado. En este sentido, el art. 107.3 LHL (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) autoriza a los Ayuntamientos a introducir -con carácter potestativo- una reducción de hasta el 60 por 100 en el valor

catastral del terreno cuando se haya modificado como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general (esa misma reducción era obligatoria hasta el año 2012; el art. 4 del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo (RCL 2012, 434), la convirtió en potestativa).

De acuerdo a lo anterior, no sólo en aquellos supuestos en los que los Ayuntamientos no hayan previsto aquella reducción no quedaría sanada la situación que se considera inconstitucional, sino que también en aquellos otros en los que eventualmente hubieran podido prever la citada reducción, lo único que se estaría consiguiendo, caso de no estimarse un incremento, sería aminorar su importe, pero no evitarlo, lo que en modo alguno sanaría la vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE (RCL 1978, 2836).

b. También es cierto que los valores catastrales (los que sirven para la determinación del incremento de valor sometido a tributación) pueden ser objeto de una actualización, incluso a la baja, por aplicación de los coeficientes previstos en las leyes de presupuestos generales, consiguiéndose con ello, eventualmente, la reducción del importe del tributo cuestionado.

En efecto, siendo consciente el legislador estatal de que las circunstancias del mercado inmobiliario han cambiado como consecuencia de la crisis económica y, por tanto, de que los valores catastrales a partir de los cuales se determina el incremento del valor sometido a tributación se han visto afectados negativamente, introdujo -desde el ejercicio 2014- la posibilidad de aplicar unos coeficientes de actualización del valor catastral que no sólo sirven, en unos casos, para aumentarlo, sino también, en otros supuestos, para reducirlo.

A diferencia de lo que venía sucediendo hasta el año 2013, cuando se aplicaba un único coeficiente de actualización del valor catastral de los bienes inmuebles, el art. 16 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre (RCL 2012, 1762), por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, dio nueva redacción al art. 32 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 599), para prever la posibilidad de actualizar los valores catastrales de los bienes inmuebles urbanos, a petición de los Ayuntamientos, siempre que se hubiesen puesto de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, y siempre que hubiesen transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

Tradicionalmente se vino aplicando un único coeficiente de actualización del valor catastral de los bienes inmuebles.

Sin embargo, tras la modificación operada por el art. 16 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre (RCL 2017, 1762), la ley de presupuestos generales del Estado ha venido introduciendo unos coeficientes de actualización de los valores catastrales para su adecuación con el mercado inmobiliario, que pueden ser al alza o a la baja. La reducción prevista en las diferentes leyes de presupuestos para aquellos inmuebles cuyas ponencias de valores fueron aprobadas a partir del año 2005 intenta adecuar el valor catastral al valor del mercado inmobiliario, a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles. De esta manera, en la medida que el valor catastral que tiene asignado el terreno al momento del devengo es el parámetro fundamental para determinar el incremento de valor que ha experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años (art. 107 LHL), no cabe duda de que la actualización de aquel valor, cuando lo sea a la baja, mediante la aplicación del coeficiente previsto en la correspondiente ley de presupuestos generales del Estado (en el caso de que el Ayuntamiento lo haya solicitado a la Dirección General del Catastro), provocará como consecuencia inmediata la reducción de la base imponible (incremento de valor) en el impuesto controvertido. Sin embargo, la reducción del incremento imputable al obligado tributario, en el supuesto de no estimarse un incremento, nuevamente solo serviría para minorar su importe, pero no para evitarlo, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

5. Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, deben efectuarse una serie de precisiones últimas sobre su alcance:

a. El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851), «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 7; y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 5).

b. Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del art. 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC (RCL 1979, 2383)) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al art. 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 6; y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el art. 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 7; y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 5).

c. Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 7; y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 5).

FALLAMOS

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602 y 670), son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

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

Origen, contenido y efectos de las recientes sentencias constitucionales en torno al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

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

- I. La historia es importante
- II. Génesis de la actual regulación
- III. La crisis inmobiliaria y el planteamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad
- IV. El contenido de las Sentencias constitucionales recaídas sobre el IIVTNU
- V. Declaración de inconstitucionalidad y efectos
- VI. A modo de conclusión

I. LA HISTORIA ES IMPORTANTE

El predecesor del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) se remonta al Real Decreto de 13 de marzo de 1919¹, dictado al amparo del art. 9 de la conocida como Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917², por el que se introdujo en nuestro ordenamiento tributario, con carácter potestativo para los Ayuntamientos, un “arbitrio sobre los incrementos de valor de los terrenos” que se hacía efectivo “con ocasión de las transmisiones de dominio” [apartado A) del artículo único]. En este tributo, el incremento de valor se calculaba por diferencia, siempre que fuera positiva, entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha de su adquisición y el que el mismo terreno tuviese en la fecha de su enajenación, deduciéndose del incremento “el valor de las mejoras permanentes”, las “contribuciones especiales” y los “gastos necesarios” tanto para la adquisición como para la enajenación que hubieran pesado sobre el enajenante [apartado C) del artículo único]³. El anterior Real Decreto fue desarrollado con una serie de prescripciones para la determinación del valor corriente en venta de los terrenos, pues aun cuando los Ayuntamientos no venían obligados “a aceptar las valoraciones consignadas en las escrituras”, de no hacerlo, debían mantener “a la vista del público una relación de los valores señalados a los terrenos de las varias categorías de que conste cada una de las zonas del término municipal, para las distintas fechas a que se refieran las valoraciones” [apartado 2.B).b)].

La regulación de este impuesto atravesaría por distintas vicisitudes:

- a. Se recogió nuevamente en el Real Decreto-ley de 8 de marzo de 1924⁴, por el que se aprueba el Estatuto Municipal, sin cambios sustanciales respecto de la norma de 1919.

1 Gaceta de Madrid núm. 73, de 14 de marzo.

2 Gaceta de Madrid núm. 62, de 3 de marzo.

3 El obligado al pago era, en las transmisiones inter vivos, el adquirente, aunque en las onerosas, podía descontar del precio, salvo pacto en contrario, el importe del gravamen [apartado F).b)], y en las transmisiones mortis causa, el heredero o legatario [apartado F).a)].

