

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

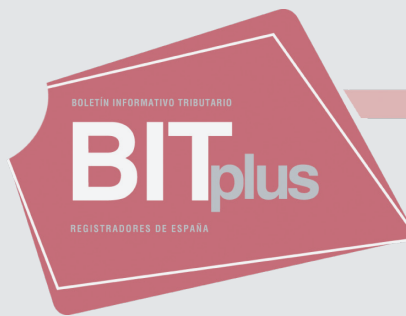
NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



## CASTILLA Y LEÓN

- Ley 2/2017, de 4 de julio, de Medidas Tributarias y Administrativas para el 2017 .....3

## ASTURIAS

- Ley 7/2017, de 30 de junio, de tercera modificación del Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por Estado, aprobado por Decreto Legislativo del Principado de Asturias 2/2014, de 22 de octubre .....6

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados .....14
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....29

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

## TEMAS FISCALES

- Más sobre la inconstitucionalidad parcial del IIVTNU: Vías de reclamación, situación transitoria, propuestas de reforma  
*José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional .....35*

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....45

## TRIBUTOS MUNICIPALES



**NOVEDADES AUTONÓMICAS: CASTILLA Y LEÓN..... 4**

Ley 2/2017, de 4 de julio, de Medidas Tributarias y Administrativas para el año 2017 ..... 4

**NOVEDADES AUTONÓMICAS: ASTURIAS ..... 6**

Ley del Principado de Asturias 7/2017, de 30 de junio, de tercera modificación del Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo del Principado de Asturias 2/2014, de 22 de octubre ..... 6

## NOVEDADES AUTONÓMICAS: CASTILLA Y LEÓN

### Ley 2/2017, de 4 de julio, de Medidas Tributarias y Administrativas para el año 2017

*Se transcriben los artículos de mayor interés para los tributos cedidos.*

#### SECCIÓN 1

##### TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO

4. Se modifica el apartado 1 del artículo 13 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, que queda redactado en los siguientes términos:

«1. En las adquisiciones «mortis causa», los descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes podrán aplicarse las siguientes reducciones:

- a. En el caso de descendientes y adoptados de veintiún o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 60.000 euros.
- b. En el caso de descendientes y adoptados menores de veintiún años, 60.000 euros, más 6.000 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el contribuyente.
- c. Una reducción variable calculada como la diferencia entre 300.000 euros y la suma de las siguientes cantidades:
  - Las reducciones que les pudieran corresponder por aplicación de la normativa estatal.
  - La reducción que les corresponda por aplicación de las letras a) y b) de este apartado.
  - Las reducciones que les pudieran corresponder por aplicación de los artículos 12, 14, 15, 16 y 17 de este texto refundido.»

5. Se modifica el apartado 4 del artículo 25 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, que queda redactado en los siguientes términos:

«4. En las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual se aplicará un tipo reducido del 0,01 por 100, siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes requisitos:

- a. Que todos los adquirentes tengan menos de 36 años a la fecha de devengo del impuesto.
  - b. Que la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual cumpla los requisitos establecidos en el apartado 1.c) del artículo 7 de este texto refundido.»
6. Se modifican los apartados 2, 3 y 6 del artículo 26 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, que quedan redactados en los siguientes términos:
- «2. En las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la adquisición de viviendas que vayan a constituir la vivienda habitual, así como la constitución de préstamos y créditos hipotecarios para su adquisición, siempre que en estos últimos la financiación obtenida se destine inicialmente a dicha adquisición, se aplicará un tipo reducido del 0,50 por 100 en los siguientes supuestos, salvo cuando sea de aplicación el apartado 4 de este artículo:
- » Cuando el adquirente sea titular de una familia numerosa.
  - » Cuando el adquirente, o cualquiera de los miembros de su unidad familiar, tengan la consideración legal de persona con discapacidad en grado igual o superior al 65 por 100.
  - » En las transmisiones de viviendas protegidas según la normativa de la Comunidad de Castilla y León o calificadas por cualquier otra normativa como vivienda de protección pública, cuando no gocen de la exención prevista en el artículo 45 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
  - » Cuando todos los adquirentes tengan menos de 36 años a la fecha de devengo del impuesto.
3. En las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la adquisición de viviendas que vayan

a constituir la vivienda habitual se aplicará un tipo reducido del 0,01 por 100, siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes requisitos:

- » Que todos los adquirentes tengan menos de 36 años a la fecha de devengo del impuesto.
- » Que la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual cumpla los requisitos establecidos en el apartado 1.c) del artículo 7 de este texto refundido.

6. En las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la adquisición de inmuebles que vayan a constituir la sede social o centro de trabajo de empresas o negocios profesionales, así como la constitución de préstamos y créditos hipotecarios para su adquisición, se aplicará un tipo reducido del 0,50 por 100 en los siguientes supuestos, salvo cuando sea de aplicación el apartado 1 de este artículo:

- » Que la empresa o el negocio profesional tengan su domicilio fiscal y social en el territorio de la Comunidad de Castilla y León.
- » Que la empresa o negocio profesional no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- » Que la empresa o negocio profesional se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública que documente la adquisición.
- » Que la empresa o negocio profesional incremente su plantilla global de trabajadores en el ejercicio en que

se adquiera el inmueble respecto al año anterior, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral y mantenga esta plantilla al menos tres años.»

### DISPOSICIONES FINALES

#### **Tercera.– Modificación de la Ley 6/1991, de 19 de abril, de Archivos y Patrimonio Documental de Castilla y León**

Se modifica el artículo 37 de la Ley 6/1991, de 19 de abril, que queda redactado en los siguientes términos:

#### **«Artículo 37**

La consejería competente en materia de patrimonio documental, oído el órgano asesor y consultivo de la Administración de la Comunidad de Castilla y León en materia de archivos y patrimonio documental y los organismos implicados, establecerá y mantendrá al día un calendario de conservación de la documentación de los archivos de la Administración de la Comunidad de Castilla y León en el cual se determinarán el régimen y los plazos de transferencias de la misma entre los distintos archivos. Dicho calendario recogerá asimismo indicaciones sobre la conservación de forma permanente o la eliminación de los documentos sin valor administrativo.»

Para consultar el texto íntegro:

<http://bocyl.jcyl.es/boletines/2017/07/06/pdf/BOCYL-D-06072017-1.pdf>

## NOVEDADES AUTONÓMICAS: ASTURIAS

### Ley del Principado de Asturias 7/2017, de 30 de junio, de tercera modificación del Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo del Principado de Asturias 2/2014, de 22 de octubre

#### Artículo único. Modificación del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre

El Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, queda modificado como sigue:

**Uno.-** Se modifica el artículo 17, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 17. Mejora de la reducción de la base imponible para contribuyentes de los grupos I y II de parentesco  
La reducción aplicable a los grupos I y II de parentesco prevista en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, será de 300.000 euros».

**Dos.-** Se modifica el artículo 17 bis, quedando redactado en los siguientes términos:

«Artículo 17 bis Mejora de la reducción de la base imponible por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual

1. El porcentaje de reducción previsto en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones será el que resulte de aplicar la siguiente escala:

Valor real inmueble Euros	Porcentaje de reducción
Hasta 90.000	99 por ciento
De 90.000,01 a 120.000	98 por ciento
De 120.000,01 a 180.000	97 por ciento
De 180.000,01 a 240.000	96 por ciento
Más de 240.000	95 por ciento

2. Este porcentaje será de aplicación cuando la adquisición se mantenga durante los tres años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de este plazo. Los restantes límites y requisitos serán los establecidos en la legislación estatal».

**Tres.-** Se modifica el artículo 18, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 18 Reducción de la base imponible por la adquisición mortis causa de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por herederos con grado de parentesco con el causante

1. Sin perjuicio de las reducciones establecidas en el artículo 20.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando en la base imponible de una adquisición mortis causa esté incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, situados en el Principado de Asturias, para obtener la base liquidable se aplicará en la base imponible una reducción propia del 4 por ciento del mencionado valor, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

- » Que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
- » Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado de la persona fallecida.
- » Que el domicilio fiscal de la empresa individual, negocio profesional o entidad a que corresponda la participación radique en el Principado de Asturias y se mantenga durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.
- » Que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante los cinco años siguientes a la fecha de transmisión, salvo que fallezca dentro de este plazo. El adquirente no podrá realizar durante el citado plazo actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

2. La reducción prevista en este artículo será compatible, para una misma adquisición, con la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 20.2.c) de la Ley

del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y se aplicará con posterioridad a las mismas.

3. En caso de incumplimiento de los requisitos anteriores, el adquirente beneficiario de esta reducción deberá comunicar tal circunstancia a la oficina liquidadora competente, dentro del plazo de treinta días hábiles desde la fecha en que se produzca el incumplimiento, y pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora».

**Cuatro.-** Se crea un artículo 18 bis, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 18 bis Reducción de la base imponible por la adquisición mortis causa de explotaciones agrarias y de elementos afectos a las mismas

1. Cuando en la base imponible de una adquisición mortis causa esté incluido el valor de explotaciones agrarias o de elementos afectos a explotaciones agrarias situadas en el Principado de Asturias, así como de los derechos de usufructo sobre las mismas, para obtener la base liquidable se aplicará en la base imponible una reducción propia del 99 por ciento del mencionado valor, siempre que concurren las siguientes circunstancias:
  - » Que, tratándose de explotaciones agrarias, en la fecha de devengo el causante o su cónyuge tengan la condición de agricultores profesionales.
  - » Que, en el supuesto de elementos afectos a explotaciones agrarias, en la fecha de devengo las personas adquirentes o sus cónyuges tengan la condición de agricultores profesionales y sean titulares de una explotación agraria a la cual estén afectos los elementos que se transmiten.
  - » Que el domicilio fiscal de la explotación radique en el territorio del Principado de Asturias y la explotación agraria viniese realizando, efectivamente, actividades agrarias durante un período superior a los dos años anteriores a la fecha de devengo del impuesto.
  - » Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado de la persona fallecida.
  - » Que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto, salvo que fallezca dentro de este plazo. El adquirente no podrá realizar durante el citado plazo actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.
  - » Que se mantenga el domicilio fiscal de la explotación en el territorio del Principado de Asturias

durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto.

2. A los efectos de la presente reducción, los términos de «explotación agraria» y «agricultor profesional» son los definidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.
3. En caso de incumplimiento de los requisitos anteriores, el adquirente beneficiario de esta reducción deberá comunicar tal circunstancia a la oficina liquidadora competente, dentro del plazo de treinta días hábiles desde la fecha en que se produzca el incumplimiento, y pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora».

**Cinco.-** Se crea un artículo 18 ter, del siguiente tenor literal:

«Artículo 18 ter Reducción de la base imponible por la adquisición mortis causa de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por herederos sin grado de parentesco con el causante

1. Cuando en la base imponible de una adquisición mortis causa esté incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, situados en el Principado de Asturias, para obtener la base liquidable se aplicará en la base imponible una reducción propia del 95 por ciento del mencionado valor, siempre que concurren las siguientes circunstancias:
  - » Que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
  - » Que el domicilio fiscal de la empresa individual, negocio profesional o entidad a que corresponda la participación radique en el territorio del Principado de Asturias.
  - » Que la adquisición corresponda a personas que, sin tener relación de parentesco con el causante, cumplan las siguientes condiciones:
    - 1.<sup>a</sup> Tener una vinculación laboral o de prestación de servicios que esté vigente a la fecha de devengo del impuesto con una antigüedad mínima acreditada de diez años en la empresa individual o negocio profesional.
    - 2.<sup>a</sup> Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa individual, negocio profesional o entidad a la fecha de devengo del impuesto, con una antigüedad mínima de cinco años. Se entiende que tiene encomendadas estas tareas si acredita una categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del régimen general de la Seguridad Social o si el causante le había otorgado

un apoderamiento especial para llevar a cabo actuaciones habituales de gestión de la empresa.

- » Que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto, salvo que fallezca dentro de este plazo. El adquirente no podrá realizar durante el citado plazo actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.
  - » Que se mantenga el domicilio fiscal de la empresa individual, negocio profesional o entidad en el territorio del Principado de Asturias durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto.
  - » Que se mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la adquisición durante un período de cinco años.
2. Esta reducción no será aplicable a las empresas individuales, negocios profesionales o entidades cuya actividad principal sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos establecidos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. A los efectos de la presente reducción se exigirá el desarrollo efectivo de actividades económicas, sin que resulte suficiente para su acreditación la mera contratación de una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.
3. En caso de incumplimiento de los requisitos anteriores, el adquirente beneficiario de esta reducción deberá comunicar tal circunstancia a la oficina liquidadora competente, dentro del plazo de treinta días hábiles desde la fecha en que se produzca el incumplimiento, y pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora».

**Seis.-** Se crea un artículo 18 quáter, del siguiente tenor literal:

«Artículo 18 quáter Reducción de la base imponible por la adquisición mortis causa de bienes destinados a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa o de un negocio profesional

1. Cuando en la base imponible de una adquisición mortis causa esté incluido cualquier tipo de bien o bienes que vayan a ser destinados a la constitución, ampliación o adquisición en su totalidad de una empresa o de un negocio profesional, o bien a la participación en su constitución siempre, en este caso, que el número de socios o partícipes no sea superior a cinco, para obtener la base liquidable se aplicará en la base imponible una reducción propia del 95 por ciento del valor de los

citados bienes, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

- » Que el domicilio fiscal de la empresa o negocio profesional radique en el territorio del Principado de Asturias.
  - » Que la aceptación de la transmisión hereditaria se formalice en escritura pública dentro del plazo de autoliquidación del impuesto, en la que se exprese la voluntad de que, si es dinero, se destinará a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa o de un negocio profesional, y, si es un bien de otra naturaleza, se afectará a esa actividad.
  - » Que la constitución, ampliación o adquisición de la empresa o negocio profesional se lleven a cabo en el plazo de seis meses a contar desde la fecha de formalización de la aceptación de la herencia o legado. En el caso de que existan varias escrituras de aceptación, el plazo se computará desde la fecha de la primera.
  - » Que la empresa o el negocio profesional no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. A los efectos de la presente reducción se exigirá el desarrollo efectivo de actividades económicas y que la empresa o negocio profesional constituidos, ampliados o adquiridos contraten, en régimen laboral, a jornada completa y por un año como mínimo, al menos a un trabajador distinto del contribuyente al que se aplique la reducción, sin que resulte suficiente para su acreditación la mera contratación de una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.
  - » Que la empresa o negocio profesional constituidos, ampliados o adquiridos como consecuencia de la transmisión mortis causa mantengan su domicilio fiscal y el empleo en el territorio del Principado de Asturias durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de aceptación de herencia, salvo que el heredero o legatario falleciera dentro de este plazo.
  - » Que el adquirente esté o cause alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores previsto en la normativa estatal y que su patrimonio no sea superior a 402.678,11 euros, a la fecha de aceptación de la herencia o legado.
2. La base máxima de la reducción será de 120.000 euros. No obstante, cuando el adquirente tenga la consideración legal de persona con discapacidad en grado igual o superior al 33 por ciento, la base máxima de la reducción no podrá exceder de 180.000 euros. Este límite es único y se aplica en el caso de una o varias



adquisiciones mortis causa, siempre que sean a favor de la misma persona, provengan de uno o de distintos causantes.

3. En caso de incumplimiento de los requisitos anteriores, el adquirente beneficiario de esta reducción deberá comunicar tal circunstancia a la oficina liquidadora competente, dentro del plazo de treinta días hábiles desde la fecha en que se produzca el incumplimiento, y pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora».

**Siete.**- Se modifica el artículo 19, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 19 Reducción de la base imponible por la adquisición inter vivos de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por donatarios con grado de parentesco con el donante

1. Sin perjuicio de las reducciones establecidas en el artículo 20.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando en la base imponible de una adquisición inter vivos esté incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades situados en el Principado de Asturias, para obtener la base liquidable se aplicará en la base imponible una reducción propia del 4 por ciento del mencionado valor, siempre que concurran las siguientes circunstancias:

- » Que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
- » Que el domicilio fiscal de la empresa individual, negocio profesional o entidad a la que corresponda la participación radique en el Principado de Asturias y se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto.
- » Que el donante tuviese 65 o más años, o se encontrase en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o total, o de gran invalidez.
- » Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de estas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración.
- » Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado.
- » Que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto, salvo que fallezca

dentro de este plazo. El adquirente no podrá realizar durante el citado plazo actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

2. Esta reducción no será aplicable a las empresas individuales, negocios profesionales o participación en entidades cuya actividad principal sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, en los términos establecidos en la citada Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. En el supuesto de participaciones en entidades, la reducción solo alcanzará al valor de las mismas, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.
3. La reducción prevista en este artículo será compatible, para una misma adquisición, con la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y se aplicará con posterioridad a las mismas.
4. En caso de incumplimiento de los requisitos anteriores, el adquirente beneficiario de esta reducción deberá comunicar tal circunstancia a la oficina liquidadora competente, dentro del plazo de treinta días hábiles desde la fecha en que se produzca el incumplimiento, y pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora».