4 Gaceta de Madrid núm. 69, de 9 de marzo.

- b. Poco después, por el Real Decreto-ley de 3 de noviembre de 1928⁵ se elevó el tipo de gravamen máximo [Art. 5 d)] y se estableció con carácter obligatorio el sistema de índices [art. 5. b)], disposiciones estas que serían declaradas luego “con fuerza de ley” por el art. 5 de la Ley de 15 de abril de 1932⁶.
- c. A continuación, la Ley de 17 de julio de 1945 de Bases de Régimen Local⁷, más tarde modificada por la Ley de 3 de diciembre de 1953⁸, incluiría nuevamente esta figura como uno de los recursos de la Hacienda de los Municipios que, conforme al Decreto de 25 de enero de 1946 por el que se regulaban provisionalmente las Haciendas Locales⁹, gravaba “el incremento que, en un período determinado de tiempo, experimente el valor de los terrenos” (art. 99.1), siendo el período de imposición “el tiempo durante el cual el terreno pertenece a un mismo propietario” (art. 99.2), y el incremento de valor “la diferencia en más entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha en que terminó el período de imposición y el valor del mismo terreno al comienzo del período” (art. 99.3), debiendo los Ayuntamientos fijar cada tres años los tipos unitarios del valor corriente en venta (art. 100.1) y pudiendo tomar como valor corriente en venta al momento del inicio del período de imposición el consignado en las escrituras o títulos correspondientes (art. 100.3). Además, cuando las fluctuaciones de nivel general de los precios lo aconsejasen, el Gobierno podía ordenar que se tomasen dichas fluctuaciones en la determinación del incremento de valor (art. 101.3).
- d. Tras la aprobación, por Decreto de 16 de diciembre de 1950, del texto articulado de la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945¹⁰, que mantuvo la configuración del arbitrio en los términos anteriores, los arts. 510 a 524 del *Decreto de 24 de junio de 1955* precisarían que “se estimará que el valor corriente en venta es la suma de dinero por la que, en condiciones normales, se hallaría comprador para el inmueble” (art. 510.3).
- e. Llegamos así a la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local¹¹, desarrollada por el *Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre*¹², base 27^a, con arreglo a la cual los municipios podían establecer potestativamente un “impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos” que gravaba “el incremento de valor que se haya producido en el período de tiempo transcurrido entre la adquisición del terreno por el transmitente y la nueva transmisión” (apartado 8º de la citada base), por “la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar y al terminar el período de imposición” (apartado 9º), con arreglo a unas estimaciones periódicas del valor de los terrenos realizadas por los Ayuntamientos (apartados 10º y 11º), para lo cual se tendrá en cuenta “el aprovechamiento urbanístico” de los terrenos sujetos a imposición (apartado 13º).
- f. Por último, el *Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril*, por el que se aprobaba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local¹³ recogería nuevamente un Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, en términos prácticamente idénticos a los del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre.

II. GÉNESIS DE LA ACTUAL REGULACIÓN

Se llegaría así a la Ley 39/1988, de 18 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales¹⁴, en la que se sustituye el antiguo gravamen por un nuevo Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, “que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos” (art. 105.1), constituyendo la base imponible “el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años” (art. 108.1), mediante un sistema objetivo de cálculo que es el que se enjuicia en las Sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, 37/2017 y 59/2017 a cuyo comentario dedicamos este trabajo.

Durante la tramitación de la Ley 39/1988 ya se pusieron de manifiesto, entre otros, los siguientes aspectos controvertidos que afectaban al impuesto analizado:

i) su solapamiento con las eventuales contribuciones especiales que pudieran ser giradas como consecuencia de la acción urbanística de los poderes públicos (enmiendas núms. 263 y 833, respectivamente, del “Grupo Mixto” y del “Grupo Coalición

5 Gaceta de Madrid núm. 309, de 4 de noviembre.

6 Gaceta de Madrid núm. 108, de 17 de abril.

7 BOE núm. 199, de 18 de julio.

8 BOE núm. 338, de 4 de diciembre.

9 BOE núm. 35, de 4 de febrero.

10 BOE núms. 363 y 364, de 29 y 30 de diciembre, respectivamente.

11 BOE núm. 280, de 21 de noviembre.

12 BOE núm. 36, de 31 de enero de 1977.

13 BOE núm. 96, de 22 de abril.

14 BOE núm. 313, de 30 de diciembre.

Popular”¹⁵; ii) su duplicidad con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (enmienda núm. 832 del “Grupo Coalición Popular”¹⁶; iii) lo inoportuno de adjetivar el incremento de valor sometido a tributación como “real” (enmiendas núms. 79 y 609 de la “Agrupación IU-EC. Grupo Mixto” y del “Grupo Minoría Catalana”¹⁷; iv) la necesidad de suprimir el límite mínimo de porcentaje anual de incremento porque “[l]a fijación de unas bandas de incrementos en las que se da como seguro un incremento anual mínimo no contempla casos de disminución del valor de los terrenos por múltiples motivos” (enmienda núm. 611 del “Grupo Minoría Catalana”¹⁸, es decir, no solo supone que “en caso de disminución del valor de los terrenos por múltiples motivos, entre ellos, una posible catástrofe o una depresión económica grave o continuada, pondrían en el dilema de suprimir el impuesto o imponer incrementos constantes y rígidos totalmente inapropiados a la realidad”, sino que lesiona “el derecho de los administrados a impugnar la realidad del incremento al serles impuesta una pura ficción legal” (enmiendas núm. 192 y 457, respectivamente, de la “Agrupación de Diputados, DC Grupo Mixto” y de la “Agrupación Parlamentaria del Partido Liberal, Grupo Mixto”¹⁹; y v) la conveniencia de determinar el incremento real de valor gravado por la diferencia entre el valor de los terrenos al final del período impositivo y el que tuvieran en el inicio del mismo debidamente actualizado, al señalarse ya entonces que era “inconcebible que se establezca la presunción iuris et de iure de que en toda transmisión de terrenos de naturaleza urbana exista un incremento de valor para el que la efectúa y que se calcula aplicando un porcentaje al valor del bien en el momento de su transmisión” porque “en un período en que no hubiese diferencias de valor real se gravaría exclusivamente la diferencia ilusoria o ficticia creada por la inflación de precios” y “el gravamen de una riqueza inexistente significa la total violación del principio de capacidad económica” (enmiendas núm. 837, 838 y 839 del “Grupo Coalición Popular”²⁰).

En la tramitación seguida en el Senado se plantearon también objeciones similares, como la necesidad de determinación del incremento por el valor corriente en venta de los terrenos (que sería fijado por los ayuntamientos), porque el hacerlo mediante un cuadro general de porcentajes en función del período en que se ha generado “comporta una desnaturalización del tributo” (enmienda núm. 344 del “Grupo Parlamentario Convergencia y Unió –CiU–”²¹).

No mucho después de la aprobación de la Ley 39/1988, el art. 69 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992²², modificó el cuadro de porcentajes anuales para la determinación de la base imponible del impuesto, pero más trascendental fue el art. 38 de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre²³, que eliminó el término “real” que adjetivaba al incremento sometido a tributación y suprimió el límite mínimo del cuadro de porcentajes anuales para la determinación del incremento sometido a tributación.

En la actualidad, está vigente el *Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo*, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), en sustitución de la Ley 39/1988. Como es sabido, en dicha norma la cuantificación del IIVTNU se realiza mediante la aplicación de un coeficiente (art. 107.1 y 4 TRLRHL) al valor catastral del terreno al momento del devengo (art. 107.2 TRLRHL). Tal coeficiente determina el importe del incremento de valor anual y la base se cuantifica multiplicando el número de años completos de tenencia del terreno o del derecho sobre el terreno (con un mínimo de uno y un máximo de veinte años), contados desde la fecha de adquisición hasta la de su transmisión, por un porcentaje anual que determina cada Ayuntamiento dentro de los parámetros que le marca la Ley, arrojando una base imponible que se somete a un tipo de gravamen de hasta el treinta por ciento (art. 108.1 TRLRHL). El órgano gestor solo puede comprobar que la autoliquidación presentada se ha efectuado “mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas” (art. 110.4 TRLRHL). Como es sabido, la gestión del IIVTNU es municipal (art. 110.1 TRLRHL), pero interesa destacar que, a través de la figura de la “encomienda de gestión”²⁴, determinados municipios han confiado la realización de actuaciones de gestión y comprobación de este tributo a los Registradores de la Propiedad.

Así las cosas, como dice la STC 26/2017, FJ 3, primera de la serie referida al IIVTNU, este es un tributo que, según su actual configuración, grava el “incremento de valor” que experimenten los terrenos (art. 104.1 TRLRHL), “puesto de manifiesto en el momento del devengo”, esto es, en el momento de la transmisión de la propiedad del terreno (arts. 107.1 y 109.1 TRLRHL) y que se ha “experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años” (art. 107.1 TRLRHL).

15 Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, III Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, núm. 85-5, 16 de septiembre de 1988, págs. 135 y 293.

16 *Ibid.* págs. 83 y 229.

17 *Ibid.* págs. 83 y 229.

18 *Ibid.* pág. 229.

19 *Ibid.* págs. 115 y 187.

20 *Ibid.* págs. 294 y 295.

21 Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, III Legislatura, Serie II: Textos Legislativos, 30 de noviembre de 1988, núm. 228 f, págs. 231 y 232.

22 BOE núm. 313, de 31 de diciembre.

23 BOE núm. 311, de 28 de diciembre.

24 Prevista en el art. 11 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

De esta manera, [a]unque de acuerdo con la regulación del tributo su objeto es el “incremento de valor” que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, sin embargo, el gravamen no se anuda a la existencia de ese “incremento” sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo) y su posterior transmisión.

Basta, por tanto, con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que el legislador asocie a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tengan a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles al momento de la transmisión de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no sólo del *quantum* real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento.

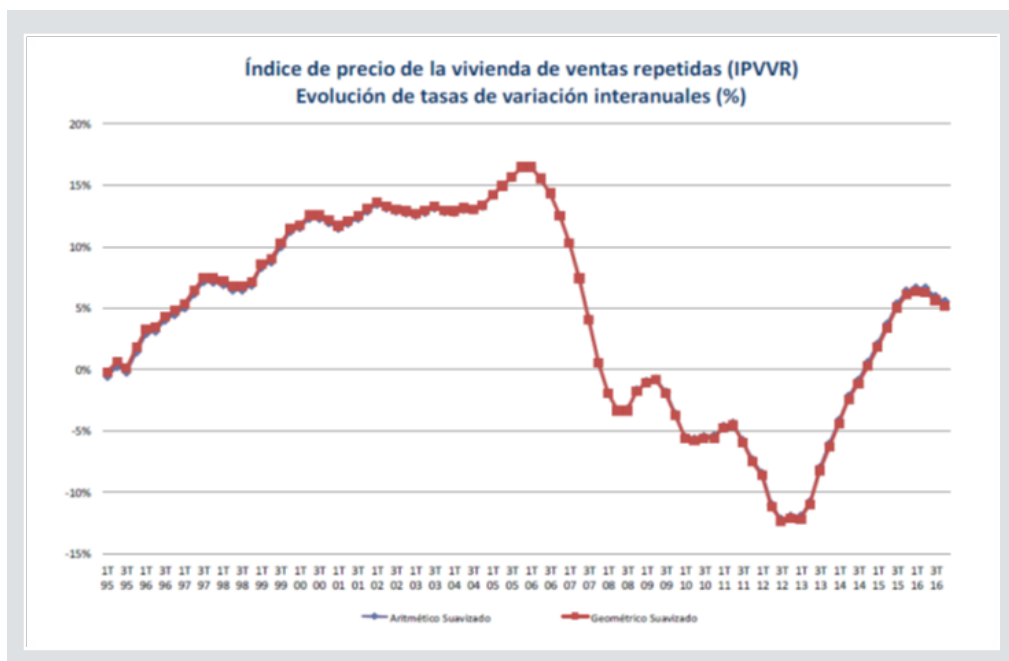
En suma, a *diferencia de lo que había venido sucediendo históricamente*, a la hora de calcular el incremento no se acude a “la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar y al terminar el período de imposición” (base 27, apartado 8º de la Ley 41/1975), sino que en la actualidad se determina de forma objetiva, mediante la aplicación de un porcentaje (fijado en función del número de años que hubiesen transcurrido desde el momento de la adquisición hasta el de su transmisión) sobre el valor catastral del suelo al momento de la transmisión.

Por esta razón hemos creído oportuna la reseña histórica y las objeciones expuestas durante la tramitación de la actual, ya que ambas ponen de manifiesto que el problema que ahora está sobre la mesa no es nuevo en absoluto.

III. LA CRISIS INMOBILIARIA Y EL PLANTEAMIENTO DE LAS CUESTIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD

Era previsible que la forma objetiva de cuantificar el tributo diera lugar a problemas constitucionales y así aconteció al estallar la crisis inmobiliaria en España, con una caída generalizada de los precios de los inmuebles, incluyendo lógicamente los terrenos urbanos pues, como se desprende de los datos ofrecidos tanto por el Instituto Nacional de Estadística, como por el Colegio de Registradores de la Propiedad, durante el periodo 2008-2014 se produjo una caída continuada del precio de la vivienda.

El siguiente gráfico es revelador de la evolución seguida por los precios inmobiliarios en los últimos 20 años.



Fuente: Estadística Registral Inmobiliaria, 4º trimestre de 2016. Centro de Procesos Estadísticos del Colegio de Registradores de la Propiedad, Bienes Muebles y Mercantiles de España²⁵.

Al continuar exigiéndose el IIVTNU de espaldas a esta realidad, se daba lugar a una situación en la que, conforme a la doctrina constitucional de la “normalidad de los casos”, según la cual “el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma” (SSTC 70/1991, de 8 de abril, FJ 7; 308/1994, de 21 de noviembre, FJ 5; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6; y 113/2006, de 5 de abril, FJ 9), lo que hasta

²⁵ Disponible en: <http://www.registradores.org/portal-estadisticoregstral/estadisticas-de-propiedad/>

2007 podían ser casos excepcionales de minusvalía, pasaban a convertirse en regla o, en palabras del Tribunal Constitucional, “un efecto no infrecuente, al que necesariamente la regulación normativa del impuesto debe atender” (STC 26/2017, FJ 4).