**Ocho.**- Se crea un artículo 19 bis, del siguiente tenor literal:

«Artículo 19 bis Reducción de la base imponible por la adquisición inter vivos de explotaciones agrarias y de elementos afectos a las mismas

1. Cuando en la base imponible de una adquisición inter vivos esté incluido el valor de explotaciones agrarias o de elementos afectos a explotaciones agrarias situadas en el Principado de Asturias, así como de los derechos de usufructo sobre las mismas, para obtener la base liquidable se aplicará en la base imponible una reducción propia del 99 por ciento del mencionado valor, siempre que concurran las siguientes circunstancias:
  - » Que, tratándose de explotaciones agrarias, en la fecha de devengo del impuesto el donante tenga la condición de agricultor profesional.
  - » Que, en el supuesto de elementos afectos a explotaciones agrarias, en la fecha de devengo del impuesto las personas adquirentes o sus cónyuges tengan la condición de agricultores profesionales

y sean titulares de una explotación agraria a la cual estén afectos los elementos que se transmiten.

- » Que el domicilio fiscal de la explotación radique en el territorio del Principado de Asturias y la explotación agraria viniese realizando, efectivamente, actividades agrarias durante un período superior a los dos años anteriores a la fecha de devengo del impuesto.
  - » Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado del donante.
  - » Que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto, salvo que fallezca dentro de este plazo. El adquirente no podrá realizar durante el citado plazo actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.
  - » Que se mantenga el domicilio fiscal de la explotación en el territorio del Principado de Asturias durante los cinco años siguientes a la donación.
2. A los efectos de la presente reducción, los términos de «explotación agraria» y «agricultor profesional» son los definidos en la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias.
3. En caso de incumplimiento de los requisitos anteriores, el adquirente beneficiario de esta reducción deberá comunicar tal circunstancia a la oficina liquidadora competente, dentro del plazo de treinta días hábiles desde la fecha en que se produzca el incumplimiento, y pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora».

**Nueve.-** Se crea un artículo 19 ter, del siguiente tenor literal:

«Artículo 19 ter Reducción de la base imponible por la adquisición inter vivos de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por donatarios sin grado de parentesco con el donante

1. Cuando en la base imponible de una adquisición inter vivos esté incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, situados en el Principado de Asturias, para obtener la base liquidable se aplicará en la base imponible una reducción propia del 95 por ciento del mencionado valor, siempre que concurren las siguientes circunstancias:
  - » Que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

- » Que el domicilio fiscal de la empresa individual, negocio profesional o entidad a que corresponda la participación radique en el territorio del Principado de Asturias.
  - » Que el donante tuviese 65 o más años, o se encontrase en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o total, o de gran invalidez.
  - » Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de estas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración.
  - » Que la adquisición corresponda a personas que, sin tener relación de parentesco con el donante, cumplan las siguientes condiciones:
    - 1.<sup>a</sup> Tener una vinculación laboral o de prestación de servicios que esté vigente a la fecha de devengo del impuesto con una antigüedad mínima acreditada de diez años en la empresa individual o negocio profesional.
    - 2.<sup>a</sup> Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa individual, negocio profesional o entidad a la fecha de devengo del impuesto, con una antigüedad mínima de cinco años. Se entiende que tiene encomendadas estas tareas si acredita una categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del régimen general de la Seguridad Social o si el donante le había otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo actuaciones habituales de gestión de la empresa.
  - » Que el adquirente mantenga en su patrimonio la adquisición durante los cinco años siguientes a la fecha de transmisión, salvo que fallezca dentro de este plazo. El adquirente no podrá realizar durante el citado plazo actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.
  - » Que se mantenga el domicilio fiscal de la empresa individual, negocio profesional o entidad en el territorio del Principado de Asturias durante los cinco años siguientes a la transmisión.
  - » Que se mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la transmisión durante un período de cinco años.
2. Esta reducción no será aplicable a las empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades cuya actividad principal sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos

establecidos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. A los efectos de la presente reducción se exigirá el desarrollo efectivo de actividades económicas, sin que resulte suficiente para su acreditación la mera contratación de una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

3. En caso de incumplimiento de los requisitos anteriores, el adquirente beneficiario de esta reducción deberá comunicar tal circunstancia a la oficina liquidadora competente, dentro del plazo de treinta días hábiles desde la fecha en que se produzca el incumplimiento, y pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora».

**Diez.-** Se crea un artículo 19 quáter, del siguiente tenor literal:

«Artículo 19 quáter Reducción de la base imponible por la adquisición inter vivos de bienes destinados a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa o de un negocio profesional

1. Cuando en la base imponible de una adquisición inter vivos esté incluido cualquier tipo de bien o bienes que vayan a ser destinados íntegramente a la constitución, ampliación o adquisición en su totalidad de una empresa o de un negocio profesional, o bien a la participación en su constitución siempre, en este caso, que el número de socios o partícipes no sea superior a cinco, para obtener la base liquidable se aplicará en la base imponible una reducción propia del 95 por ciento del valor de los citados bienes, siempre que concurren las siguientes circunstancias:
  - » Que la empresa o el negocio profesional tengan su domicilio en el Principado de Asturias.
  - » Que el importe íntegro de la donación se destine a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa o de un negocio profesional.
  - » Que la donación esté en todo caso formalizada en documento público antes de que expire el plazo de autoliquidación del impuesto, y se haga constar de manera expresa que, si es dinero, se destinará por parte del donatario exclusivamente a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa o de un negocio profesional, y, si es un bien de otra naturaleza, se afecte a esa actividad.
  - » Que la constitución, ampliación o adquisición de la empresa o negocio profesional se lleven a cabo en el plazo de seis meses a contar desde la fecha de formalización de la donación. En caso de haber varias escrituras de donación, el plazo se computará desde la fecha de la primera.
  - » Que la empresa o el negocio profesional no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio

mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. A los efectos de la presente reducción se exigirá el desarrollo efectivo de actividades económicas y que la empresa o negocio profesional constituidos, ampliados o adquiridos contraten, en régimen laboral, a jornada completa y por un año como mínimo, al menos a un trabajador distinto del contribuyente al que se aplique la reducción, sin que resulte suficiente con que se lleve a cabo la mera contratación de una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

- » Que la empresa o el negocio profesional, constituidos, ampliados o adquiridos como consecuencia de la donación mantenga su domicilio fiscal y el empleo en el territorio del Principado de Asturias durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que el donatario falleciera dentro de este plazo.
  - » Que el donatario esté o cause alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores previsto en la normativa estatal y que su patrimonio no sea superior a 402.678,11 euros, con exclusión de la vivienda habitual, a la fecha de la donación.
2. La base máxima de la reducción será de 120.000 euros. No obstante, cuando el donatario tenga la consideración legal de persona con una discapacidad en grado igual o superior al 33 por ciento, la base máxima de la reducción no podrá exceder de 180.000 euros.
  3. En el caso de dos o más donaciones, provenientes del mismo o de diferentes donantes relacionados en el apartado 1 de este artículo, la base de la reducción será el resultado de sumar el importe de todas ellas, sin que pueda exceder de los límites anteriormente señalados.
  4. En caso de incumplimiento de los requisitos anteriores, el adquirente beneficiario de esta reducción deberá comunicar tal circunstancia a la oficina liquidadora competente, dentro del plazo de treinta días hábiles desde la fecha en que se produzca el incumplimiento, y pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora».

**Once.-** Se añade un apartado 3 al artículo 21, con el siguiente tenor literal:

«3. Tarifa aplicable a las donaciones a favor de contribuyentes de los grupos I y II de parentesco que estén en todo caso formalizadas en documento público antes de que expire el plazo de autoliquidación del impuesto:

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable- Hasta euros	Tipo apli- cable %
0,00	0,00	10.000,00	2,00
10.000,00	200,00	50.000,00	5,00
60.000,00	2.700,00	90.000,00	10,00
150.000,00	11.700,00	150.000,00	15,00
300.000,00	34.200,00	150.000,00	25,00
450.000,00	71.700,00	350.000,00	30,00
800.000,00	176.700,00	En adelante	36,50

La presente tarifa resultará de aplicación siempre que el patrimonio del donatario a la fecha de la donación no sea superior a 402.678,11 euros, con exclusión de la vivienda habitual.

No será aplicable a las segundas o ulteriores donaciones que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de diez años a contar desde la fecha

de cada una, salvo que se produzca la acumulación de donaciones prevista en el artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Cuando los bienes donados consistan en metálico o en cualquiera de los contemplados en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, deberá justificarse la procedencia de los bienes que el donante transmite y los medios efectivos en virtud de los cuales se produce la entrega de lo donado».

### Disposición Final Entrada en vigor y efectos

1. La presente ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Principado de Asturias.
2. Lo dispuesto en los apartados uno, dos, tres, cuatro, cinco y seis del artículo único surtirá efectos desde el 1 de junio de 2017, y lo dispuesto en los apartados siete, ocho, nueve, diez y once del artículo único, desde el 1 de enero de 2018.

Para consultar el texto íntegro:

<https://sede.asturias.es/bopa/2017/07/12/2017-07805.pdf>

**IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 14**

• Aportación no dineraria especial de todos los activos y pasivos de la comunidad de bienes, que constituyen la rama de actividad de promoción inmobiliaria, a una sociedad limitada de nueva constitución, con asunción de deudas.....	14
• Demolición, parcelación y disolución de la comunidad de bienes mediante la adjudicación de la parcelas a los comuneros.....	14
• Compra de un inmueble para destinarlo al alquiler una vez restaurado. La restauración se financia con una ampliación de hipoteca sobre otro inmueble de su propiedad y con un préstamo de dinero de un familiar.....	15
• Aportación de un inmueble, recibido de su padre mediante un pacto de mejora, a la sociedad de gananciales.....	15
• Liquidación de dos inmuebles que permanecen en pro indiviso, mediante la adjudicación a uno de los cónyuges quien compensará al ex marido mediante el abono en dinero de la mitad del valor de los inmuebles.....	16
• Renuncia a la propiedad horizontal, sometiéndose al Código Civil y pasando a regirse por cuotas de proindiviso. Asimismo, una vez extinguido el régimen general y realizada la demolición del edificio sobre el solar resultante, será adjudicado a cada uno de los propietarios en base a su porcentaje.....	16
• Calificación de explotación prioritaria.....	17
• Adquisición por compraventa de un 25 por 100 de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de hostelería.....	17
• Aportación de la totalidad de la explotación agraria a una explotación agraria de titularidad compartida de la que formará parte, cumpliendo todos los requisitos que exige la normativa de las citadas explotaciones.....	18
• Compra por el socio mayoritario de las participaciones de los dos socios minoritarios por su valor nominal.....	18
• Fusión sin ampliación de capital social.....	18
• Adquisición de una finca aportada a una Junta de Compensación, que, posteriormente, es entregada por ésta al juntacompensante y que se encuentra en proceso de reparcelación.....	19
• Entrega de unos terrenos incluidos en un Programa de Actuación Urbanística a una sociedad promotora, que actuaba como agente urbanizador del PAU, en pago en concepto de derrama por los costes de urbanización del resto de terrenos que mantiene en el PAU.....	19
• Constitución de derechos de reserva de aprovechamiento urbanístico.....	19
• Traslado a España del domicilio social y la sede de dirección efectiva de las entidades A, B y C, una vez efectuado el traslado, la entidad D procedería a absorber, mediante fusión, a las mismas.....	20
• Traslado del domicilio social y sede de dirección efectiva desde Costa Rica a España, con el objetivo de centralizar la actividad de administración y gestión de participaciones en España.....	20
• Aportación no dineraria especial de todos los activos y pasivos de la comunidad de bienes que constituyen la rama de actividad de promoción inmobiliaria a una sociedad limitada de nueva constitución.....	21
• Canje de valores.....	21
• Extinción de la SICAV absorbida y transmisión en bloque de su patrimonio a un fondo de inversión como consecuencia de la fusión proyectada.....	21
• Aportación de una nave, propiedad de una sociedad civil, a una sociedad de responsabilidad limitada de nueva constitución.....	22
• Canje de valores mediante el cual los accionistas de las sociedades aportarán a la entidad consultante sus acciones en las entidades N y E.....	22
• Disolución de la sociedad previo aumento del capital social.....	22
• Extinción del condominio, adjudicándose alguno de los bienes en pro indiviso entre dos hermanas y el resto de los bienes en propiedad exclusiva, en la cuantía correspondiente a la participación en la comunidad y sin que exista exceso de adjudicación.....	23
• Ingreso, en una cuenta corriente en una entidad financiera nacional, de un pagaré suyo de una cuenta corriente que mantiene en otra entidad nacional.....	23
• Disolución de comunidad hereditaria.....	23
• Liquidación de dos inmuebles que permanecen en pro indiviso, mediante la adjudicación a uno de los cónyuges quien compensará al ex marido mediante el abono en dinero de la mitad del valor de los inmuebles.....	23
• Aportación de sus participaciones en las entidades A, B y C a una nueva sociedad holding que estaría totalmente participada por él.....	24
• Aportación a una sociedad mercantil de nueva creación de carácter familiar de toda la rama de actividad de arrendamiento.....	24
• Escritura de declaración de obra nueva construida, modificación del régimen de propiedad horizontal y adscripción de trasteros a viviendas, otorgada por la comunidad de propietarios.....	24
• Extinción del condominio sin transacción económica entre las partes, pero el comunero que se quede el inmueble se hace cargo de lo que queda de pagar por la hipoteca.....	25
• Préstamo hipotecario concedido para financiar la compra de la vivienda adquirida de una SAREB.....	25
• Refinanciación de deuda mediante ampliación del plazo de amortización, disminución de los tipos de interés y quita sobre la deuda.....	26
• Tasación pericial contradictoria contra la comprobación de valores efectuada por la Administración competente referente a 192 acciones de una entidad mercantil.....	26
• Compra de una vivienda unifamiliar a la promotora de la urbanización, alquilada durante seis años a un tercero, a través de un contrato de arrendamiento con opción de compra.....	26
• Tributación en la venta del edificio destinado al arrendamiento y posibilidad de renuncia a la exención si la consultante se dedica tanto a la promoción como al arrendamiento de inmuebles.....	27
• Ejercicio anticipado de la opción de compra en el marco de un contrato de arrendamiento financiero.....	27
• Cesión de derechos de pago único junto con una finca rústica.....	28
• Cesión aislada de los derechos de pago único.....	28

**IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 29**

• Exceso de adjudicación en la partición y adjudicación de bienes de una herencia.....	29
• Legado de cosa ajena.....	29
• Incremento del justiprecio por expropiación que se ha abonado a los herederos del expropiado.....	30
• Donación de acciones.....	30
• Donación del usufructo vitalicio de una vivienda.....	30
• Condonación de deuda hipotecaria.....	32
• Donación de participaciones en entidades cuando se perciben remuneraciones por el donante en entidades filiales.....	32
• Reducción donación de participaciones en entidades cuando el donante se encuentra jubilado con anterioridad.....	33
• Requisitos de mantenimiento. Liquidación de copropiedad sobre inmuebles de resultados de adjudicación "mortis causa".....	33

## IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

### **APORTACIÓN NO DINERARIA ESPECIAL DE TODOS LOS ACTIVOS Y PASIVOS DE LA COMUNIDAD DE BIENES, QUE CONSTITUYEN LA RAMA DE ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA, A UNA SOCIEDAD LIMITADA DE NUEVA CONSTITUCIÓN, CON ASUNCIÓN DE DEUDAS**

Consulta nºV3153-16 de 6 de julio de 2016

En cuanto a si la adjudicación de activos en pago de asunción de deudas que se producirá al formalizar la operación descrita debería tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, hay que tener en cuenta la definición de aportación no dineraria de rama de actividad que resulta del artículo 76.3 de la Ley 27/2014.

Se trata, por tanto, de una transmisión en bloque o indiferenciada, o como señala la ley, de “un conjunto capaz de funcionar”, mientras que el artículo 7.2. a) del Texto Refundido del ITP y AJD, cuando se refiere a la figura de la adjudicación en pago de asunción de deuda, exige que se trate de adjudicaciones expresas, excluyendo las tácitas.

Por adjudicaciones expresas deben entenderse aquellas en que el bien que se afecta a la deuda está perfectamente individualizado o concretado, mientras que si la aportación consiste, como en el supuesto planteado, en una pluralidad indiferenciada de bienes y deudas, que se asumen sin más concreción, la adjudicación en pago de asunción de deudas deberá conceptuarse como tácita o implícita, y no constituirá hecho imponible por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

### **DEMOLICIÓN, PARCELACIÓN Y DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES MEDIANTE LA ADJUDICACIÓN DE LAS PARCELAS A LOS COMUNEROS**

Consulta nº V3254-16 de 12 de julio de 2016

En la consulta planteada, de acuerdo con el artículo 4 del TRLITPAJD, son dos las convenciones sujetas al impuesto separadamente:

» Segregación de dos fincas:

Mediante la segregación, se parcelan 8 fincas, asignando a cada comunero un coeficiente de participación en las 8 fincas, pero lo que no modifica la segregación es la titularidad de las nuevas fincas surgidas de la misma, ya que las parcelas surgidas siguen perteneciendo a los mismos comuneros que antes de llevarse a cabo dicha segregación.