Interesa puntualizar que los pronunciamientos judiciales que ponían en duda la exigibilidad del gravamen en casos de ausencia de plusvalía ya habían surgido antes de la crisis. Por mencionar solo algunos se pueden citar las Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de abril de 1996 (número de recurso 3279/1993), 25 de septiembre de 1997 (número de recurso 336/1993) y de 30 de noviembre de 2000 (número de recurso 8793/2000). En el ámbito de los TSJ, son muy numerosas²⁶ las resoluciones que ya en los años 1990 y 2000 supeditaban la exigencia del tributo a que existiera realmente un incremento de valor, concluyendo que en otro caso no tenía lugar el hecho imponible, destacando por su fundamentación –ya en plena crisis inmobiliaria– la Sentencia del TSJ de Cataluña 305/2012, de 21 de marzo²⁷.

Junto a esta línea jurisprudencial negadora del hecho imponible en casos de minusvalía, coexistía otra que consideraba métodos alternativos de cálculo de la base imponible, distintos al que se deriva de la norma, cuando este arrojaba un resultado que se consideraba contrario a la realidad. Es muy conocida la pionera Sentencia 366/2010 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cuenca, de 21 de septiembre, posteriormente confirmada por la STSJ de Castilla-La Mancha 85/2012, de 17 de abril²⁸ en la que se da preferencia al método de cálculo aportado por el contribuyente para justificar la autoliquidación presentada según un cálculo de la plusvalía distinto al sistema objetivo de la ley.

A la corriente partidaria de la “no sujeción” (el hecho imponible no se produce si no hay un incremento de valor) y a la que aplica métodos alternativos de cuantificación cuando el previsto en la ley arroja un importe mayor que la plusvalía calculada como diferencia entre el precio de venta menos el de compra, se suma, naturalmente, la tesis de aplicar sin más las previsiones del TRLRHL, que conduce a desestimar las pretensiones de los contribuyentes²⁹. Pues bien, en esta situación de disparidad de criterios judiciales, se plantea en 2015 la primera de una serie de cuestiones de inconstitucionalidad³⁰ que han dado lugar a los recientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre este impuesto.

IV. EL CONTENIDO DE LAS SENTENCIAS CONSTITUCIONALES RECAÍDAS SOBRE EL IIVTNU

Son tres las Sentencias que hasta el momento ha dictado el Tribunal Constitucional en torno a la cuantificación del IIVTNU. Las dos primeras –SSTC 26/2017 y 37/2017– se refieren a la regulación foral del impuesto, en concreto, la del Territorio Histórico de Gipuzkoa (Norma Foral 16/1989, de 5 de julio) y de Álava/Araba (Norma Foral 46/1989, de 19 de julio). Con fecha 11 de mayo se ha dictado la STC 59/2017, de 11 de mayo, sobre los correspondientes preceptos del TRLRHL, de igual contenido que los contenidos en la normativa foral.

El primer pronunciamiento referido a la normativa de Gipuzkoa³¹ es el que contiene el núcleo del enjuiciamiento constitucional, remitiéndose los siguientes a lo resuelto en él, al ser coincidentes las tres normativas. El análisis del Tribunal se centra en los preceptos reguladores de la base imponible y su aplicación. En las cuestiones referidas a las Normas Forales, el órgano judicial planteaba dudas no solo acerca del art. 31.1 CE, en cuanto a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, sino también sobre el art. 24 CE en relación con el derecho a la prueba. A este respecto, la STC 26/2017 descarta a limine que pueda

26 Por citar algunas: STSJ de Castilla y León de 7 de junio de 1996; SSTSJ de la Comunidad Valenciana 520/1997, de 26 de mayo, de 24 de julio de 1998, 14 de marzo, 2 de julio y 13 de julio de 2001 y 21 de julio de 2004; STSJ de Canarias (Las Palmas) 91/2001, de 12 de enero; STSJ de Murcia 430/2001, de 16 de junio.

27 En la que se afirma que “...la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del «método de cálculo» y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica. La misma conclusión ha de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de este es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios...”

28 En dicha Sentencia puede leerse que “en base a los informes matemáticos que acompaña con sus escritos de recursos de reposición presentados en vía administrativa, sí que ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender que la fórmula aplicada por el mismo, y que ha determinado el resultado de la autoliquidación practicada por el recurrente, tal como el mismo refiere en su escrito de demanda, esto es, plusvalía = valor final x nº de años x coeficiente de incremento /1+ (número de años x coeficiente de incremento), se ofrece como correcta, en base a las explicaciones contenidas en el escrito de demanda, a los efectos de gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el período de tenencia del bien”. En el mismo sentido, se pronuncia la Sentencia 44/2014 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 3 de Valencia, de 4 de febrero.

29 Entre muchas otras, pueden citarse las Sentencias del TSJ de Castilla y León (Valladolid) 269/1999, de 3 de marzo, del TSJ de Canarias (Las Palmas) 1184/1999, de 3 de septiembre y del TSJ de Andalucía (Granada) 250/2002, de 4 de marzo.

30 Junto a la CI 1012-2015 sobre los arts. 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU del Territorio Histórico de Gipuzkoa, que ha dado lugar a la STC 26/2017 y la CI 6444-2015 referida a los arts. 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del IIVTNU del Territorio Histórico de Álava, que ha dado pie a la STC 37/2017, nos constan presentadas las siguientes: CCII 4864, 4865, 4866, 4867 y 4868, todas ellas de 2016, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 1 de Jerez de la Frontera sobre el art. 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL. La CI 4864-2016 ha sido resuelta por la STC 59/2017, de 11 de mayo, a partir de lo cual en las restantes presentadas por el mismo órgano se ha declarado la pérdida de objeto (BOE de 10 de junio de 2017). Asimismo, la CI 409-2016, presentada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 22 de Madrid, ha sido inadmitida por Sentencia de 11 de mayo de 2017 por incumplimiento de los presupuestos procesales; por su parte, las CCII 1685 y 1686-2017, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 29 de Madrid, están pendientes de Sentencia.

31 A pesar de que la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1012-2015 del Juzgado nº 3 de Donostia-San Sebastián se planteaba en relación tanto con los preceptos de la norma foral como de la ley estatal, el Tribunal acota su análisis a la primera, puesto que en el caso de la segunda se incumpliría con el requisito de aplicabilidad y relevancia que exige el art. 163 CE (desarrollado por el art.35 LOTC) para el válido planteamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad.

existir contravención del derecho a la prueba, puesto que la imposibilidad de probar la inexistencia de un incremento de valor es “algo consustancial, inherente, a la propia naturaleza de la ficción jurídica que la norma contempla” [FJ 1 f)]. Por tanto, el Tribunal entiende que, al establecer la ley una forma objetiva de cálculo de la base imponible del IIVTNU, no es el derecho a la prueba del art. 24 CE lo que queda en entredicho, ya que no estamos ante una definición legal de la base imponible cuya cuantía en el caso concreto deba ser objeto de prueba “como un medio instrumental para la defensa de las pretensiones articuladas en un proceso judicial” (ámbito natural de aplicación del citado precepto), sino que la propia definición objetiva que incorpora la ley nos lleva al terreno de la ficción, en la que la prueba no desempeña ningún papel. Así las cosas, lo que ha de valorarse es si dicha forma de cuantificación respeta o no el art. 31.1 CE, quedando descartada la lesión del art. 24 CE.

En línea con lo anterior, solo podemos coincidir con lo que afirma MARÍN-BARNUEVO³² cuando sostiene que en el caso del IIVTNU no abordamos una regla de presunción porque no se trata de probar unos hechos, sino una regla de valoración objetiva de la base imponible, similar a otras presentes en el ordenamiento tributario, como es la norma de imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF o las múltiples reglas de objetivas existentes en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados³³. En este tipo de preceptos, la realidad de los hechos es irrelevante para el resultado previsto en la norma, luego la cuestión es si esta forma de cuantificar la base imponible del IIVTNU respeta la Constitución.

Entrando en el aspecto principal de la Sentencia, que es el contraste de la regla de cuantificación del IIVTNU con el principio de capacidad económica, el Tribunal reitera la doctrina tradicional sobre tal mandato del art. 31.1 CE, para recordar que el mismo permite el establecimiento de tributos extrafiscales, así como de tributos fiscales que graven una “riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto” (entre otras muchas, SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5), pero lo que no admite es “que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia” [SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b), y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a)].

A continuación, profundiza en la distinción entre la capacidad económica como “fundamento” y como “medida” de la imposición, ya apuntada en el ATC 71/2008, de 26 de febrero, referido a la tasa fiscal sobre las máquinas de juego automáticas. A este respecto, recalca que el principio de capacidad, como fundamento de la imposición, debe estar presente en todo tributo, puesto que “no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica” [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b)].

En cambio, el principio de capacidad económica como medida de la tributación y, por tanto, como criterio de graduación de la misma se predica del conjunto del sistema tributario de modo que “sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE” (ATC 71/2008, FJ 5), como es, por excelencia, el IRPF.

A renglón seguido, la Sentencia pone en contraposición el IIVTNU con otras figuras en las que se grava una riqueza potencial y cuya constitucionalidad ha confirmado el Tribunal, como es la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6), el impuesto sobre tierras infrutilizadas de Andalucía (STC 37/1987, de 11 de octubre, FJ 13) y el impuesto sobre actividades económicas (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4). De dicho contraste extrae la conclusión de que, así como en tales supuestos se está gravando una capacidad, al menos, potencial, cuando el IIVTNU se exacciona a pesar de que se ha producido una minusvalía en la transmisión, se está sometiendo a tributación una renta, no potencial, sino irreal o ficticia, lo que lleva aparejada la inconstitucionalidad del impuesto.

El razonamiento del Tribunal parte de la premisa de calificar el IIVTNU como un impuesto sobre la renta, no sobre el patrimonio ni sobre la transmisión patrimonial; en concreto, sobre la renta potencial que deriva de la titularidad de un terreno de naturaleza urbana puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión. Según la Sentencia, así lo corrobora el hecho de que para evitar la doble imposición que el gravamen municipal generaba con el IRPF, se previó, en su origen, la deducción en la cuota de este último, del 75 por 100 de la cuota del impuesto municipal, cuando correspondiesen a alteraciones patrimoniales de las que hubiesen derivado incrementos patrimoniales sujetos efectivamente a aquel Impuesto³⁴, para luego pasar a considerarse como un gasto deducible en la base imponible³⁵.

32 Diego Marín-Barnuevo Fabo, *Presunciones y técnicas presuntivas en derecho tributario*, McGraw-Hill Interamericana de España, 1996, pág. 173.

33 Para cuantificar, por ejemplo, la base imponible de las concesiones administrativas, de las pensiones, los usufructos y la nuda propiedad, la transmisión con derecho de retracto, etc.

34 Art. 78.7 b) de la Norma Foral 13/1991, de 27 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, de Gipuzkoa y equivalentes en el resto de territorios.

35 Arts. 43.3 y 44 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre; arts. 47.3 y 48 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre; y arts. 45.3 y 46 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, todas ellas del impuesto sobre la renta de las personas físicas de Gipuzkoa y equivalentes en el resto de territorios.

J. ARRIETA y F.A. VEGA³⁶ han sostenido que, bajo la apariencia de un impuesto sobre la renta, y ante la forma objetiva de cálculo de la plusvalía que incorpora, que no atiende realmente a la ganancia o pérdida afluente, nos hallaríamos ante un impuesto sobre el patrimonio que, a diferencia del IBI, no es periódico, sino que grava acumuladamente el terreno urbano en el momento de su enajenación. Por su parte, D. MARÍN-BARNUEVO considera acertada esta calificación, aunque, a su modo de ver, esta disquisición doctrinal sobre el objeto del tributo no debería ser determinante para la valoración constitucional del mismo. Sin embargo, esta cuestión sí nos parece importante, ya que si el IIVTNU fuera un impuesto sobre el patrimonio, la medición de la base imponible no tendría que contrastarse con la ganancia o pérdida producida en la transmisión, sino con la capacidad de pago que la titularidad del terreno haya puesto de manifiesto para el propietario durante el tiempo de tenencia. En todo caso, compartimos la calificación que realiza el Tribunal, pues tanto la evolución histórica del impuesto, como su estructura y conexión con el IRPF, ponen de relieve que la intención del legislador ha sido siempre gravar una plusvalía, que tradicionalmente se ha venido conectando con la acción urbanística de los poderes públicos, con fundamento en el art. 47 CE, por más que el papel que debe jugar esta acción urbanística para el devengo del tributo no se haya concretado en la norma, factor al que se suma una regulación totalmente objetiva del cálculo a partir de 1988 que ha hecho aflorar su inconstitucionalidad en la situación de crisis inmobiliaria.