Luego, si lo que se pretende es que cada comunero tenga, no una participación indivisa en el conjunto de las fincas, sino la propiedad exclusiva de una o más fincas, será necesario realizar un acto independiente de los anteriores.

La segregación tributará por el concepto de actos jurídicos documentados al cumplir con todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD. Serán sujetos pasivos todos comuneros en proporción a su cuota de participación en la comunidad de bienes y la base imponible se calculará en función de lo establecido en el artículo 70 del RITPAJD.

» Permuta:

Respecto a la disolución de la comunidad de bienes, la operación que se pretende realizar no es una disolución de comunidad de bienes, ya que el Código Civil define la comunidad de bienes en su artículo 392, cuyo párrafo primero dispone que “Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”; precisamente el hecho de que casi todas las parcelas sigan estando en pro indiviso entre dos comuneros es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes, produciéndose en todo caso, lo que a veces se denomina “disolución parcial”, pero que realmente no es una disolución, o en cualquier caso, no lo es a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

En realidad nos encontramos ante una permuta en la cual se va a producir la transmisión de cuotas de participaciones indivisas sobre unos inmuebles que efectúan los copropietarios entre sí, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad

de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta dicha operación, en la que el consultante tributará por la adquisición del porcentaje de la finca que adquiere, al tipo de gravamen de los bienes inmuebles. La base imponible será el valor real de la parte de la parcela adquirida.

### **COMPRA DE UN INMUEBLE PARA DESTINARLO AL ALQUILER UNA VEZ RESTAURADO. LA RESTAURACIÓN SE FINANCIÓ CON UNA AMPLIACIÓN DE HIPOTECA SOBRE OTRO INMUEBLE DE SU PROPIEDAD Y CON UN PRÉSTAMO DE DINERO DE UN FAMILIAR**

**Consulta nº V3396-16 de 18 de julio de 2016**

Se van a dar tres hechos imposables:

» **Adquisición del inmueble:**

La adquisición del inmueble quedará sujeta al ITPAJD por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, siempre y cuando no quede sujeta al IVA o estando sujeta a dicho Impuesto quedara exenta del mismo. De la escueta descripción de los hechos parece que la adquisición del inmueble tributará por transmisiones patrimoniales onerosas.

En caso de quedar sujeta al IVA sin exención, no quedará sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas, pero sí al concepto de actos jurídicos documentados.

» **Tributación del préstamo familiar:**

De los preceptos expuestos se deriva que los préstamos constituidos por quien no tenga la consideración de empresario o profesional en el ejercicio de su actividad y, en cualquier caso, cuando no constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, como parece ser en el presente caso en el que se trata de un préstamo de carácter familiar sujeto al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1.B) y 5 del TRLITPAJD, pero exento de dicha modalidad en virtud de la exención establecida en el artículo 45.I.B.15 del mismo texto legal. No obstante lo anterior, esta exención no exime de la presentación de la declaración del impuesto, ya que el artículo 51.1 del citado texto refundido establece dicha obligación, en general, para todos los hechos imposables, con independencia de que estén o no exentos del impuesto.

» **Tributación de la ampliación del préstamo hipotecario:**

La ampliación del préstamo hipotecario por parte de la entidad bancaria, estará sujeta al ITPAJD por el concepto de actos jurídicos documentados.

Debe precisarse que la base imponible no estará constituida por la responsabilidad hipotecaria total, sino tan sólo por la añadida en la ampliación en función del incremento de la responsabilidad hipotecaria, es decir, por el importe de principal ampliado, más los correspondientes intereses pactados y las cantidades que se hayan estipulado para costas y gastos, habiéndose pronunciado en igual sentido el propio Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 22 de septiembre de 1994 (Resolución 21-11-1997).

### **APORTACIÓN DE UN INMUEBLE, RECIBIDO DE SU PADRE MEDIANTE UN PACTO DE MEJORA, A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES**

**Consulta Nº V3410-16 de 19 de julio de 2016**

La transmisión de bienes al descendiente por parte del transmitente, de forma gratuita mediante un pacto de mejora de los regulados en el artículo 214 de la Ley 2/2006 constituye una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que supone la obtención de un incremento de patrimonio a título lucrativo por una persona física. En concreto, la adquisición de tales bienes deberá tributar por el concepto regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la Ley del impuesto, ya que supone la adquisición de bienes y derechos por un título sucesorio.

Por otro lado, las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales pueden ser de dos clases: gratuitas, que son aquellas que no conllevan contraprestación alguna, y onerosas, que son las que dan lugar a cualquier tipo de contraprestación, tanto simultáneamente a la aportación, como mediante el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad de gananciales exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad. También es posible que una aportación de bienes o derechos a la sociedad conyugal participe de ambas naturalezas, en cuyo caso se aplicará a cada una de ellas la fiscalidad que le corresponda.

Por lo que respecta a la donación de bienes a la sociedad de gananciales es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que la normativa de dicho tributo recoja bonificación alguna para este tipo de donaciones. Asimismo, las transmisiones onerosas de bienes a la sociedad de gananciales están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas

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

Por último, la aportación de un bien privativo de un cónyuge a la sociedad de gananciales constituirá una alteración en la composición de su patrimonio, que generará una ganancia o pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

## **LIQUIDACIÓN DE DOS INMUEBLES QUE PERMANECEN EN PRO INDIVISO, MEDIANTE LA ADJUDICACIÓN A UNO DE LOS CÓN- YUGES QUIEN COMPENSARÁ AL EX MARIDO MEDIANTE EL ABONO EN DINERO DE LA MITAD DEL VALOR DE LOS INMUEBLES**

**Consulta nº V3448-16 de 20 de julio de 2016**

Se van a dar dos convenciones diferentes:

» **Disolución de condominio.**

Al existir bienes inmuebles, la disolución de la comunidad de bienes deberá realizarse por escritura pública. Por la descripción de su escrito parece que la comunidad de bienes en cuestión no realizaba actividades empresariales por lo que la disolución de la comunidad estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al cumplirse los requisitos previstos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD para someter dicha escritura pública al gravamen: Ser primera copia de escritura pública, contener un acto valuable, ser inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La base imponible será el valor declarado de los inmuebles, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el artículo 30.1 del texto refundido del impuesto y será sujeto pasivo el cónyuge que recibe los inmuebles por el valor de los mismos. No podrá aplicarse la exención que establece el artículo 45.I.B.3 del TRLITPAJD ya que en el año 2013 quedó liquidada la sociedad de gananciales pasando a quedar dos inmuebles en proindiviso y la disolución de una comunidad de bienes formada por unos ex cónyuges no tiene ninguna especialidad con respecto a la disolución de cualquier otra comunidad de bienes.

» **Exceso de adjudicación.**

Debe examinarse si se producen excesos de adjudicación en el reparto de los bienes, en cuyo caso se produciría también la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los términos previstos en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, si este es oneroso, y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si es lucrativo. A este respecto, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros, deberá adjudicarse bienes a cada uno en proporción a su cuota, y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el artículo 1.062, párrafo primero, del Código Civil ("Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero").

Los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a los inmuebles como "un bien que si no es esencialmente indivisible, si desmerecería mucho por su división" (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid: Resoluciones de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995).

En el caso planteado nos encontramos ante una comunidad de bienes compuesta por dos inmuebles que se los va a adjudicar uno de los consultantes compensando al otro en dinero, por lo tanto se produce un claro exceso de adjudicación a favor de uno de los consultantes que deberá tributar por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

## **RENUNCIA A LA PROPIEDAD HORIZONTAL, SOMETIÉNDOSE AL CÓDIGO CIVIL Y PASANDO A REGIRSE POR CUOTAS DE PRO- INDIVISO. ASIMISMO, UNA VEZ EXTINGUIDO EL RÉGIMEN GENERAL Y REALIZADA LA DEMOLICIÓN DEL EDIFICIO SOBRE EL SOLAR RESULTANTE, SERÁ ADJUDICADO A CADA UNO DE LOS PROPIETARIOS EN BASE A SU PORCENTAJE**

**Consulta nº V3464-16 de 20 de julio de 2016**

La entidad consultante es dueña de tres inmuebles; cinco personas físicas son propietarias en proindiviso de una finca con distintos porcentajes. Las cuatro fincas componen un edificio sometido a un sólo instrumento de planeamiento urbanístico. Dicho edificio fue declarado parcialmente en ruinas. Las fincas deben de ser demolidas en su totalidad para que pueda construirse sobre la parcela un nuevo edificio. Quieren renunciar a la propiedad horizontal sometiendo al Código Civil pasando a regirse por cuotas de proindiviso. Una vez extinguido el régimen general y realizada la demolición del edificio sobre el solar resultante será adjudicado a cada uno de los propietarios en base a su porcentaje.



A la entidad consultante y a parte de las personas físicas cuya participación sea mayor que la de los demás partícipes se les adjudicará parte del suelo en proporción a su porcentaje de participación, a los partícipes cuya participación sea menor no se les podrá adjudicar parte de la superficie resultante, siendo compensados económicamente.

La exención regulada en el artículo 45.I.B)7 del TRLITPAJD sólo alcanza a la aportación de terrenos a las Juntas de Compensación o las adjudicaciones que hagan las propias Juntas a los propietarios aportantes, pero, en ningún caso, puede entenderse que también esté incluida cualquier otro tipo de transmisión, si dicha transmisión se realice al margen del proceso urbanístico propio de la Junta de Compensación, aportación inicial de los distintos propietarios y adjudicación posterior en proporción a los terrenos aportados. Tan solo estas dos operaciones están amparadas por la exención.

Por otra parte, la normativa del Impuesto no regula exención alguna a favor de las Entidades Urbanísticas Colaboradoras que pueda aplicarse a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados devengada por el otorgamiento de la escritura pública de un Proyecto de Reparcelación debidamente aprobado por el Ayuntamiento, inscribible en el Registro de la Propiedad.

Entender que el artículo 45.I.B) 7 del TRLITPAJD se refiere a cualquier otro tipo de transmisión o acto contradice las reglas de interpretación contenidas en el artículo 3.1 del Código Civil.

De la escueta descripción de los hechos parece que la aplicación de la exención a las operaciones que pretende realizar solo podría tener lugar a través de la analogía, figura regulada en el artículo 4.1 del Código Civil.

Sin embargo, esta figura jurídica, que tiene carta de naturaleza y es admisible en el ordenamiento jurídico español en los términos señalados en el precepto transcrito, tiene, en Derecho tributario, unos límites estrictos fijados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuyo artículo 14, titulado precisamente “Prohibición de la analogía” dispone que “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”

De lo expuesto se puede concluir que, prohibida la aplicación de la analogía en los términos vistos, la exención contemplada en el artículo 45.I.B.7 del TRLITPAD no incluye las operaciones que pretende realizar.

## **CALIFICACIÓN DE EXPLOTACIÓN PRIORITARIA**

**Consulta nº V3617-16 de 24 de agosto de 2016**

Adquisición, en pro indiviso, de una finca rústica con intención de solicitar la calificación de explotación prioritaria junto con otras tres fincas, que también se encuentran en pro indiviso como herencia yacente, y que se están explotando en común.

La aplicación de la reducción del artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, exige, en primer lugar, que el transmitente sea titular de una explotación agraria prioritaria o que lo sea el adquirente (sin que se altere la condición de prioritaria de su explotación) o que este último pase a serlo como consecuencia de la adquisición.

De la escueta descripción de los hechos planteados en el escrito de consulta no parece que encaje en la configuración que el precepto hace del beneficio en los impuestos transmisivos, ya que la adquisición onerosa por los comuneros, los tres hermanos, no se realizaría en los términos de dichos preceptos, que, en cuanto establecen beneficios fiscales, han de ser objeto de una interpretación literal y estricta.

Efectivamente, la transmisión onerosa lo sería en favor de determinados comuneros y no “...en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición...” (art.9), ni “...en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición...” (art.11).

## **ADQUISICIÓN POR COMPRAVENTA DE UN 25 POR 100 DE UNA COMUNIDAD DE BIENES QUE DESARROLLA LA ACTIVIDAD DE HOSTELERÍA**

**Consulta nº V3668-16 de 5 de septiembre de 2016**

El artículo 45-I-B-9 declara exentas las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en su redacción dada por el artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

Este último precepto establece que la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando no haya ánimo de elusión fiscal.

A efectos de la exención, debe entenderse por valores los títulos de participación social que atribuyen a su titular la condición de socio de sociedades mercantiles, tales como acciones de sociedades anónimas o participaciones en sociedades limitadas, así como otros títulos cuya consideración de valor ha sido expresamente señalada en la Ley, como es el caso de participaciones en Fondos de Inversión – artículo 7 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

Ahora bien, no resultan equiparables las cuotas que los condóminos ostentan en la comunidad de bienes, en las condiciones reguladas en los artículos 392 y siguientes del Código civil, con los valores, negociables o no, que otorgan a su titular la condición de socio o partícipe de sociedades mercantiles. Según el artículo 399 del Código civil, todo condueño tiene la plena propiedad de su parte, pudiendo enajenarla, cederla o hipotecarla.

A efectos fiscales, la transmisión de la propiedad de una cuota en una comunidad de bienes origina el hecho imponible del gravamen de Transmisión Patrimonial Onerosa, no siendo aplicable la exención prevista en el artículo 45.I.B.9, que afecta exclusivamente a la transmisión de valores.

Tal argumentación descansa en la diferente naturaleza jurídica de la cuota en el condominio y del valor participativo mercantil, y en la prohibición contenida en el artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, que descarta la aplicación de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones o bonificaciones.

No obstante, si la transmisión de la propiedad de la cuota en un condominio se realiza por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, se origina el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7-5 del Decreto Legislativo 1/1993 y el artículo 4.Cuatro de la Ley 37/1992, quedando la operación no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

## **APORTACIÓN DE LA TOTALIDAD DE LA EXPLOTACIÓN AGRARIA A UNA EXPLOTACIÓN AGRARIA DE TITULARIDAD COMPARTIDA DE LA QUE FORMARÁ PARTE, CUMPLIENDO TODOS LOS REQUISITOS QUE EXIGE LA NORMATIVA DE LAS CITADAS EXPLOTACIONES**

**Consulta nº V3716-16 de 5 de septiembre de 2016**

El artículo 11 de la Ley 19/1995 establece lo siguiente:

*“En la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 75 por 100 en la base imponible de los impuestos que graven la transmisión o adquisición. Para la aplicación del beneficio deberá realizarse la transmisión en escritura pública, y será de aplicación lo establecido en el apartado 2 del artículo 9.”*

Los beneficios fiscales, han de ser objeto de una interpretación literal y estricta. Efectivamente, “... el espíritu del reconocimiento de los beneficios fiscales establecidos en la Ley, que no es otro que el de mantener la integridad o ampliación de tales explotaciones” o, como dice la jurisprudencia, el de favorecer la constitución o consolidación de explotaciones agrarias.

Se trata, por así decirlo, de una exigencia de naturaleza económica y no jurídica.

Consecuentemente, cuando la transmisión se opera en favor de una de las personas físicas cotitulares de dicha explotación, tanto en casos de adquisición onerosa inter vivos como de transmisión “mortis causa”, la aplicación de los beneficios fiscales no plantearía problema alguno, siempre que se integren en la explotación agraria de titularidad compartida, y cumplan con la literalidad del precepto: “adquisición de finca rústica o parte de una explotación agraria.”

## **COMPRA POR EL SOCIO MAYORITARIO DE LAS PARTICIPACIONES DE LOS DOS SOCIOS MINORITARIOS POR SU VALOR NOMINAL**

**Consulta nº V3739-16 de 7 de septiembre de 2016**

La aplicación de la exención establecida en el artículo 314 de la LMV para las transmisiones de valores, sujetas al IVA o al ITPyAJD, va a depender fundamentalmente de si los inmuebles incluidos en el activo de la entidad de la que se transmiten los valores están o no afectos a la actividad empresarial o profesional de dicha entidad, lo que determinaría la aplicación o exclusión de la presunción establecida en el apartado a) del segundo párrafo del artículo 314.2 y siempre sin perjuicio de que, tratándose de una presunción iuris tantum, pueda probarse la existencia o inexistencia del ánimo de elusión por parte del adquirente de las participaciones.

## **FUSIÓN SIN AMPLIACIÓN DE CAPITAL SOCIAL**

**Consulta nº V3831-16 de 12 de septiembre de 2016**

En el supuesto planteado, la entidad absorbente no va a adquirir acciones de la entidad que no tuviera ya antes de absorción de manera indirecta, por lo que debe entenderse que 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 los consultantes 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 al que está sujeta.

## **ADQUISICIÓN DE UNA FINCA APORTADA A UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN, QUE, POSTERIORMENTE, ES ENTREGADA POR ÉSTA AL JUNTACOMPENSANTE Y QUE SE ENCUENTRA EN PROCESO DE REPARCELACIÓN**

**Consulta nº V3879-16 de 14 de septiembre de 2016**

La entrega de un terreno por un sujeto pasivo del IVA es una operación sujeta a dicho impuesto y no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Sin embargo, tratándose de un terreno que no tiene la condición de edificable, estará exenta de IVA, pudiéndose dicha exención ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

En caso de producirse la renuncia a la exención, la operación quedará sujeta a IVA y no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, por lo que, en el supuesto de que la referida operación se documentase en escritura pública, resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto.