Una vez alcanzada la conclusión de que el IIVTNU es contrario al art. 31.1 CE en la medida en que somete a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, el Tribunal ya no analiza si pudiera además ser calificado de confiscatorio, sobre lo que el órgano judicial también abrigaba dudas. No obstante, la Sentencia incorpora un importante obiter dictum en el que amplía el ámbito de este principio, cuya aplicación en la doctrina constitucional previa se había venido limitando al conjunto del sistema tributario, para afirmar ahora que el art. 31.1 CE también exige que dicho efecto confiscatorio no se produzca “en ningún caso”, lo que permite considerar que “todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)”. Y aunque no llega a calificar de confiscatorio el IIVTNU, de lo indicado se deduce que en los supuestos de minusvalías también incurriría en esta vulneración del art. 31.1 CE.

Una vez desarrollado el eje del enjuiciamiento constitucional en los Fundamentos Jurídicos 2 y 3, a continuación el Tribunal excluye:

- a. Que la vulneración del principio de capacidad económica pueda considerarse un “supuesto patológico”, que con arreglo a la doctrina constitucional sobre la normalidad de los casos no daría lugar a la inconstitucionalidad de la figura, toda vez que con la crisis económica, lo que podía ser un efecto aislado, es ahora un caso frecuente, al que la normativa del impuesto debe atender [STC 26/2017, FJ 4 y 37/2017, FJ 4 a)].
- b. Que la actualización a la baja de los valores catastrales a partir de 201437 o la previsión de que los Ayuntamientos del territorio común puedan reducir, con carácter potestativo, a efectos del IIVTNU, hasta en un 60 por 100, el valor catastral de los bienes inmuebles que hubiese sido objeto de modificación como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general³⁸ salven la inconstitucionalidad del impuesto. En las SSTC 26/2017 y 37/2017, estas medidas no se abordan por no ser aplicables en territorio foral, pero sí lo hace la STC 59/2017, para descartar que enerven la conclusión alcanzada, puesto que lo único que se estaría consiguiendo con ambas medidas, en ausencia de un incremento de valor, es disminuir el gravamen, pero no evitarlo (FJ 4).
- c. Por último, excluye que sea posible una interpretación según la cual, como el presupuesto que provoca el nacimiento de la obligación tributaria es la existencia de un incremento de valor del terreno de naturaleza urbana manifestada en el momento de la transmisión, cuando no exista tal incremento de valor, no nacería la obligación tributaria del impuesto. Aunque el efecto práctico de esta interpretación conforme sería también expulsar del ordenamiento el gravamen de los supuestos de minusvalías, el Tribunal la rechaza, porque, como ha recordado en las SSTC 185/2014, FJ 7, y 118/2016, FJ 3 d), la interpretación de conformidad con los mandatos constitucionales debe ser efectivamente deducible, de modo natural y no forzado, de la disposición impugnada, lo que no es el caso [STC 26/2017, FJ 6 y 37/2017, FJ 4 e)].

V. DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD Y EFECTOS

Las Sentencias recaídas no consideran el IIVTNU contrario a la Carta Magna en su conjunto, “sino únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan

³⁶ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F.A., “La posibilidad de utilizar valores de mercado para la determinación de la base imponible del IIVTNU”, Financiación Local, Cuatro Estudios, pág. 191.

³⁷ Art. 16 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, que da nueva redacción al art. 32 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo).

³⁸ Art. 107.3 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

aumento de valor del terreno al momento de la transmisión”. En consecuencia, estiman las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas en relación con los preceptos reguladores de la base imponible (y en conexión con ellos, también de la norma que prohíbe atender a otro criterio que no sea el previsto en la ley), que se declaran inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Esta forma de acotar el fallo ha sido calificada como “ciertamente singular” por la doctrina³⁹, que se ha llegado a plantear si no es una variante de las llamadas “interpretaciones conformes”, aunque a la inversa, lo que, sin embargo, debe descartarse toda vez que el Tribunal excluye la posibilidad de hacer una interpretación conforme y su fallo de inconstitucionalidad conlleva la expulsión de las normas del ordenamiento, que es lo contrario de lo que se hace en las Sentencias llamadas “de conformidad”. Cabría afirmar que se declaran inconstitucionales los preceptos reguladores de la base imponible en determinados casos, dejándolos en vigor en otros, aunque en la práctica parece claro que obligará a una reforma integral del tributo. Por otra parte, no es un tipo de fallo del todo novedoso, pues ya en los comienzos de la justicia constitucional en España se pueden identificar otros pronunciamientos constitucionales similares a este, como el contenido en la STC 5/1981⁴⁰.

En particular, en las tres Sentencias dictadas se analizan supuestos de minusvalía del terreno, sin que el Tribunal indique qué juicio le merece que el IIVTNU someta a gravamen una plusvalía mayor que la realmente producida en la transmisión, medida esta como diferencia entre el precio de enajenación y adquisición. Es probable que antes o después este juicio deba emitirse, pues aun cuando la regulación sea modificada antes, siempre podrán plantearse cuestiones de inconstitucionalidad para cuya solución deba aplicarse la forma objetiva de cálculo de la base.

Asimismo, es muy importante destacar que el fallo presenta como novedad la no limitación de sus efectos, a diferencia de lo que ha venido siendo la tónica general en las Sentencias declarativas de la inconstitucionalidad de normas tributarias a partir de la famosa STC 45/1989, de 20 de febrero, sobre la obligación de los cónyuges de tributar conjuntamente en el IRPF. Como es sabido, el art. 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional dispone que “[c]uando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados”, con el único límite, recogido en el art. 40.1. de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), de que “no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad”.

Sin embargo, como hemos indicado, a partir de la señalada STC 45/1989⁴¹, ha sido práctica habitual del Tribunal limitar los efectos de su declaración de inconstitucionalidad más allá de lo que establece la LOTC, en atención al principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE). Así, en la STC 140/2016, de 21 de julio, sobre las tasas judiciales, FJ 15, reconoce que es una “doctrina reiterada”⁴² del Tribunal en cuya virtud, “la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada.

Más allá de ese mínimo impuesto por el art. 40.1 LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) también reclama que —en el asunto que nos ocupa— esta declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme”. Más recientemente, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017 sobre el Real Decreto-ley 20/2012, de 30 de marzo (que introdujo la denominada “amnistía fiscal”) también ha limitado los efectos del fallo declaratorio de la inconstitucionalidad más allá de lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC.

Pues bien, dado que la STC 26/2017 no limita los efectos de su fallo, para precisar las consecuencias de la nulidad, dentro de los supuestos de minusvalías a los que se extiende, habrá que distinguir entre las diversas situaciones posibles:

- En el sistema de autoliquidación⁴³ serán revisables todos los casos en los que, por no haber prescrito, se mantenga vivo el derecho del contribuyente a solicitar su rectificación. Esta solicitud puede presentarse durante el plazo de 4 años a contar desde la finalización del plazo previsto para autoliquidar, y deberá hacerse conforme al procedimiento previsto en los arts. 126-130 del Reglamento General de Gestión e Inspección.