Por otro lado, de no producirse la renuncia a la exención del IVA o en el supuesto de que el transmitente no tuviera la condición de sujeto pasivo del IVA, la transmisión quedaría sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD y, aun cuando se documentase la operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial, del ITP y AJD, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en los términos que resultan del artículo 31.2 del citado texto legal.

## **ENTREGA DE UNOS TERRENOS INCLUIDOS EN UN PROGRAMA DE ACTUACIÓN URBANÍSTICA A UNA SOCIEDAD PROMOTORA, QUE ACTUABA COMO AGENTE URBANIZADOR DEL PAU, EN PAGO EN CONCEPTO DE DERRAMA POR LOS COSTES DE URBANIZACIÓN DEL RESTO DE TERRENOS QUE MANTIENE EN EL PAU**

**Consulta nº V4131-16 de 27 de septiembre de 2016**

### » En relación con el IVA:

Los terrenos transmitidos en pago de las derramas de urbanización por el consultante se encontraban a la fecha de su entrega en curso de urbanización por tanto se trataría de una entrega sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que el consultante deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido al destinatario de los terrenos, agente urbanizador, al tipo impositivo general del 21 por ciento.

### » En relación con el ITPAJD:

Tratándose de una operación sujeta y no exenta de IVA, no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD conforme al artículo 75 del texto refundido del impuesto.

En el supuesto de que la referida operación se documentase en escritura pública, resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del citado texto legal.

## **CONSTITUCIÓN DE DERECHOS DE RESERVA DE APROVECHAMIENTO URBANÍSTICO**

**Consulta nº V4133-16 de 27 de septiembre de 2016**

La tributación de la reserva del aprovechamiento urbanístico en el ITP y AJD viene determinada por la tributación en IVA de la referida operación. Si, dicha operación estuviera sujeta al IVA por efectuarse, a título oneroso, por una entidad que ostenta la condición de empresario, dicha sujeción determina la no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.5 del Texto Refundido de dicho impuesto, que excluye de su ámbito todas aquellas operaciones que sean realizadas por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad y, en cualquier caso,

cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La no sujeción a dicha modalidad determina, sin embargo, que, en caso de documentarse dicha operación en escritura pública, procederá la aplicación de la cuota variable del documento notarial, al concurrir todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido, pues, como resulta del artículo 79.3 de la Ley 5/2014, de 25 de julio, de Ordenación del Territorio, Urbanismo y Paisaje, de la Comunitat Valenciana, “3. La reserva se inscribirá en el registro de la propiedad. El titular de ella podrá enajenar o hipotecar los aprovechamientos incluso para financiar su adquisición”.

En el supuesto de que la reserva del aprovechamiento urbanístico estuviera exenta, conforme a lo establecido en el artículo 20.Uno.2º de la Ley 37/1992, en la medida en que sobre los terrenos en los que se materialice dicho aprovechamiento no se hayan iniciado las obras de urbanización de los mismos, será de aplicación la modalidad de transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, en virtud de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 7.5 del Texto Refundido, en cuyo caso, y aun cuando la operación se documentase en escritura pública, no resultaría procedente la aplicación de la cuota variable del documento notarial, dada la incompatibilidad entre ambos conceptos en los términos que resultan del artículo 31.2 anteriormente transcrito.

## **TRASLADO A ESPAÑA DEL DOMICILIO SOCIAL Y LA SEDE DE DIRECCIÓN EFECTIVA DE LAS ENTIDADES A, B Y C, UNA VEZ EFECTUADO EL TRASLADO, LA ENTIDAD D PROCEDERÍA A ABSORBER, MEDIANTE FUSIÓN, A LAS MISMAS**

**Consulta nº V3066-16 de 1 de julio de 2016**

El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad que no estuviese previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias conforme al artículo 19.1.3º del texto refundido del ITP y AJD, pero exenta conforme al artículo 45. I.B. 11 del citado cuerpo legal.

Por otro lado, el traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de un Estado miembro de la Unión Europea a otro, no estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias conforme al artículo 19.2.2º anteriormente transcrito.

Respecto a la fusión de las entidades pueden darse dos posibilidades:

- » Que la operación planteada tenga la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el artículo 76 de la LIS, relativo a las definiciones de las operaciones del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores.

Dicha calificación conlleva, a efectos del ITPAJD, 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.

- » Que la operación planteada no tenga la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en la LIS, 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 en virtud de la constitución o ampliación de capital que se pudiera producir con ocasión de la fusión, 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.

## **TRASLADO DEL DOMICILIO SOCIAL Y SEDE DE DIRECCIÓN EFECTIVA DESDE COSTA RICA A ESPAÑA, CON EL OBJETIVO DE CENTRALIZAR LA ACTIVIDAD DE ADMINISTRACIÓN Y GESTIÓN DE PARTICIPACIONES EN ESPAÑA**

**Consulta nº V3100-16 de 5 de julio de 2016**

El traslado a España de la sociedad consultante constituye una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, conforme al apartado 1.3º del artículo 19 del Texto Refundido del ITP y AJD, y exenta de la misma conforme a lo dispuesto en el art. 45.I.B.11 del citado cuerpo legal.

## **APORTACIÓN NO DINERARIA ESPECIAL DE TODOS LOS ACTIVOS Y PASIVOS DE LA COMUNIDAD DE BIENES QUE CONSTITUYEN LA RAMA DE ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA A UNA SOCIEDAD LIMITADA DE NUEVA CONSTITUCIÓN**

**Consulta nº V3153-16 de 6 de julio de 2016**

Pueden darse dos posibilidades:

- » 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, 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.  
Dicha calificación conlleva, a efectos del ITPAJD, 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.
- » 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 en virtud de la constitución o ampliación de capital que se pudiera producir con ocasión de la aportación, 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.

## **CANJE DE VALORES**

**Consulta nº V3197-16 de 8 de julio de 2016**

Cada grupo familiar aportaría su participación del 33,33% a una sociedad holding familiar de nueva creación, respectivamente, recibiendo a cambio una participación del 100% en el capital de cada sociedad holding correspondiente.

Dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 87 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

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

## **EXTINCIÓN DE LA SICAV ABSORBIDA Y TRANSMISIÓN EN BLOQUE DE SU PATRIMONIO A UN FONDO DE INVERSIÓN COMO CONSECUENCIA DE LA FUSIÓN PROYECTADA**

**Consulta nº V3293-16 de 13 de julio de 2016**

A partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS (actual artículo 76 de la LIS) tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto. La no sujeción a esta modalidad del impuesto 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 ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Por lo tanto, al tener la operación descrita la consideración de operación de reestructuración estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

## **APORTACIÓN DE UNA NAVE, PROPIEDAD DE UNA SOCIEDAD CIVIL, A UNA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE NUEVA CONSTITUCIÓN**

**Consulta nº V3461-16 de 20 de julio de 2016**

Si la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, conlleva a efectos del ITPAJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, y la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido.

Por el contrario, si la operación planteada no tiene la consideración de operación de reestructuración, por un lado, en cuanto a la disolución de la sociedad, constituye una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias, conforme al citado art. 19.1, que, sin embargo, no va a originar tributación efectiva por dicha modalidad dada la inexistencia de base imponible.

Por otro lado, en cuanto a la constitución o ampliación de capital que se pudiera producir en la sociedad que recibe la aportación, entraría en juego la exención prevista en el artículo 45.I.B).11 del TRLITPAJD.

Si la sociedad adquirió el terreno y la nave industrial y la afectó al desarrollo de su actividad, su posterior transmisión supondrá una operación sujeta al IVA y tiene la consideración de entrega de bienes, operación que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo la sociedad transmitente repercutir la cuota correspondiente pues parece que se trata de primeras entregas de edificaciones.

Por el contrario, si la adquisición del terreno y la posterior construcción de la nave industrial se realizaron a título particular por los socios o no se afectó al desarrollo de la actividad empresarial de la sociedad civil, su posterior transmisión constituiría una operación no sujeta al Impuesto por no concurrir el carácter empresarial en su transmitente. En la medida en que no altere la participación de los socios, dicha operación no determina ninguna ganancia o pérdida patrimonial para los socios personas físicas en los términos del artículo 33 la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

## **CANJE DE VALORES MEDIANTE EL CUAL LOS ACCIONISTAS DE LAS SOCIEDADES APORTARÁN A LA ENTIDAD CONSULTANTE SUS ACCIONES EN LAS ENTIDADES N Y E**

**Consulta nº V3543-16 de 28 de julio de 2016**

A partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS (actual artículo 76 de la Ley 27/2014) tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto.

La no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Por lo tanto, al tener la operación descrita la consideración de operación de reestructuración estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

Por otra parte, debe advertirse de la posible aplicación del artículo 314 de la Ley del Mercado de Valores por la transmisión de valores que hagan los socios de A y B a la entidad consultante. Sin embargo, este Centro Directivo no puede pronunciarse sobre la aplicación del mismo al carecer de información de la composición del activo de dichas sociedades.

## **DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD PREVIO AUMENTO DEL CAPITAL SOCIAL**

**Consulta nº V3616-16 de 24 de agosto de 2016**

La ampliación de capital estará sujeta y exenta del impuesto y será sujeto pasivo la entidad consultante.

En la disminución de capital será sujeto pasivo el socio, y la base imponible será el valor real del bien entregado con independencia del valor contable que tuviera dicho bien en la sociedad.

## **EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO, ADJUDICÁNDOSE ALGUNO DE LOS BIENES EN PRO INDIVISO ENTRE DOS HERMANAS Y EL RESTO DE LOS BIENES EN PROPIEDAD EXCLUSIVA, EN LA CUANTÍA CORRESPONDIENTE A LA PARTICIPACIÓN EN LA COMUNIDAD Y SIN QUE EXISTA EXCESO DE ADJUDICACIÓN**

**Consulta nº V3225-16 de 11 de julio de 2016**

Si las adjudicaciones guardan la debida proporción con las cuotas de titularidad sin que se produzcan excesos de adjudicación, o produciéndose excesos estos son inevitables y se compensan con dinero, la disolución de las comunidades de bienes hereditarias sólo tributarán por actos jurídicos documentados en cuanto reúne todos los requisitos para tributar por la cuota variable del Documento Notarial, del artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Por el contrario, si la disolución de las referidas comunidades de bienes hereditarias no cumplen los requisitos expuestos, bien por producirse excesos de adjudicación no inevitables, bien por intercambiarse o permutar pisos de una de las comunidades de bienes como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de la otra, además del devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación y permutas estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo impuesto.

## **INGRESO, EN UNA CUENTA CORRIENTE EN UNA ENTIDAD FINANCIERA NACIONAL, DE UN PAGARÉ SUYO DE UNA CUENTA CORRIENTE QUE MANTIENE EN OTRA ENTIDAD NACIONAL**

**Consulta nº V3224-16 de 11 de julio de 2016**

Solo en el caso de que la emisión del pagaré no cumpla función de giro quedara excluido de la tributación por el concepto documento mercantil de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITP y AJD, circunstancia que tan solo se produce cuando se expida con la cláusula «no a la orden» o cualquiera otra equivalente, circunstancia que no se manifiesta que concurra en el supuesto planteado, por lo que debe concluirse que si resulta procedente la aplicación del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, concepto documento mercantil.

## **DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD HEREDITARIA**

**Consulta nº V3304-16 de 13 de julio de 2016**

En la disolución de la comunidad de bienes hereditaria deberán formarse dos lotes y si los excesos de adjudicación que se produzcan son inevitables –por imposibilidad de formar otra composición de los lotes– y, además, tales excesos son compensados en metálico a favor del comunero que obtiene defectos de adjudicación en los inmuebles que recibe respecto a su cuota de participación la comunidad, dado que la comunidad de bienes hereditaria no realizaba actividades empresariales, por lo menos nada dicen de ello en el escrito de la consulta, la disolución de la comunidad de bienes estará sujeta únicamente a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Por último, cabe señalar que si la nueva comunidad de bienes resultante de la disolución de la comunidad hereditaria, comunidad de bienes sobre los inmuebles que pertenecían al padre y van a seguir en pro indiviso entre los dos hermanos, en este caso de origen “inter vivos”, va a realizar actividades económicas, su constitución estará sujeta al concepto de operaciones societarias, aunque estaría exenta en virtud del artículo 45.I.B) 11 del TRLITPAJD.

## **LIQUIDACIÓN DE DOS INMUEBLES QUE PERMANECEN EN PRO INDIVISO, MEDIANTE LA ADJUDICACIÓN A UNO DE LOS CÓNYUGES QUIEN COMPENSARÁ AL EX MARIDO MEDIANTE EL ABONO EN DINERO DE LA MITAD DEL VALOR DE LOS INMUEBLES**

**Consulta nº V3448-16 de 20 de julio de 2016**

En el ITPAJD se van a dar dos convenciones diferentes: la disolución de la comunidad de bienes que tributará sin exención por el concepto de actos jurídicos documentados, siendo sujeto pasivo la persona que reciba los inmuebles; y además la misma persona tributará por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas por el claro exceso de adjudicación recibido.

Los dos inmuebles, cuya titularidad ostentan los consultantes, van a ser adjudicados a uno de ellos, lo que originará al otro una ganancia o pérdida patrimonial, independientemente de que exista o no compensación en metálico, cuyo importe se determinará,

de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley del Impuesto, por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la Ley del Impuesto, para las transmisiones onerosas y lucrativas, respectivamente.

## **APORTACIÓN DE SUS PARTICIPACIONES EN LAS ENTIDADES A, B Y C A UNA NUEVA SOCIEDAD HOLDING QUE ESTARÍA TOTALMENTE PARTICIPADA POR ÉL**

**Consulta nº V3465-16 de 20 de julio de 2016**

Dos posibilidades:

- » Si la operación planteada tenga la consideración de operación de reestructuración.  
Dicha calificación conlleva, a efectos del ITPAJD, 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.
- » Si la operación planteada no tenga la consideración de operación de reestructuración:  
En este 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 en virtud de la constitución o ampliación de capital que se pudiera producir con ocasión de la fusión, 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.

## **APORTACIÓN A UNA SOCIEDAD MERCANTIL DE NUEVA CREACIÓN DE CARÁCTER FAMILIAR DE TODA LA RAMA DE ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO**

**Consulta nº V3529-16 de 27 de julio de 2016**

Aportación a una sociedad mercantil de nueva creación de carácter familiar de toda la rama de actividad de arrendamiento, recibiendo en contraprestación nuevas participaciones en el capital de la nueva sociedad que se dedicaría a la misma actividad de arrendamiento de inmuebles manteniendo la consultante un mínimo de un 5 por ciento en la nueva entidad. Dos posibilidades:

- » Si la operación planteada tenga la consideración de operación de reestructuración:  
Dicha calificación conlleva, a efectos del ITPAJD, 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.
- » Si la operación planteada no tenga la consideración de operación de reestructuración:  
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 con ocasión de la aportación, 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.

## **ESCRITURA DE DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA CONSTRUIDA, MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL Y ADSCRIPCIÓN DE TRASTEROS A VIVIENDAS, OTORGADA POR LA COMUNIDAD DE PROPIETARIOS**

**Consulta nº V3845-16 de 13 de septiembre de 2016**

La primera copia de la escritura pública en que se documente una obra nueva consistente en unos trasteros construidos en una comunidad de propietarios, con la consiguiente adscripción a las viviendas que conforman la comunidad y la modificación del



régimen de propiedad horizontal para incluir los trasteros construidos, estará sujeta a la cuota fija y a la cuota gradual reguladas en el artículo 31 del TRLITPAJD, por cumplir los requisitos exigidos por dicho precepto.

Por otro lado, la base imponible de la escritura pública de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare.

## **EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO SIN TRANSACCIÓN ECONÓMICA ENTRE LAS PARTES, PERO EL COMUNERO QUE SE QUEDA EL INMUEBLE SE HACE CARGO DE LO QUE QUEDA DE PAGAR POR LA HIPOTECA**

**Consulta nº V4049-16 de 22 de septiembre de 2016**

Se pueden dar dos convenciones diferentes:

» **Disolución de condominio.**

Al existir un bien inmueble la disolución de la comunidad de bienes deberá realizarse por escritura pública.

La comunidad de bienes en cuestión no realizaba actividades empresariales por lo que la disolución de la comunidad estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al cumplirse los requisitos previstos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD para someter dicha escritura pública al gravamen.

La base imponible será el valor declarado del inmueble, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el artículo 30.1 del texto refundido del impuesto y será sujeto el comunero que reciba el inmueble por el valor del declarado del mismo.

Será sujeto pasivo del impuesto el comunero que se adjudique el inmueble.

» **Exceso de adjudicación.**

Debe examinarse si se producen excesos de adjudicación en el reparto de los bienes, en cuyo caso se produciría también la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los términos previstos en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, si este es oneroso, y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si es lucrativo.