39 MARÍN-BARNUEVO FABO, D. *op. cit.* pág. 3^.

40 Referida a la Ley Orgánica 5/1980, de 19 de junio, por la que se regula el Estatuto de Centros Escolares y cuyo fallo, entre otras decisiones, “declara la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los artículos 34.3 b) y 34.2 de la misma Ley Orgánica en cuanto se refieren a centros sostenidos por la Administración con fondos públicos, no siendo opuestos a la Constitución en cuanto se refieren a centros privados no sostenidos con fondos públicos”.

41 Aunque fuera del ámbito tributario hay precedentes anteriores, como la STC 60/1986, de 20 de mayo, sobre el Real Decreto-ley 22/1982, de 7 de diciembre, sobre medidas urgentes de reforma administrativa.

42 Entre muchas otras, SSTC 365/2006, de 21 de diciembre, FJ 8 —con cita de la anterior 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9—; 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7; y 104/2013, de 25 de abril, FJ 4.

43 El art. 110.1 TRLRHL y el art. 7.1 de las Normas Forales del IIVTNU establecen, en general, el sistema de declaración del hecho imponible y liquidación por la Administración, pero permiten a los Ayuntamientos “establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo”.

- En los casos de declaración por el contribuyente y liquidación por parte de la Administración, cuando, por no haberse impugnado, haya causado estado, solo sería posible reabrir el procedimiento si se interpreta que, al tratarse de un caso de nulidad, sus efectos ex tunc [ex origine, como lo califica la STC 59/2017, FJ 5 c)] podrían hacerse valer a través de la declaración de nulidad de pleno derecho del art. 217 LGT, acción que no está sometida a plazo⁴⁴, aunque el tiempo transcurrido puede hacer prevalecer la seguridad jurídica frente al restablecimiento de la legalidad⁴⁵.
- Cuando se trate de autoliquidaciones o de liquidaciones para las que, por haber sido impugnadas y desestimada judicialmente la pretensión, opere el límite de la cosa juzgada, solo cabrá plantear la vía de responsabilidad del Estado legislador, sometido al nuevo régimen de la Ley 40/2015 (art. 32 y ss.), de forma que: i) es condición haber invocado la inconstitucionalidad en el proceso judicial (art. 32.4); ii) solo habrá derecho a la indemnización de los daños producidos en el plazo de 5 años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia que declara la inconstitucionalidad (art. 34); y iii) es preciso que se reclame en el plazo de un año desde dicha publicación (art. 67 Ley 39/2015).

Cuando no opere el límite de la cosa juzgada, se podrá elegir entre la revisión de actos nulos y la acción de responsabilidad, tal y como pone de manifiesto la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2000, debiéndose también citar la de 2 de junio de 2010, que atribuye a la jurisdicción ordinaria la función de precisar –a falta de mención en contra de la Sentencia constitucional– su alcance ex nunc o ex tunc, apostando por el segundo.

No se debe olvidar en ningún momento que en la situación actual, el éxito de las pretensiones impugnatorias queda supeditado a que se pruebe la minusvalía, sin que el Tribunal Constitucional haya concretado cómo ha de llevarse a cabo tal prueba. Por tanto, corresponderá interpretarlo a los jueces y tribunales, en ejercicio de la función jurisdiccional que les corresponde conforme al art. 117 CE. A este respecto, es posible que algunos órganos judiciales estimen suficiente la presentación de las escrituras de adquisición y transmisión (como de hecho ha sucedido en los procesos a quo que han dado lugar a las Sentencias constitucionales), mientras que otros exijan un dictamen pericial que desagregue el valor del terreno urbano y de la construcción, justificando la pérdida de valor del primero.

Incluso hay órganos judiciales⁴⁶ para los que la STC 59/2017 debe interpretarse en el sentido de que es el Ayuntamiento respectivo el que debe demostrar que existe un incremento de valor, de forma que, en ausencia de dicha prueba, debe estimarse la pretensión del contribuyente.

Cuestión distinta serán los casos que pongan de manifiesto, no una minusvalía, sino una plusvalía menor que la sometida a gravamen. En tal caso, y para el caso de que pudiera recaer una Sentencia constitucional que también considerara este resultado contrario al art. 31 CE, podría ser aconsejable iniciar una vía de impugnación, particularmente en el caso de liquidaciones administrativas, para evitar que causen estado.

Por otra parte, es difícil valorar a cuánto pueden ascender las devoluciones derivadas de los procedimientos que se inicien a raíz de las Sentencias 26/2017, 37/2017 y, sobre todo, 59/2017, referida al TRLRHL, lo que en parte dependerá de cómo se apliquen los distintos mecanismos de recuperación, según el sistema de gestión seguido y la situación procesal de cada caso. Cabe indicar que la recaudación de este tributo en los últimos años ha estado en general por encima de los 2.000 millones anuales⁴⁷, siendo la presupuestada en 2017, p.ej. en el Ayuntamiento de Madrid de 644 millones de euros. Los municipios ya han reclamado que el Estado asuma “la factura” de la devolución, como se desprende del comunicado hecho público por la Federación Española de Municipios y Provincias⁴⁸ el 30 de mayo de 2017, aunque es posible que esta cuestión forme parte de la negociación para alcanzar para el nuevo sistema de financiación local.

En el ámbito foral, los Territorios Históricos de Gipuzkoa y Álava/Araba, como primeros destinatarios de las Sentencias, ya han aprobado disposiciones para hacer frente a la situación creada tras los pronunciamientos del Constitucional. Se trata del Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el IIVTNU de Gipuzkoa y del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, de 28 de marzo, para Álava/Araba. En ambos se condiciona el nacimiento de la obligación tributaria a la existencia un incremento de valor sujeto al IIVTNU, calculado por comparación entre el valor de adquisición de transmisión del terreno. Ahora bien, una vez determinada la existencia de un incremento de valor, la liquidación del impuesto se efectuaría como hasta ahora, es decir, por el sistema objetivo consistente en aplicar un porcentaje correspondiente en función del número de años de tenencia

44 Así lo considera MORENO FERNÁNDEZ, J.I., *La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Aranzadi Thomson-Reuters, Pamplona, 2009, pág. 73.

45 El art. 110 de la Ley 39/2015, de procedimiento administrativo común, dispone que: “Las facultades de revisión establecidas en este Capítulo, no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes”.

46 Sentencias del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Cartagena de 30 de mayo y 1 de junio de 2017, cuyo texto se puede consultar en: <http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Noticias-Judiciales/El-juzgado-Contencioso-de-Cartagena-condena-al-Ayuntamiento-a-devolver-las-plusvalias-de-la-venta-de-terrenos-urbanos>

47 <http://www.minhafp.gob.es/esES/CDI/Paginas/SistemasFinanciacionDeuda/InformacionEELs/HaciendasLocalesencifras.aspx>

48 <http://www.femp.es/comunicacion/noticias/abel-caballero-no-puede-ser-que-el-coste-de-un-impuesto-mal-disenado-por-el>

del terreno, y no por la diferencia de valor. Por tanto, seguiría dándose la posibilidad de que se grave una plusvalía mayor que la realmente obtenida, aspecto cuya constitucionalidad todavía no se ha abordado. Finalmente, ambas normas excluyen su aplicación a las situaciones pasadas que hayan ganado firmeza.