A este respecto, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros, deberá adjudicarse bienes a cada uno en proporción a su cuota, y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el artículo 1.062, párrafo primero, del Código Civil (“Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”).

Los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a los inmuebles como “un bien que si no es esencialmente indivisible, si desmerecería mucho por su división” (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid: Resoluciones de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995).

Para que el exceso de adjudicación que plantea en la consulta no tribute, debe de compensarse en dinero (deberá tenerse en cuenta que el asumir un préstamo hipotecario es una forma de compensar en dinero). Ahora bien, el valor que se debe tener en cuenta no es el valor de adquisición, sino el valor real de los inmuebles, que se entiende que es el valor de mercado; por lo tanto, si existe un exceso de adjudicación por parte de uno de los comuneros y se compensa con dinero al otro comunero, será un exceso de adjudicación de los que no tributan.

No obstante, si la compensación en dinero no se corresponde con el exceso de adjudicación declarado se producirá una donación por la parte que no se corresponda con dicho exceso, tal y como establece el apartado b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

## **PRÉSTAMO HIPOTECARIO CONCEDIDO PARA FINANCIAR LA COMPRA DE LA VIVIENDA ADQUIRIDA DE UNA SAREB**

**Consulta nº V4160-16 de 28 de septiembre de 2016**

La Disposición Adicional Vigésima Primera de la Ley 9/2012 establece una exoneración del ITP y AJD en cuanto a las constituciones de garantías de la financiación en las adquisiciones de bienes inmuebles cuyos vendedores sean las SAREB, sus sociedades participadas o los Fondos de Activos Bancarios.

Además, se les aplicará a dichas entidades los beneficios fiscales previstos para las subrogaciones y novaciones modificativas previstas para las entidades financieras en el Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, al equiparar dichas entidades a las entidades financieras de dicha Ley.

La razón de dicha exoneración se encuentra en que, configurada la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria y sus participadas como entidades no financieras, no era posible permitir a los adquirentes de sus inmuebles que se subrogaran en los préstamos que gravasen dichos bienes, dificultando el saneamiento de los bienes, derechos

y obligaciones que le han transmitido las entidades bancarias. A la vista de tales limitaciones sustantivas, era necesario equiparar su tratamiento fiscal en el ITP y AJD al de las entidades financieras, para evitar que el desarrollo de su actividad quede dificultado gravemente por el régimen fiscal que derivaría de su naturaleza y condición. Por ello se incluye una exención del citado ITP y AJD para la constitución de garantías para la financiación de las adquisiciones de inmuebles, que palie el que los adquirentes no puedan subrogarse en los préstamos promotores que graven dichos inmuebles y, además, equiparar a efectos de subrogación del acreedor y de ciertas novaciones modificativas de préstamos a las entidades financieras, según lo regulado en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

Con dichas medidas se evita que la SAREB y demás entidades participadas por la misma tuvieran que soportar un régimen fiscal en el ITP y AJD de peor condición que el establecido para las entidades financieras.

A la vista de lo expuesto esta Subdirección General considera que la exención de la cuota gradual del documento notarial, de la modalidad de Actos Jurídicos Documentos del ITP y AJD en la constitución de garantías para la financiación de las adquisiciones de bienes inmuebles a la SAREB es de aplicación con independencia de quien sea el sujeto pasivo de la operación.

## **REFINANCIACIÓN DE DEUDA MEDIANTE AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE AMORTIZACIÓN, DISMINUCIÓN DE LOS TIPOS DE INTERÉS Y QUITA SOBRE LA DEUDA**

**Consulta nº V4183-16 de 30 de septiembre de 2016**

La escritura que recoja una quita y una novación de un préstamo o crédito hipotecario, consistente en la ampliación de los plazos de amortización y la reducción de los tipos de interés estará sujeta y exenta de la tributación por el concepto de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en aplicación de los artículo 45.I.B) 19 y del artículo 9 de la Ley 2/1994.

## **TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA CONTRA LA COMPROBACIÓN DE VALORES EFECTUADA POR LA ADMINISTRACIÓN COMPETENTE REFERENTE A 192 ACCIONES DE UNA ENTIDAD MERCANTIL**

**Consulta nº V3484-16 de 21 de julio de 2016**

La comparación entre dos valores, el determinado por el perito de la Administración y el resultante de la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, debe estar referida necesariamente al valor los bienes y derechos transmitidos e incluidos en la declaración del impuesto. De la escueta descripción de los hechos parece que en la declaración del impuesto sólo constaban 192 acciones. Por lo tanto, en el supuesto planteado la comparación debe limitarse a las 192 acciones que forman parte de la declaración.

## **COMPRA DE UNA VIVIENDA UNIFAMILIAR A LA PROMOTORA DE LA URBANIZACIÓN, ALQUILADA DURANTE SEIS AÑOS A UN TERCERO, A TRAVÉS DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA**

**Consulta nº V3084-16 de 4 de julio de 2016**

Del tenor literal del segundo párrafo del apartado 22º del artículo 20.Uno, anteriormente transcrito, se deduce que el legislador ha querido que el uso de la vivienda durante un plazo prudencial –por lo menos, dos años- agote la primera entrega, pero, a la vez, ha establecido la cautela de que dicho uso no se compute y, por tanto, no agote la primera entrega cuando se realice por quien será su propietario en última instancia, con el objetivo claro de evitar posibles esquemas de minoración artificial de la base imponible aprovechando indebidamente la exención del arrendamiento.

Ahora bien, debe significarse que el precepto se refiere de forma expresa a uso, entre otros, en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra; quiere ello decir que el uso en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra, por muy dilatados o sucesivos en el tiempo que sean, no pueden agotar nunca la primera entrega. Ello es así puesto que, por más contratos que se sucedan de arrendamiento con opción de compra, seguirá siendo de aplicación la exclusión de la letra d') del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, y, por tanto, estos arrendamientos seguirán estando sujetos y no exentos del Impuesto como vía de traslado al consumidor final del valor añadido de la promoción inicial. Por este motivo no hace referencia la Ley a este tipo de arrendamientos entre los casos que dan lugar a que se considere agotada la primera entrega de la vivienda.

En consecuencia, la entrega de la vivienda por el promotor vendedor al consultante tiene la consideración de primera entrega conforme a lo establecido anteriormente, sin que se considere que ha existido una entrega anterior por el hecho de que la vivienda ya haya sido objeto de un arrendamiento con opción de compra previo, en el que dicha opción no fue ejercitada por su titular,

estando esta primera entrega correspondiente a la operación objeto de consulta, por consiguiente, sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

## **TRIBUTACIÓN EN LA VENTA DEL EDIFICIO DESTINADO AL ARRENDAMIENTO Y POSIBILIDAD DE RENUNCIA A LA EXENCIÓN SI LA CONSULTANTE SE DEDICA TANTO A LA PROMOCIÓN COMO AL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES**

**Consulta nº V3092-16 de 4 de julio de 2016**

En consecuencia con dicho artículo la posterior transmisión del bien inmueble por ejercicio de la opción de compra tendrá la consideración de una segunda entrega de edificaciones que estará sujeta y exenta del Impuesto.

No obstante lo anterior, el apartado dos del mismo artículo 20 de la Ley del Impuesto recoge la posibilidad, en determinadas condiciones, de renuncia a la citada exención:

“Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto está contenido en el artículo 8, apartado 1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), que dispone que:

“1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.º y 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.”.

Por tanto, si el adquirente ostenta la condición de empresario o profesional y cumple los requisitos establecidos en dicho apartado dos y desarrollados por el Reglamento, el transmitente podrá solicitar la renuncia a la exención lo que determinará que la citada entrega quedará sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En particular, si la consultante adquiere el bien inmueble con la intención de continuar la actividad empresarial de arrendamiento se entiende que se cumplen los requisitos anteriormente citados pues la misma ostenta la condición de empresario por el mero hecho de dedicarse a la explotación continuada en el tiempo de un bien y detenta derecho a la deducción pues el inmueble arrendado está constituido de viviendas y locales que generan tal derecho a la deducción.

## **EJERCICIO ANTICIPADO DE LA OPCIÓN DE COMPRA EN EL MARCO DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO**

**Consulta nº V3175-16 de 7 de julio de 2016**

Por consiguiente, el mencionado precepto prevé una exclusión a este supuesto de exención en aquellos casos de entregas de edificaciones que sean consecuencia del ejercicio de una opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, cuando dicha entrega se efectúe por parte de empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero y los contratos tengan una duración mínima de diez años.

Según el criterio de este Centro directivo sobre la interpretación que ha de darse al artículo 20.uno.22º, A), a) de la Ley 37/1992, recogida entre otras, en la contestación a consulta vinculante de 18 de febrero de 2010, número V0305-10, puesto en relación con la nueva redacción del mencionado precepto, la exclusión a la aplicación de la exención por segundas o ulteriores entregas de edificaciones en los términos previstos en dicho artículo resulta procedente, exclusivamente, cuando el ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario tenga lugar en virtud de un contrato de arrendamiento financiero con una duración mínima de 10 años y siempre que dicha opción de compra se ejercite transcurrido al menos este plazo de 10 años.

A estos efectos, el plazo mínimo de 10 años se computará desde el inicio del contrato de arrendamiento financiero con independencia de que, con posterioridad, existan subrogaciones en la posición de cualquiera de las partes intervinientes en el mismo.

En consecuencia, en el caso de que dicho ejercicio se efectuara de forma anticipada al término del contrato cuando este tuviera una duración de 10 años o, cuando teniendo una duración superior, no haya transcurrido el plazo mínimo exigido de 10 años,

ha de entenderse que tendrá lugar la resolución del contrato de arrendamiento financiero y por consiguiente la excepción a la exención no será aplicable a la entrega del inmueble. A estos efectos, se asimilará al ejercicio de la opción de compra el compromiso del arrendatario de ejercitar la opción de compra frente al arrendador.

En virtud de lo expuesto anteriormente, tratándose de un contrato de arrendamiento financiero con una duración superior a 10 años, como parece desprenderse de la información contenida en el escrito de consulta presentado, el ejercicio anticipado de la opción de compra del inmueble por parte de la entidad consultante transcurrido el plazo mínimo de 10 años desde el inicio del mismo constituirá una entrega de bienes sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### **CESIÓN DE DERECHOS DE PAGO ÚNICO JUNTO CON UNA FINCA RÚSTICA**

**Consulta nº V3724-16 de 5 de septiembre de 2016**

De conformidad con los criterios expuestos anteriormente la transmisión de derechos de ayuda de la Política Agrícola Común cuando va acompañada de la cesión de un número equivalente de hectáreas admisibles, ya sea con carácter temporal (arrendamiento) o definitivo (venta), no constituye un fin en sí mismo, por lo que seguirá el mismo régimen que la operación principal de cesión del terreno, con la aplicación, cuando proceda, de los supuestos de exención contemplados, respectivamente, en el apartado 23º y 20º del citado artículo 20.Uno de la Ley 37/1992.

### **CESIÓN AISLADA DE LOS DERECHOS DE PAGO ÚNICO**

**Consulta nº V3782-16 de 8 de septiembre de 2016**

En relación con la cuestión planteada cabe señalar que, con fecha 8 de julio de 2015, tuvo lugar contestación vinculante a las consultas con números V2095-15 y V2096-15, planteadas en relación con el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las cesiones y/o transmisiones de derechos de pago único. A tal efecto, se contestó lo siguiente:

“4.- Por lo que respecta a la venta o cesión de los derechos de ayuda sin tierra y, según lo ya expuesto, se trata de prestaciones de servicios sujetas al Impuesto y no exentas del mismo, al no resultar aplicable ninguna de las exenciones previstas en los artículos 20 a 67 de la Ley 37/1992.

(...)”

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### EXCESO DE ADJUDICACIÓN EN LA PARTICIÓN Y ADJUDICACIÓN DE BIENES DE UNA HERENCIA

Consulta nº V3741-16 de 7 de septiembre 2016

La interpretación que debe darse al artículo 1.062, párrafo segundo, del Código Civil, ya ha sido expuesta por este Centro Directivo en numerosas contestaciones a consultas, de las que se pueden citar las nº V0105-06 y V1026-06, de 19 de enero y 1 de junio de 2006, respectivamente. En la última de ellas, se decía, entre otras cosas lo siguiente:

«El supuesto de no sujeción descrito tiene su fundamento en la doctrina expuesta repetidas veces por el Tribunal Supremo (entre otras, sentencias de 23 de mayo de 1998 y de 28 de junio de 1999), según la cual “la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero”. En esta última sentencia (cuarto párrafo del fundamento de derecho tercero) el Tribunal Supremo afirma lo siguiente:

“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.

Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división –supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, artículo 401 Código Civil)– la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero –artículos 404 y 1.062, párrafo 1.º, en relación éste con el artículo 406, todos del Código Civil–.

Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un «exceso de adjudicación», sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar –artículo 400 del Código Civil–. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de «compra» de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los artículos 402 y 1.061 del Código Civil, en relación éste, también, con el 406 del mismo cuerpo legal.”

Por lo tanto, de acuerdo con los preceptos transcritos y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, si el desequilibrio en los lotes se produce por imposibilidad de formar dos lotes equivalentes, por la existencia de un bien no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Ahora bien, la excepción por indivisibilidad no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerado, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes, de forma que, para poder aplicar lo dispuesto en el artículo transcrito, es necesario que el exceso de adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, dos lotes equivalentes. En caso contrario, el exceso de adjudicación oneroso estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.»

### LEGADO DE COSA AJENA

Consulta nº V3256-16 de 12 de julio de 2016

El Código Civil regula el legado de cosa ajena en los artículos 858 y siguientes. En concreto el artículo 863 establece que:

“Será válido el legado hecho a un tercero de una cosa propia del heredero o de un legatario, quienes al aceptar la sucesión, deberán entregar la cosa legada o su justa estimación, con la limitación establecida en el artículo siguiente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entiende sin perjuicio de la legítima de los herederos forzosos.”

El legado de cosa ajena se entiende como una carga impuesta por el testador a su sucesor universal para poder aceptar su parte de la herencia; por lo tanto, la base imponible de cada uno de los causahabientes estará compuesta por la parte que le corresponda por la herencia y será deducible el legado de cosa ajena que se ve obligado a realizar para poder aceptar la misma. Además cada legatario deberá incluir en la base imponible del impuesto el legado que recibe.

## INCREMENTO DEL JUSTIPRECIO POR EXPROPIACIÓN QUE SE HA ABONADO A LOS HEREDEROS DEL EXPROPIADO

Consulta nº V3337-16 de 15 de julio de 2016

### » IRPF

Desde la consideración de ganancias y pérdidas patrimoniales que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tienen las cantidades percibidas con ocasión de una expropiación forzosa, tal como establece el citado artículo 33.1, los importes satisfechos a los herederos en concepto de aumento del justiprecio en virtud de sentencia judicial procede atribuirlos a la persona que ha generado el derecho a su percepción, condición que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11.5, únicamente puede corresponder al causante de la herencia.

Respecto a su imputación temporal, procede indicar que como regla general las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputan al período impositivo en que tiene lugar la alteración patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.1.c) de la Ley del Impuesto. Ahora bien, junto con esta regla general el citado precepto recoge una serie de reglas especiales de imputación temporal, reglas de las que procede mencionar aquí la recogida en la letra a), a la que también procede unir la establecida en el apartado 4 del mismo artículo, y que, respectivamente, establecen lo siguiente:

- “Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.”
- “En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse”.
- La consideración del importe que resulta de la sentencia judicial como ganancia patrimonial y la realización de una interpretación integradora de los preceptos transcritos nos llevan a desechar por imposible la primera de las reglas reproducidas, puesto que el contribuyente estaba fallecido en el período impositivo en el que la sentencia judicial adquirió firmeza, por lo que cabe concluir que procede imputar la ganancia patrimonial que resulta de la resolución judicial al período impositivo en el que se produjo el fallecimiento del causante.

### » Impuesto Sucesiones y Donaciones

Por otra parte, el artículo 3 de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece:

“1. Constituye el hecho imponible:

- a. La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.”

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

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

## DONACIÓN DE ACCIONES

Consulta nº V3408-16 de 19 de julio de 2016

En cuanto a la donación de acciones, transmisión a título gratuito, no constituye hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), sino del Impuesto de Sucesiones y Donaciones conforme al artículo 3.1.b) anteriormente transcrito, por lo que en ningún caso le resultará de aplicación la exención establecida en el artículo 108 de la Ley 24/1988, prevista, como hemos visto, tan solo para las transmisiones de valores sujetas al ITPAJD o al IVA.

## DONACIÓN DEL USUFRUCTO VITALICIO DE UNA VIVIENDA

Consulta nº V3455-16 de 20 de julio de 2016

### » 1. Tributación en los donantes:

El artículo 21 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, considera rendimientos íntegros del capital “la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo”. El artículo 22 de la citada Ley dispone lo siguiente:

“1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario.”

El artículo 6.5 del mismo texto legal establece que “se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital”.

El apartado 1 del artículo 40 de la citada Ley establece que “la valoración de las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 de esta ley se efectuará por el valor normal en el mercado. Se entenderá por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario”.

Y el artículo 24 dispone que “cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley”.

De acuerdo con los artículos anteriormente transcritos, constituye doctrina de este Centro Directivo (entre otras, consultas V2087-05, V0037-09, V0901-09, V0782-11 o V2577-13) que la constitución de un derecho de usufructo, vitalicio o temporal, sobre una vivienda genera, en principio, y salvo prueba en contrario, que podrá sustentarse en cualquier medio válido en derecho, cuya valoración no es competencia de este Centro Directivo sino de los órganos de comprobación de la Administración Tributaria, un rendimiento del capital inmobiliario que deberá valorarse a precio normal de mercado. En cualquier caso, este rendimiento no podrá ser inferior al señalado en el artículo 85 de la Ley del Impuesto.

De esta forma, en el presente caso en el que los consultantes tienen intención de donar el usufructo, vitalicio o temporal de una vivienda a su hija, la acreditación de la gratuidad derivada del negocio jurídico indicado determinará la no aplicación de la presunción contenida en el citado artículo 6.5 de la LIRPF, por lo que la incidencia de la operación propuesta en este Impuesto quedará limitada a la imputación del rendimiento neto previsto en el artículo 85 de la LIRPF durante cada uno de los años de duración del usufructo.

Por el contrario, de no acreditarse tal gratuidad procederá aplicar el artículo 40.1 (valor normal en el mercado), debiendo tenerse en cuenta que en estos casos, nuevamente, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 24 el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 durante cada uno de los años de duración del usufructo.

## » 2. Tributación en la donataria:

El artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. en adelante LISD, dispone que: “Constituye el hecho imponible:

(...)

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos”.”

Por su parte, el artículo 5.b) de la LISD determina que:

“Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

(...)

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas “inter vivos” equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.”

En cuanto a la base imponible, el artículo 10.b) de la LISD estipula que:

“Constituye la base imponible del impuesto:

(...)

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas “inter vivos” equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.”

A este respecto, el artículo 26 de la LISD establece las reglas específicas de tributación del usufructo en los siguientes términos:

“Serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes a la tributación del derecho de usufructo, tanto a la constitución como a la extinción, de las sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total. El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

(...)"

De la aplicación de los preceptos transcritos a la cuestión planteada en el escrito de consulta, resulta que la constitución del usufructo temporal o vitalicio de una vivienda estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de "donación y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables", siendo sujeto pasivo el usufructuario, que es el favorecido por la constitución del usufructo, es decir la hija del consultante. La base imponible se obtendrá aplicando las normas del artículo 26 anteriormente transcrito.

## CONDONACIÓN DE DEUDA HIPOTECARIA

Consulta nº V3671-16 de 5 de septiembre de 2016

El consultante no puede afrontar el pago de su hipoteca; a fin de evitar el procedimiento judicial que acabe con el embargo de la vivienda, la entidad financiera le propone gestionar la venta de la vivienda por el valor de mercado, inferior a la deuda. El banco recibiría íntegramente el importe de la venta y le condonaría el resto de la deuda hipotecaria, unos 50.000 euros.

El artículo 618 del Código Civil define la donación como un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que la acepta. La doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación: 1º. El empobrecimiento del donante. 2º. El enriquecimiento del donatario. 3º. La intención de hacer una liberalidad (animus donandi).

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

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

En la operación objeto de consulta, el consultante manifiesta que la entidad financiera va a condonar parte de la deuda del consultante y prestatario; sin embargo, no se trata de una dación en pago de la deuda, porque la vivienda no se transmite al banco, sino a un tercero.

De la sucinta enumeración de los hechos formulada en la consulta, parece que la condonación parcial de la deuda hipotecaria del consultante que va a realizar la entidad financiera, a razón de casi el 50 por 100 de la deuda total, no parece tener la intención de beneficiar al consultante sino el asegurarse poder cobrar parte de la deuda que tenía el consultante con ella. No habría "animus donandi". En estas circunstancias, no existiría desde una perspectiva civil una donación en la referida condonación parcial de la deuda; y por lo tanto no quedaría sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## DONACIÓN DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES CUANDO SE PERCIBEN REMUNERACIONES POR EL DONANTE EN ENTIDADES FILIALES

Consulta nº V3055-16 de 1 de julio de 2016

Tal y como ha señalado este Centro Directivo en consultas como la CV 2432-14 y 0428-15:

"...

Del artículo 4.1 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 se desprende que los requisitos referidos a la naturaleza empresarial de la actividad, los porcentajes de participación individual o de grupo de parentesco así como el desempeño de funciones directivas remuneradas con el nivel exigido por la Ley han de predicarse o imputarse a la concreta actividad de que se trate, es decir, respecto de aquella cuya exención



en el impuesto patrimonial se pretende como condición necesaria para la reducción en la donación de sus participaciones.

...

Resulta irrelevante, por tanto, a efectos del mantenimiento de la reducción, el desempeño de funciones directivas en entidades distintas a aquella a que se refiere la reducción prevista en la Ley 29/1987.

### **REDUCCIÓN DONACIÓN DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES CUANDO EL DONANTE SE ENCUENTRA JUBILADO CON ANTERIORIDAD**

**Consulta nº V3239-16 de 11 de julio de 2016**

En el escrito de consulta se manifiesta que los consultantes, ya jubilados, no ejercen funciones directivas en ninguna de las entidades ni perciben retribución alguna por ningún concepto. Siendo esto así, no tienen derecho a la exención en el impuesto patrimonial en ninguna de las tres entidades, por lo que, consecuentemente, no procederá la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987.

### **REQUISITOS DE MANTENIMIENTO. LIQUIDACIÓN DE COPROPIEDAD SOBRE INMUEBLES DE RESULTAS DE ADJUDICACIÓN "MORTIS CAUSA"**

**Consultas nº V3644-16 de 2 de septiembre de 2016**

No afecta al mantenimiento de la reducción practicada conforme al artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la disolución de la copropiedad sobre un bien inmueble comprendido en la adquisición "mortis causa" de que se trata, siempre que, como en el caso planteado en el escrito de consulta, se haga entre el grupo de coherederos llamados a la herencia y que, en consecuencia, tenían todos ellos derecho a la aplicación de la reducción sobre el valor adquirido por cada uno.

## TEMAS FISCALES ..... 35

**Más sobre la inconstitucionalidad parcial del IIVTNU: Vías de reclamación, situación transitoria, propuestas de reforma**

**JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN.** Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional) ..... 35

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 45

**Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. .... 45**

- Aportación no dineraria especial de todos los activos y pasivos de la comunidad de bienes, que constituyen la rama de actividad de promoción inmobiliaria, a una sociedad limitada de nueva constitución..... 45
- Extinción del condominio, adjudicándose alguno de los bienes en pro indiviso entre dos hermanas y el resto de los bienes en propiedad exclusiva, en la cuantía correspondiente a la participación en la comunidad y sin que exista exceso de adjudicación . 45
- Disolución de la comunidad hereditaria ..... 45
- Venta de una vivienda adquirida en 2002..... 45
- Aportación de un inmueble, recibido de su padre mediante un pacto de mejora, a la sociedad de gananciales..... 46
- Liquidación de dos inmuebles que permanecen en pro indiviso, mediante la adjudicación a uno de los cónyuges quien compensará al ex marido mediante el abono en dinero de la mitad del valor de los inmuebles..... 46
- Aportación de una nave, propiedad de una sociedad civil, a una sociedad de responsabilidad limitada de nueva constitución..... 46
- Aportación a una sociedad mercantil de nueva creación de carácter familiar de toda la rama de actividad de arrendamiento..... 46
- Legado de la nuda propiedad de su mitad indivisa de un inmueble a su hija, el usufructo de su mitad indivisa a su cónyuge y a su hijo un derecho de habitación que recae sobre una de las construcciones situadas en el inmueble ..... 46
- Constitución de derechos de reserva de aprovechamiento urbanístico..... 47

## TEMAS FISCALES

### Más sobre la inconstitucionalidad parcial del IIVTNU: Vías de reclamación, situación transitoria, propuestas de reforma

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

- 1.- Introducción
- 2.- Posibles vías para recuperar lo satisfecho por el IIVTNU
  - 2.1.- Los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional sobre el IIVTNU
  - 2.2.- ¿Son nulas de pleno derecho las liquidaciones del IIVTNU?
  - 2.3.- La vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador
    - 2.3.1.- La doctrina del Tribunal Supremo
    - 2.3.2.- Las limitaciones introducidas por Ley 40/2015
- 3.- Algunos pronunciamientos tras las sentencias constitucionales
- 4.- Propuestas de la Comisión de expertos

## 1. INTRODUCCIÓN

Como ya analizamos en un trabajo anterior<sup>1</sup>, pese a que las sentencias constitucionales recaídas en los últimos meses en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) resultaban previsibles, no por ello está siendo menor su impacto. A raíz de tales pronunciamientos se han abierto varios interrogantes, por un lado, para los contribuyentes, que se plantean las posibles vías a seguir para recuperar lo satisfecho por este tributo en los casos declarados contrarios a la Constitución (minusvalías); y, por otro, para las Administraciones competentes, que se enfrentan a una extraordinaria carga de trabajo para dar respuesta a las vías de impugnación abiertas; y, lo que es más grave, a la obligación de realizar devoluciones por este impuesto o a indemnizar por la responsabilidad en que han podido incurrir.

Junto a esto, el legislador tiene sobre la mesa la necesidad de reconfigurar el impuesto, sobre el que recientemente se han hecho públicas distintas propuestas de reforma, destacando la de la Comisión para la reforma de la financiación local creada por Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017, que ha elevado su informe el pasado 28 de julio.

En el presente artículo nos proponemos: i) mostrar las vías que pueden abrirse por los contribuyentes para la recuperación de lo satisfecho por el IIVTNU en los casos declarados contrarios a la Constitución (minusvalías); ii) dar cuenta de algunas sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa recaídas con posterioridad a las sentencias constitucionales; y iii) exponer las propuestas sobre el IIVTNU recogidas en el reciente informe emitido por la Comisión de Expertos para la reforma de la financiación local.

## 2. POSIBLES VÍAS PARA RECUPERAR LO SATISFECHO POR EL IIVTNU

### 2.1. Los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional sobre el IIVTNU

Ya en el trabajo publicado en el BIT núm. 208 acerca de las sentencias constitucionales sobre el IIVTNU hacíamos referencia a sus efectos, haciendo notar que, a diferencia de lo que venía siendo habitual en otros pronunciamientos constitucionales,

<sup>1</sup> "Origen, contenido y efectos de las recientes sentencias constitucionales en torno al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana", BIT núm. 208, junio 2017.

especialmente en materia tributaria, en esta ocasión el Tribunal no había incluido una cláusula específica de limitación de los efectos de su fallo. Lo anterior plantea la duda de si la declaración de nulidad de determinados preceptos de la normativa del IIVTNU “en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica” [SSTC 26/2017, FJ 7; 37/2017, FJ 5; 59/2017, FJ 5 a); y 72/2017, FJ 4 a)] tiene eficacia hacia el pasado y, en su caso, en qué términos y con qué alcance.

Para el análisis de esta cuestión debemos partir tanto de lo previsto en la Constitución y en la LOTC sobre los efectos de las sentencias constitucionales, como de la práctica hasta ahora seguida por el Tribunal. En este sentido, recordemos que, según el art. 161.1.a) CE, “la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada”, a lo que la LOTC añade que “[l]as sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado” (art. 38.1) y que “[c]uando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados” (art. 39.1), si bien “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” (art. 40.1).

En el modelo austriaco de justicia constitucional, basado en la concepción kelseniana de “legislador negativo”, el efecto de la declaración solo es derogatorio de la norma afectada, teniendo únicamente efecto prospectivo. Sin embargo, como señala DÍAZ REVORIO<sup>2</sup>, varios sistemas europeos, entre ellos el español, se han ido apartando de dicho modelo en aspectos concretos, entre otros<sup>3</sup>, el referido a los efectos temporales del fallo, “incorporando la posibilidad de dotar de ciertos efectos retroactivos a la sentencia de inconstitucionalidad, tendiendo a sustituir el efecto de derogación por el de nulidad, y el carácter constitutivo de la sentencia por el declarativo. Todo ello aun cuando en algunos sistemas no parece clara la definición de esos efectos temporales, y en los que establecen la nulidad, esta encuentra limitaciones evidentes, por razones de seguridad jurídica”<sup>4</sup>.

Como es obvio, los efectos temporales de la sentencia declarativa de la inconstitucionalidad de una norma y, en concreto, de los aspectos controvertidos del IIVTNU que aquí nos ocupan, tiene importantes repercusiones de cara a revisar los actos de aplicación en el pasado de la norma inconstitucional, que será el interés de los contribuyentes afectados (el de las Administraciones concernidas será el opuesto, lógicamente).

Ahora bien, como subraya el autor citado, el asunto de los efectos temporales hacia el pasado de las declaraciones de inconstitucionalidad *no presenta una solución clara*, siendo varias las posiciones y matices que se pueden encontrar en la doctrina y en la propia jurisprudencia. Así, por un lado, MORENO FERNÁNDEZ<sup>5</sup> considera “evidente que en el ordenamiento jurídico español se ha desechado la eficacia prospectiva de las declaraciones de inconstitucionalidad (efectos *ex nunc*), para asumir, con todas sus consecuencias, la eficacia retrospectiva (efectos *ex tunc*)”, por lo que entiende que los actos dictados en aplicación de la norma expulsada del ordenamiento devienen nulos<sup>6</sup>. Sin embargo, JIMÉNEZ CAMPO<sup>7</sup> opina que en el sistema de la Constitución y la LOTC se descarta, en primer lugar, toda ultraactividad de la ley que haya merecido esa sanción, pero “se excluye también, en garantía de la seguridad jurídica, que las situaciones ordenadas según la ley nula, y ya *firmes*, puedan ser, sin más, sometidas a revisión”.

A las distintas interpretaciones que se pueden encontrar en la doctrina, se suma el hecho de que el Tribunal Constitucional ha venido entendiendo que solo a él corresponde determinar en cada caso los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, al señalar que le compete no solo el examen de la constitucionalidad de la Ley sino “en la medida que ello sea necesario para precisar el sentido de su decisión, la determinación del alcance de su fallo” (por todas, STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 5). De acuerdo con esta potestad que se reconoce, es posible encontrar en sus pronunciamientos: i) declaraciones de inconstitucionalidad con nulidad (bien expresa o bien tácita); ii) declaraciones de derogación de la norma enjuiciada, sin nulidad; y iii) modulaciones o limitaciones a la nulidad previamente declarada.

2 DÍAZ REVORIO, F.J. “Tipología y efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional en los procedimientos de inconstitucionalidad ante la reforma de la LOTC”, *La reforma del Tribunal Constitucional. Actas del V Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, págs. 149. ss.

3 Junto a la cuestión de los aspectos temporales de la sentencia constitucional, se puede citar la incorporación de nuevos tipos de fallos, como las sentencias interpretativas. Para un análisis de este abanico de Sentencias, vid. DÍAZ REVORIO *op. cit.*

4 Vid. DÍAZ REVORIO, F.J. *op. cit.*, pág. 150.

5 MORENO FERNÁNDEZ, J.I., *La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Aranzadi Thomson-Reuters, Pamplona, 2009, pág. 46.

6 En esta posición también se encuentra, entre otros, MARTÍN QUERALT, J. “La ejecución de las Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: las peticiones de devolución y las acciones de resarcimiento”, en *Análisis de la jurisprudencia tributaria comunitaria. Su incidencia en los tribunales españoles*, Consejo General del Poder Judicial, Estudios de Derecho Judicial, núm. 143, pág. 301.

7 JIMÉNEZ CAMPO, J. “Qué hacer con la ley inconstitucional”, en *La Sentencia sobre la inconstitucionalidad de la Ley*, Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional, Tribunal Constitucional/Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997, pág. 41.

En nuestro anterior trabajo sobre la declaración parcial de inconstitucionalidad del IIVTNU<sup>8</sup> dejábamos constancia de que las sentencias 26/2017, 37/2017 y 59/2017, que declaran parcialmente la inconstitucionalidad y nulidad de ciertos preceptos de la normativa reguladora del IIVTNU de los territorios de Gipuzkoa y Álava/Araba y del territorio común, respectivamente, a las que se ha unido la STC 72/2017, de 5 de junio, referida a la normativa foral navarra, no han seguido la práctica habitual de otras declaraciones de inconstitucionalidad de normas tributarias; práctica que, arrancando de la conocida STC 45/1989, de 20 de febrero, llevaba a ampliar la limitación de efectos más allá del límite de la cosa juzgada, acordando una eficacia *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.

Así, la STC 140/2016, de 21 de julio, referida a las tasas judiciales, sostiene que la anterior limitación constituye una “doctrina reiterada de este Tribunal”, aunque se debe señalar que también presenta excepciones, por citar una también reciente, la STC 203/2016, de 1 de diciembre, que declara inconstitucional y nulo el art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del IRPF del territorio histórico de Gipuzkoa, cuyo fallo no incluye ninguna limitación de sus efectos.