VI. A MODO DE CONCLUSIÓN

Las SSTC 26/2017, 37/2017 y 59/2017 revitalizan el principio de capacidad económica como límite a la libertad de configuración del legislador tributario, y lo hacen para el IIVTNU, que con la crisis inmobiliaria estaba siendo muy contestado lo que, unido a su trascendencia recaudatoria para los municipios, explica la repercusión que han tenido estos pronunciamientos.

Ahora bien, si atendemos a la evolución histórica de tributo y a su tramitación parlamentaria en 1988, se puede afirmar que la inconstitucionalidad que ahora ha sancionado el Tribunal resultaba de todo punto previsible, lo que justifica la importante decisión de no limitar los efectos más allá de lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC, a diferencia de lo que venía siendo tónica habitual en los pronunciamientos de inconstitucionalidad en materia tributaria (limitación aplicada también en la posterior Sentencia sobre la denominada “amnistía fiscal”). Esto amplía las posibilidades de recuperar las cantidades ingresadas en aplicación de la norma parcialmente declarada inconstitucional.

Las cuestiones más importantes que quedan abiertas, a nuestro juicio, son: i) la posición que adopte el Tribunal Constitucional respecto al gravamen de una plusvalía real inferior a la que resulte del sistema objetivo del TRLRHL; ii) la interpretación administrativa y judicial sobre la cuantificación de los hechos imponible que se están produciendo en tanto no se modifique la norma, así como para los casos pendientes de decisión al momento de dictarse las Sentencias y aquellos otros que puedan reabrirse como consecuencia del ejercicio de las acciones previstas en el ordenamiento (fundamentalmente, rectificación de autoliquidaciones, solicitud de revisión de oficio y la acción de responsabilidad del Estado legislador); y iii) la configuración que se adopte por el legislador para este impuesto en la inevitable e inaplazable reforma a que está abocado, aspecto sobre el que tanto la FEMP⁴⁹ como la doctrina⁵⁰ han ido definiendo ya sus propuestas. En este sentido, una de las posibilidades sería retornar al modelo de cálculo de la plusvalía real por diferencias que estuvo vigente hasta 1988, aunque, sin duda, existen otras alternativas que previsiblemente están valorando tanto el Ministerio de Hacienda como la Comisión para la reforma de la financiación local creada por Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017, que habrá de rendir su informe en un plazo de seis meses.

⁴⁹ Las propuestas de la FEMP para este impuesto se pueden consultar en: <http://www.femp.es/comunicacion/noticias/propuesta-de-la-femp-al-impuesto-sobre-plusvalías>

⁵⁰ Una variedad de posibilidades con su valoración, se puede consultar en MARÍN BARNUEVO, op.cit. págs. 33-44.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

EXTINCIÓN DE CONDOMINIO

Consulta nº V2589-16 de 13 de junio de 2016

Extinción de condominio entre cuatro comuneros respecto a cuatro de los inmuebles que tienen en común, de forma que se adjudica un inmueble a cada uno de los comuneros:

La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

Por tanto, no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto al no haber transmisión del derecho de propiedad.

APORTACIÓN DE LOS ELEMENTOS AFECTOS A UNA RAMA DE ACTIVIDAD A UNA SOCIEDAD

Consulta nº V2374-16 de 31 de mayo de 2016

Por su parte, la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula el régimen del IIVTNU en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo lo siguiente:

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

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

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

En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que concurran las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS, lo cual implicará necesariamente que el bien o los bienes inmuebles aportados se hallen integrados en una rama de actividad.

En caso de que no concurran las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo sujetos pasivos del citado impuesto los aportantes.

EXTINCIÓN PARCIAL DEL CONDOMINIO

Consulta nº V2035-16 de 11 de mayo de 2016

Por ello, en el caso de una comunidad de bienes constituida por dos o más personas que adquirieron en común un único bien inmueble urbano y que deciden extinguir el condominio adjudicando el bien inmueble a uno de ellos, con la obligación de compensar económicamente al otro/s, no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto, por no existir una transmisión de la propiedad entre los comuneros, ni civil ni fiscalmente, sino que se trata de una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente que ya ostentaba cada uno de los comuneros.

Trasladando todo lo anterior, al caso de la consulta, se trata de una comunidad de bienes constituida por tres personas que tienen en común un bien inmueble urbano y deciden extinguir el condominio adjudicando el bien inmueble a dos de los comuneros,

con la obligación de compensar económicamente al otro. Si esta comunidad de bienes está constituida únicamente por ese bien inmueble, la adjudicación del mismo a dos de los comuneros con compensación económica al otro, no produce la sujeción al IIVTNU por no existir una transmisión de la propiedad entre los comuneros, ni civil ni fiscalmente, sino que se trata de una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente que ya ostentaba cada uno de los comuneros.

No obstante, a efectos de una futura transmisión del inmueble adjudicado por extinción del condominio, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa futura transmisión, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU (cuando los comuneros adquirieron el inmueble) y no la fecha en que se produce la adjudicación por extinción de la comunidad de bienes.

DONACIÓN A UN HIJO DE LA PROPIEDAD DE UN INMUEBLE URBANO MEDIANTE UN PACTO SUCESORIO CONOCIDO COMO “DEFINICIÓN”, PREVISTO EN EL DERECHO CIVIL DE BALEARES, RENUNCIANDO A LA LEGÍTIMA QUE EN SU DÍA PUDIERA CORRESPONDERLE EN LA SUCESIÓN

Consulta nº V2397-16 de 1 de junio de 2016

Con la donación del bien inmueble urbano mediante el pacto sucesorio denominado definición, se produce el hecho imponible del IIVTNU por la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana.

El artículo 108.4 del TRLRHL prevé una bonificación del 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, que podrán otorgar con carácter potestativo los ayuntamientos en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

Al constituir los pactos sucesorios una transmisión “mortis causa”, en la liquidación del IIVTNU serán aplicables todos los beneficios fiscales regulados en la normativa del impuesto para dicho tipo de transmisiones. En concreto, será aplicable la bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto regulada en el apartado 4 del artículo 108 del TRLRHL, para el caso de que el ayuntamiento competente para la liquidación del IIVTNU la haya establecido mediante ordenanza fiscal y en los términos y condiciones previstos en el propio artículo 108.4 del TRLRHL y en la correspondiente ordenanza fiscal.