Ante el silencio del Tribunal en el caso del IIVTNU surge la duda de con qué alcance hacia el pasado tendrán derecho los contribuyentes a obtener la devolución de lo abonado por dicha exacción (y la correlativa obligación de los municipios de devolver) en aquellas transmisiones que no hayan puesto de manifiesto una plusvalía. Naturalmente, la respuesta dependerá de la situación procedimental en que se halle cada caso y de la posición que se mantenga sobre la eficacia retrospectiva de las sentencias recaídas.

En primer lugar, es indiscutible que las obligaciones tributarias que estén pendientes de decisión en vía administrativa o jurisdiccional por haber sido impugnadas en tiempo y forma deberán analizarse a la vista de la doctrina constitucional que recogen las SSTC citadas, de tal forma que cuando se hayan gravado situaciones en que no exista plusvalía (cuestión aparte, que luego se tratará, es quién y cómo ha de probar la inexistencia) el impuesto no podrá exigirse. Esto supone que, tratándose de liquidaciones, estas deberán anularse (y devolverse lo ingresado o dejarlas simplemente sin efecto en caso de que el ingreso no hubiese tenido lugar) y que, si estamos ante autoliquidaciones que el contribuyente haya impugnado, solicitando su rectificación, deberá accederse a la misma, devolviéndose lo ingresado.

En segundo término, parece claro que, al no haberse incluido ninguna limitación de efectos, podrá instarse la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes del IIVTNU, siempre que no haya transcurrido el plazo para hacerlo (cuatro años desde que terminara el plazo para presentar la autoliquidación, según el art. 66 LGT). Esto implica ya, a diferencia de lo indicado en el párrafo anterior, cierta eficacia hacia el pasado, puesto que permite reabrir una situación cerrada, pero siempre que se encuentre dentro del plazo de prescripción.

Las mayores dudas se plantean en los supuestos en que exista una liquidación practicada por la Administración<sup>9</sup>, cuando la liquidación no haya sido impugnada (y sea por tanto firme en vía administrativa) o sí lo haya sido pero en vía judicial se haya confirmado por Sentencia firme (cosa juzgada). En los casos mencionados los aspectos a aclarar serían dos: i) si cabe instar una acción de nulidad o revisión que abra la vía a la devolución de lo satisfecho; ii) si, en otro caso, es posible reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador. A cada uno de estos aspectos dedicamos los dos apartados que siguen.

## 2.2. ¿Son nulas de pleno derecho las liquidaciones del IIVTNU?

Ya hemos visto que cuando el recurso contra una liquidación del IIVTNU esté pendiente de resolución en el momento en que se han dictado las sentencias constitucionales, estas serán plenamente aplicables, de tal suerte que, en caso de haberse gravado una minusvalía, la liquidación se deberá anular. Sin embargo, tratándose de liquidaciones firmes, por no haberse impugnado en su momento o haber sido confirmadas en vía administrativa o judicial, la solución más plausible es mantener su validez y eficacia. Como señala SESMA<sup>10</sup> esta es *a priori* la regla general de nuestro ordenamiento, no solo para las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma (siempre salvo mención en contra del Tribunal Constitucional), sino también para las resoluciones judiciales que anulan una disposición general<sup>11</sup> y para la revisión de oficio de disposiciones administrativas<sup>12</sup>.

8 Op. cit. pág. 33.

9 Bien sea porque el sistema de gestión del IIVTNU en el municipio correspondiente sea el declaración por el sujeto pasivo y liquidación por la Administración, o bien porque, siendo aplicable el sistema de autoliquidación, se haya dictado una liquidación para corregir la autoliquidación presentada o porque esta no se haya presentado.

10 SESMA SÁNCHEZ, B. *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2017, pág. 231.

11 Por disponer así el art. 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa: “Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente”.

12 Respecto de lo cual el art. 106.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, prevé que “Las Administraciones Públicas, al declarar la nulidad de una disposición o acto, podrán establecer, en la misma resolución, las indemnizaciones que proceda reconocer a los interesados, si se dan las circunstancias previstas en los artículos 32.2 y 34.1 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público sin perjuicio de que, tratándose de una disposición, subsistan los actos firmes dictados en aplicación de la misma”.

Es cierto que el art. 40.1 LOTC parece postular la anterior solución solo para las liquidaciones confirmadas en vía judicial y no para las que son firmes en vía administrativa. Pero el propio Tribunal Constitucional ha apelado al principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE y al de igualdad del art. 14 CE para extender la intangibilidad a las liquidaciones que hayan causado estado, porque la conclusión contraria “entrañaría un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales” (SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11; y 180/2000, de 29 de junio, FJ 7, entre otras).

Lo anterior ha sido matizado por la práctica jurisprudencial, pues el Tribunal Supremo ha considerado en algunas ocasiones, *no en todas*, que las liquidaciones dictadas al amparo de una norma luego declarada inconstitucional son automáticamente nulas de pleno derecho. Así lo hizo, por ejemplo, respecto de las liquidaciones del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar creado en el año 1990, sobre el que la Sentencia de 15 de julio de 2000, entre otras, concluyó que los interesados que no hubieran impugnado las liquidaciones correspondientes podían solicitar su revisión por ser nulas de pleno derecho y, simultánea o sucesivamente, instar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Esta interpretación es discutible, pues parece introducir una nueva causa de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos que va más allá de lo previsto en el actual art. 47<sup>13</sup> de la Ley de Procedimiento Administrativo<sup>14</sup> y su equivalente en el ámbito tributario, que es el art. 217 LGT. Es cierto que la inconstitucionalidad de la ley en aplicación de la cual se dictó el acto podría ser un motivo de nulidad “que se establezca expresamente en una disposición con rango de Ley”<sup>15</sup>, y esta disposición podría ser el art. 39.1 LOTC. Ahora bien, ya hemos apuntado las dudas interpretativas que ofrece dicho precepto, que expresamente predica la nulidad de la norma, pero no de los actos de ejecución de la misma. Así las cosas, parece mayoritaria la tesis contraria a considerar la inconstitucionalidad como un supuesto de nulidad radical<sup>16</sup>. Entre los autores contrarios a dicha extensión de las causas de nulidad debemos citar, por su autoridad, a GARCÍA DE ENTERRÍA<sup>17</sup> para quien dicha postura del Tribunal Supremo es un ejemplo claro de la “retórica de la nulidad” llevada al extremo, porque nuestro ordenamiento pone de manifiesto (arts. 40.1 LOTC, 47 y 109 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 74 de la Ley de la Jurisdicción<sup>18</sup>) que solo son nulos de pleno derecho los actos que se enumeran taxativamente en la ley, entre los cuales no figura la inconstitucionalidad de la norma, estableciendo, por el contrario, la solución opuesta, esto es, que la nulidad de las normas no acarrea per se la de los actos dictados en su aplicación.

Cabe destacar, además, que la posición del Tribunal Supremo de considerar nulas de pleno derecho las liquidaciones dictadas en aplicación de una norma de cobertura inconstitucional, como sería el caso del IIVTNU cuando recae sobre minusvalías, solo se ha apreciado en algunas ocasiones, lo que no parece muy consistente con la tesis de que estamos ante una causa de nulidad *ex lege*. Por ejemplo, no lo entendió así con las liquidaciones en aplicación de la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos<sup>19</sup> respecto de las que sostuvo que la nulidad por vía de inconstitucionalidad de una ley no se trasladaba al acto administrativo y que si este era firme en vía administrativa o judicial no podía ser revisado, ni tampoco dar pie a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador. La misma postura cabe deducir de las sentencias del Tribunal Supremo recaídas en relación con las tasas portuarias<sup>20</sup>.

Más recientemente, en varias sentencias<sup>21</sup> referidas a la aplicación de la STC 203/2016, antes citada, a situaciones administrativas firmes, el Tribunal Supremo parece confirmar que abandona su tesis pasada de que la inconstitucionalidad es causa de nulidad radical.

El Tribunal Supremo ha justificado su cambiante criterio según los casos en que, a falta de pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre los efectos *ex nunc o ex tunc*, “corresponde a los jueces y tribunales, ante quienes se suscite la cuestión, decidir definitivamente acerca de la eficacia retroactiva de la declaración de inconstitucionalidad”<sup>22</sup> pero hay que tener presente

13 Según el cual, “[I]os actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes: a) Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; b) Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio; c) Los que tengan un contenido imposible; d) Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta; e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados; f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición; g) *Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición con rango de Ley.*”

14 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

15 Art. 47.1.g) Ley 39/2015 y 217.1.g) LGT.

16 Entre otros, GARCÍA-TREVILJANO GARNICA, J.A. “La invalidez jurídica en Derecho Administrativo”, *Problemas prácticos y actualidad del Derecho administrativo: Anuario 2014*, págs. 19 y ss.; PÉREZ TORRES, E. “La reforma de los procedimientos de revisión”, *Estudios Jurídicos*, 2004, pág. 673ss.; SESMA SÁNCHEZ, *op. cit.* pág. 246. En contra se manifiestan, entre otros, MORENO FERNÁNDEZ, J.L., *op. cit.* 49 y RUIZ ZAPATERO, G. “Los efectos de las leyes tributarias inconstitucionales”, *Revista de Administración Pública*, núm. 169, 2006.

17 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *La responsabilidad patrimonial del Estado legislador*, Thomson-Civitas, 2005, pág. 266.

18 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

19 Sentencias de 1 de julio, 17 de julio de 2003 y de 2 de febrero de 2004 (JUR 2004, 54458).

20 Entre otras, Sentencias de 5 de marzo de 2008 (RJ 2008, 3716), 24 de noviembre de 2009 (RJ 2009, 8081), 24 de enero de 2011 (RJ 2011, 813), 26 de junio de 2011 (RJ 2011, 5478) y 15 de enero de 2013 (rec. de casación núm. 817/2011).

21 Entre otras, Sentencias de 13 de junio de 2016 (recurso de casación núm. 2640/2015), 20 de octubre de 2016 (recurso de casación núm. 2588/2015) y 22 de noviembre de 2016 (recurso de casación núm. 2744/2015).

22 Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 2016, recurso de casación 48/2015.

el art. 40.1 LOTC (interpretado en el sentido de incluir a los actos firmes en vía administrativa por razones de igualdad, como cabe postular), de forma que calificar como nulos de pleno derecho los actos dictados al amparo de una norma declarada inconstitucional podría ir contra el principio de seguridad jurídica. No parece que un órgano de la jurisdicción ordinaria deba llevar a dicho extremo los efectos de una sentencia del Tribunal Constitucional si este no lo indica expresamente y en los pronunciamientos sobre el IIVTNU no lo ha hecho.

Otra razón en apoyo de lo que sostenemos es que el Tribunal Supremo no viene apreciando la nulidad radical de los actos de aplicación de normas reglamentarias ilegales ni de normas declaradas contrarias al Derecho de la Unión Europea, cuando el tratamiento de los actos que pierden su soporte legal debería ser idéntico en los tres casos, ya que el principio constitucional en juego –la seguridad jurídica– es el mismo, tal y como ha puesto de relieve la doctrina alemana. Como afirma SESMA<sup>23</sup>, “la seguridad jurídica en juego es la misma cuando se trata de un acto administrativo firme y la firmeza es idéntica en todos los casos porque solo deriva de la imposibilidad de revisar el acto”, lo que acontece tanto si ha recaído sentencia judicial como si no se ha recurrido en tiempo y forma.

Por las mismas razones que hemos descartado la nulidad radical de los actos de aplicación del IIVTNU que han ganado firmeza, a pesar de que hayan gravado una minusvalía, también parece forzado aplicarles otras vías de revisión como la devolución de ingresos indebidos<sup>24</sup>, puesto que este mecanismo es en puridad una forma de ejecución de una devolución acordada por otras vías (reposición, reclamación económico-administrativa, revocación, etc.), de tal suerte que, como dispone el art. 221.3 LGT, ante liquidaciones firmes primero habría que anular la liquidación, lo que ya hemos descartado que pueda hacerse tan solo con base en la declaración de inconstitucionalidad, salvo que el Tribunal Constitucional lo hubiera indicado expresamente.

Tampoco procede, en nuestra opinión, aplicar la figura de la revocación prevista en el art. 109 de la Ley de Procedimiento Administrativo y art. 219 LGT<sup>25</sup>, puesto que la declaración de inconstitucionalidad no sería una “circunstancia sobrevenida” a efectos de esta figura, cuya aplicación podría lesionar además no solo el principio de seguridad jurídica, sino también el de igualdad, pues solo permitiría revisar por esta vía las liquidaciones del IIVTNU sobre las que no hubiera recaído resolución económico-administrativa ni judicial, con lo que, de nuevo, se trataría mejor al que ha consentido la liquidación que a quien la ha combatido y ha visto desestimada su pretensión.

Asimismo, cabe descartar la procedencia del recurso extraordinario de revisión previsto en el art. 244 LGT<sup>26</sup> puesto que una Sentencia de inconstitucionalidad no debe considerarse a estos efectos como un “documento esencial”, interpretación esta que ha confirmado el Tribunal Supremo<sup>27</sup>; como tampoco lo es a efectos de la revisión de sentencias firmes prevista en el art. 102 de la Ley de la Jurisdicción<sup>28</sup>.

En resumen, las situaciones pasadas que entendemos susceptibles de beneficiarse de las sentencias recaídas serán aquellas liquidaciones del IIVTNU que hayan sido impugnadas, estando pendientes de resolución; y junto a ellas y debido a que no se ha incluido una cláusula de limitación de efectos, también aquellas autoliquidaciones que se encuentren dentro de los cuatro años de prescripción para solicitar su revisión. Creemos, en cambio, que no cabe ir más allá de dicho plazo acudiendo a la vía de la nulidad de pleno de derecho.

### 2.3. La vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador

A la vista de la dificultad de instar la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones dictadas en aplicación del IIVTNU, resulta obligado analizar otra vía de recuperación de lo satisfecho que pueden intentar los afectados, que sería la doctrina de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador<sup>29</sup> construida por el Tribunal Supremo (fundamentalmente a partir de la Sentencia de 29 de febrero de 2000) con base en los arts. 139 y ss. de la Ley 30/1992, recientemente sustituidos por el art. 32 de la Ley 40/2015,

23 *Op. cit.* pág. 252.

24 No obstante, algunos pronunciamientos jurisdiccionales han defendido esta postura en relación con otros casos distintos del IIVTNU aquí suscitado. Por ejemplo, las Sentencias del TSJ de Madrid de 12 de septiembre de 2003 y 30 de enero de 2004, y las Sentencias del TSJ de Canarias de 21 de diciembre de 2012 y 17 de diciembre de 2014.

25 Conforme a cuyo apartado 1: “La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico”.

26 El art. 244.1 LGT prevé que: “El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) *Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto* que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido. b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución. c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.”

27 Sentencia de 22 de diciembre de 2005, entre otras.

28 El Tribunal Supremo, en Sentencia de 19 de diciembre de 2016, recurso de casación núm. 16/2016, entre otras, ha excluido que las Sentencias recaídas sobre el asunto con posterioridad a la que se pretende revisar puedan incluirse dentro de los supuestos tasados de revisión.

29 Sobre el desarrollo de esta jurisprudencia, Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *La responsabilidad patrimonial del Estado legislador*, Thomson-Civitas, 2005.

de régimen jurídico del sector público. Nos referiremos primero a los perfiles de la doctrina del Supremo para examinar luego los importantes condicionantes que establece la nueva regulación contenida en la Ley 40/2015.

### 2.3.1. La doctrina del Tribunal Supremo

Como recuerdan SESMA<sup>30</sup> y MORENO<sup>31</sup>, la teoría elaborada por el Tribunal Supremo sobre la responsabilidad patrimonial del Estado legislador se apoya en una amplia concepción de la responsabilidad de los poderes públicos que proclama el art. 9.3 CE, con base en la cual “por definición, la ley declarada inconstitucional encierra en sí misma, como consecuencia de la vinculación más fuerte de la Constitución, el mandato de reparar los daños y perjuicios concretos y singulares que su aplicación pueda haber originado”<sup>32</sup>.

La construcción elaborada por el Tribunal Supremo exige para declarar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador: i) que se haya producido un *daño o lesión patrimonial*, lo que incluye el pago de un tributo; ii) que el daño sea *real y efectivo* y no meramente potencial o futuro, siendo susceptible de cuantificarse en dinero (lo que aquí no se discute); iii) que sea *antijurídico*, no existiendo el deber de soportarlo, lo que incluiría el pago de un tributo que, al ser declarado inconstitucional, pierde sobrevenidamente su justificación jurídica; y iv) que exista una relación de *causalidad* entre la actuación del Estado y el daño soportado, lo que resulta evidente en el caso de la ley tributaria declarada inconstitucional. En cambio, no se ha venido exigiendo que el interesado agotara todas las posibilidades de recurso alegando su inconstitucionalidad, al interpretar que la presunción de constitucionalidad de que goza toda norma se traslada a la actuación administrativa realizada a su amparo (principio de fiabilidad del sistema legal<sup>33</sup>), aunque este es un requisito que sí se introduce en la Ley 40/2015.

El Tribunal Supremo prevé la vía de la responsabilidad patrimonial especialmente para los casos en los que el pago del tributo se haya realizado mediante un acto administrativo confirmado judicialmente, puesto que en tales casos opera el límite de la cosa juzgada (art. 40.1 LOTC). Si las liquidaciones no se hubieran impugnado en vía judicial (habiendo causado estado en vía administrativa), ya hemos visto que hay sentencias del Tribunal Supremo que permiten instar la acción de nulidad de pleno derecho (aunque gran parte de la doctrina discrepa de esta calificación para actos dictados en aplicación de normas declaradas inconstitucionales), o bien la reclamación de responsabilidad, simultánea o sucesivamente. En estos casos el Supremo considera que a quien ha sufrido un daño antijurídico no se le debe imponer la obligación de acudir a la previa revisión de actos nulos y que son las propias Administraciones las que deben declarar de oficio a la nulidad de pleno derecho, ya que el ciudadano descansa en la confianza legítima de que los poderes públicos se ajustan a la Constitución (entre otras SSTs de 13 de junio de 2000, rec. núm. 567-1998 y de 15 de julio de 2000, recurso núm. 736-1997).

En su caso, la *indemnización* se cuantificará en el importe de la cantidad ingresada como consecuencia de la norma declarada inconstitucional, con abono de los intereses legales (por todas, Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2000).

El Tribunal Supremo ha aplicado la doctrina anterior a varios supuestos, el más conocido, el del gravamen complementario de la tasa fiscal de juego que recae sobre las “máquinas tragaperras” (art. 38.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio), que fue declarado inconstitucional por la STC 173/1996, de 31 de octubre, por vulnerar el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE, al haberse aplicado retroactivamente. Al igual que las sentencias constitucionales recaídas sobre el IIVTNU, la STC 173/1996 no limitó los efectos de la nulidad declarada, ante lo cual el Tribunal Supremo<sup>34</sup> consideró que podía reconocer la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, al existir una conducta antijurídica, que provocó un daño efectivo, evaluable e individualizable, a quien no tenía el deber de soportarlo. El daño se calculó en el importe de las cuotas del gravamen complementario, más los intereses legales.

El Alto Tribunal también ha reconocido esta responsabilidad en el caso del recargo del 50 por ciento por pagos extemporáneos, previsto en el art. 61.2 LGT, que fue declarado inconstitucional por la STC 276/2000, de 16 de noviembre, que tampoco limitó los efectos de la nulidad. En cambio, la negó en la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, antes citada, declarada contraria a la Constitución por la STC 194/2000, de 19 de julio, dado que el propio Tribunal Constitucional limitó los efectos de su declaración.

Así, el Supremo ha sido reacio a reconocer dicha responsabilidad cuando el Tribunal Constitucional ha excluido toda eficacia retroactiva a su pronunciamiento (lo que no ha sucedido en el IIVTNU), a pesar de que la acción de responsabilidad es ajena a la cuestión de la validez del acto administrativo de liquidación, que no se ve afectado por ella. Debe deslindarse también de otras acciones como la solicitud de devolución de ingresos indebidos o la impugnación del acto. La acción de responsabilidad tampoco

30 Op. cit. pág. 551.

31 Op. cit. pág. 68.

32 Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2000.

33 IBÁÑEZ GARCÍA, I., “El principio de fiabilidad del sistema legal (STS, Sala Tercera, 14 de julio de 2010)”, *Diario La Ley*, nº 7532, 21 de diciembre de 2010. Además, como puntualiza SESMA, op. cit. pág. 554, los administrados no son titulares de la acción de inconstitucionalidad, sino que únicamente pueden solicitar su planteamiento.

34 Comenzando por la Sentencia de 22 de febrero de 2000, cabecera de una larga serie, que supera el centenar.



se ve modulada por el principio de seguridad jurídica, ni por el motivo que haya dado lugar a la declaración de inconstitucionalidad (formal o material), ya que se ha concebido como una responsabilidad objetiva.

Más recientemente, aunque no en un caso de inconstitucionalidad sino de infracción del Derecho de la Unión Europea, pueden citarse las Sentencias de 18 y 24 de febrero de 2016<sup>35</sup>, que declaran la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por el conocido como “céntimo sanitario”, considerado contrario al Derecho europeo por la Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 2014.

La doctrina sobre la responsabilidad patrimonial del Estado legislador elaborada por el Tribunal Supremo no ha estado exenta de controversia. Para empezar, dentro del propio Tribunal, como se aprecia en sentencias como la del Pleno de la Sala Tercera de 2 de junio de 2010<sup>36</sup>, a la que se formularon once votos particulares; en segundo lugar, ha contado con la oposición del Consejo de Estado<sup>37</sup>; así como, finalmente, de la propia doctrina administrativista, encabezada por GARCÍA DE ENTERRÍA<sup>38</sup>. En cambio, ha contado con el respaldo mayoritario de los tributaristas<sup>39</sup>.

En cualquier caso, la construcción jurisprudencial expuesta debe enmarcarse en la regulación que, de forma novedosa, introduce sobre esta materia la Ley 40/2015, a la que nos referimos en el siguiente apartado.

### 2.3.2. Las limitaciones introducidas por Ley 40/2015

Como afirma el preámbulo de la Ley 40/2015 entre las novedades más destacables que incorpora destaca “la regulación de la denominada ‘responsabilidad patrimonial del Estado Legislador’ por las lesiones que sufran los particulares en sus bienes y derechos derivadas de leyes declaradas inconstitucionales o contrarias al Derecho de la Unión Europea, concretándose las condiciones que deben darse para que se pueda proceder, en su caso, a la indemnización que corresponda”.

Conforme al art. 32 de dicha Ley, los elementos principales de la nueva regulación son los siguientes:

- a. La indemnización por una ley declarada inconstitucional exige *haber impugnado judicialmente* la actuación administrativa que ocasionó el daño, alegando su inconstitucionalidad, y que la impugnación se haya desestimado por sentencia firme (art. 32.4 Ley 40/2015)
- b. En todo caso, la indemnización queda limitada a los daños producidos en el plazo de *cinco años* anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia que declara la inconstitucionalidad (art. 34 Ley 40/2015); y
- c. La reclamación deberá presentarse en el plazo de *un año* desde la publicación de la Sentencia (art. 67 Ley 39/2015).

Como es fácil comprobar, los dos primeros requisitos (el último, referido al plazo de reclamación no supone cambio sobre la situación previa) restringen de forma considerable la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en relación con el alcance que le había dado la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que algunos autores habían considerado “generosa”<sup>40</sup> y podía suponer un importante riesgo para las arcas de la hacienda pública.

A la vista de lo anterior, no se admitirá la responsabilidad patrimonial del Estado legislador si el interesado no ha intentado en vía judicial rectificar su autoliquidación o impugnar la liquidación del IIVTNU, no siendo suficiente haber acudido a la vía económico-administrativa. Además, es preciso que en el proceso jurisdiccional se haya invocado expresamente la inconstitucionalidad de la norma. Esta exigencia de haber impugnado judicialmente el acto supuestamente lesivo, invocando su inconstitucionalidad, ha sido, en general, valorado positivamente, desde la premisa de que no debería recibir el mismo trato quien recurrió, solicitó el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, y su petición no fue atendida, que quien consintió la actuación administrativa<sup>41</sup>. Más críticas ha merecido, incluso del propio Consejo de Estado<sup>42</sup>, la limitación de los daños indemnizables a los producidos en el plazo de los cinco años anteriores a la publicación de la sentencia que declara la inconstitucionalidad, ya que puede desincentivar al legislador a actuar diligentemente.

Los límites a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador introducidos por la Ley 40/2015, en concreto, la exigencia de haber impugnado el acto lesivo (autoliquidación o liquidación), hace que solo aquellos contribuyentes del IIVTNU que hayan

35 Recursos de casación nº 12, 194, 195, 217, 241, 244, 251 y 259/2015.

36 En la que se aceptaron las reclamaciones por responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la declaración de inconstitucionalidad por STC 68/2007, de 28 de marzo, del Real Decreto-ley 5/2002, de 24 mayo, de medidas urgentes para la reforma del sistema de protección por desempleo, que había suprimido los salarios de tramitación en ciertos casos.

37 Entre otros, dictámenes nº 818/2004, referido a la tasa sobre el juego; nº 438/2004, en relación con los recargos del art. 61.2 LGT; y nº 480/2007, en cuanto a la responsabilidad por infracción del Derecho europeo.

38 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *La responsabilidad patrimonial del Estado legislador*, Thomson-Civitas, 2005 y “Sobre la responsabilidad patrimonial del Estado como autor de una ley declarada inconstitucional”, *Revista de Administración Pública*, nº 166, págs. 99-147.

39 Entre otros, CHECA GONZÁLEZ, C. “La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria”, *Impuestos*, 2006; CONCEIRO DEL RÍO, J. “Responsabilidad patrimonial del Estado por la declaración de inconstitucionalidad de las leyes”, *Dijusa*, Madrid, 2001, págs. 438 y ss.; y MORENO FERNÁNDEZ, J.I. op. cit. pág. 86.

40 Vid. RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J.M.: “‘Igualar por abajo’, La doctrina del Tribunal Supremo sobre la responsabilidad del Estado derivada de la ley contraria al Derecho comunitario y de la ley inconstitucional”, *Civitas*, *Revista Española de Derecho Europeo*, nº 38, pág. 146.

41 En esta línea, vid. CALATAYUD PRATS, I. “La responsabilidad patrimonial del Estado legislador tributario”, *Quincena fiscal*, nº 12/2016, pág. 14.

42 El Dictamen nº 275/2015, de 29 de abril, emitido en relación con la Ley 40/2015 criticó esta limitación de plazo.

impugnado las autoliquidaciones y liquidaciones giradas en casos de minusvalía, alegando la inconstitucionalidad, y hayan visto desestimado su recurso, tengan abierta esta vía, con la limitación añadida de que el ingreso no sea anterior en más de cinco años a la sentencia que declara la inconstitucionalidad. Por tanto, dejará fuera a los contribuyentes que no combatieron en vía judicial el ingreso de este impuesto en casos de minusvalía. Surge la duda de si cabría la responsabilidad en los casos en que se interpuso recurso y este se desestimó por no considerar acreditada la minusvalía (por ejemplo, por no aportar dictamen pericial), ya que en tales casos la razón de la desestimación no habría sido que el Tribunal considerara el impuesto conforme a la Constitución, sino entender no probada la pérdida. Por eso creemos que en tales casos quedaría cerrada la vía de la responsabilidad patrimonial.

En cuanto a la Administración responsable, parece que sería el Estado, como autor de la normativa contraria a la Constitución, aunque se plantea la duda en relación con los territorios forales y en qué medida les resulta de aplicación lo dispuesto en la Ley 40/2015, dado que viene referido al “Estado” legislador.

### 3. ALGUNOS PRONUNCIAMIENTOS TRAS LAS SENTENCIAS CONSTITUCIONALES

Vistas las vías que pueden emplear los contribuyentes para intentar recuperar lo satisfecho por el IIVTNU con anterioridad a las sentencias constitucionales, interesa comentar cómo las está interpretando la jurisdicción contencioso-administrativa para resolver los asuntos que se encontraban *sub iudice* al tiempo de pronunciarse el Tribunal Constitucional. Así, se comenta a renglón seguido alguna sentencia reciente, que en todo caso habrá que tomar con prudencia mientras el Tribunal Supremo no unifiqué los criterios.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente sobre el IIVTNU pero, por el tipo de proceso en que lo ha hecho, no ha abordado las dudas existentes. Así, la *Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2017*<sup>43</sup>, resuelve un recurso de casación en interés de la ley<sup>44</sup> frente al criterio de cuantificación del impuesto recogido en la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cuenca de 20 de enero de 2015, que se apartaba del método establecido en el texto refundido de la ley reguladora de las haciendas locales. Pues bien, frente a la pretensión del Ayuntamiento de que se establezca como interpretación correcta el cálculo objetivo del incremento del valor que se recoge en el art. 107 TRLRHL, el Tribunal Supremo contesta que “son estas sentencias [refiriéndose a las SSTC 26, 37, 48 y 59/2017] las que fijan desde la perspectiva del principio de capacidad económica la doctrina constitucional sobre el tributo local aquí controvertido, muy distinta de la que se nos propone en el actual recurso de casación en interés de la ley y conforme a la cual ha de ser interpretado y aplicado el precepto al que es referida la doctrina postulada en dicho recurso”.

La *Sentencia del TSJ de Madrid de 19 de julio de 2017*<sup>45</sup> anula una liquidación del IIVTNU frente a la que se había recurrido aportando las escrituras de venta y compra, que reflejaban un precio de transmisión inferior al de adquisición. El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo había desestimado el recurso pues, aunque no consideraba exigible el tributo en casos de minusvalía, en línea con la doctrina constitucional, entendía que las escrituras no eran prueba suficiente, habiéndose debido aportar una prueba pericial. El TSJ revoca la resolución de instancia y anula la liquidación, por girarse en aplicación de unos preceptos expulsados del ordenamiento *ex origine*, “cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de una prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...)”, pues –añade, haciendo suyas la expresión del Tribunal Constitucional– implicaría dejar “al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento”, lo que solo corresponde al legislador, como expresamente señala la STC 59/2017, de 11 de mayo, FJ 5 c).

La argumentación de dicha sentencia parece sostener que no hay parámetro para determinar cuándo estamos ante una minusvalía, luego no procede la prueba pericial porque no se sabe qué probar. Pero está resolviendo un supuesto en el que se han aportado las escrituras de adquisición y transmisión en las que se refleja una minusvalía en la venta. Por tanto, la Sala ya está adoptando un criterio sobre a qué casos se aplica la doctrina constitucional y entiende que, mientras no actúe el legislador, si la diferencia de precios escriturados arroja una minusvalía debe anularse la liquidación, sin que sea precisa una prueba pericial. Por tanto, no parece que el razonamiento del TSJ de Madrid pueda extrapolarse a casos en los que las escrituras no pongan de manifiesto una minusvalía, ya que iría más allá de lo que ha querido ir el Tribunal Constitucional. En consecuencia, a pesar de la generalidad con la que se expresa el TSJ de Madrid, una interpretación cabal de dicha sentencia, a la vista de la doctrina

43 Reseñada en el BIT nº 209.

44 Presentado por el Ayuntamiento de Cuenca contra la sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo nº 1 de dicha ciudad de 20 de enero de 2015 (procedimiento abreviado nº 497/2014).

45 Dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo en el recurso de apelación contra Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 34 de Madrid de 14 de septiembre de 2016 (procedimiento ordinario nº 783/2016).

constitucional, lleva a enmarcarla en el contexto de una transmisión “a pérdida”. Cuestión distinta es que el Tribunal considere la minusvalía suficientemente constatada por las escrituras, lo que parece legítimo, por más que otra interpretación posible fuera la de exigir una prueba pericial.

En la misma línea que la anterior, cabe citar la *Sentencia del TSJ de Galicia de 14 de julio de 2017*<sup>46</sup> referida también a una transmisión en la que las escrituras ponen de manifiesto una pérdida. En ella se afirma que “cuando la diferencia entre el valor inicial de adquisición y el valor de transmisión es negativo (sin matizaciones), no es posible, con la configuración del impuesto tal y como resulta del actual texto legal y con el pronunciamiento del Tribunal Constitucional, girar el IIVTNU”. Dicha sentencia considera que corresponde al contribuyente la carga de acreditar que no ha existido ninguna ganancia en relación con el suelo, pero que la actual regulación del impuesto conduce a un “callejón sin salida”, ante la falta de cobertura legal sobre lo que ha de probarse, por lo que hay que atender a los valores de transmisión y adquisición declarados en las escrituras; es decir, estima suficientes las escrituras, en la misma línea que la sentencia del TSJ de Madrid antes comentada.

Por su parte, la *Sentencia del TSJ de Castilla y León de 17 de marzo de 2017*<sup>47</sup> ratifica la resolución de instancia y acuerda que se devuelva el impuesto satisfecho por una operación en la que también se pone de manifiesto una minusvalía, como consecuencia de la comparación de los valores de las escrituras, si bien en tal caso se había aportado un informe pericial que confirmaba la pérdida, que no fue controvertida por la Administración municipal. A la vista de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, el TSJ confirma la devolución acordada en la instancia pues “elementales razones de economía procesal...eximen del planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad”. Como en tal caso el contribuyente había aportado un dictamen pericial, no queda claro si el Tribunal habría considerado suficientes las escrituras.

Más llamativas resultan sentencias como la del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cartagena de 30 de mayo de 2017<sup>48</sup> y la del Juzgado del mismo orden nº 2 de A Coruña de 30 de junio de 2017. Así, en la primera parece sostenerse que la carga de la prueba para poder aplicar el impuesto corresponde a la Administración gestora y no al contribuyente. Pero de la lectura de la sentencia<sup>49</sup> se desprende que el contribuyente ya había alegado la existencia de una pérdida mediante la aportación de las escrituras, por lo que no se estaría dando una solución muy distinta a las que hemos visto en las sentencias anteriores, toda vez que se estaría partiendo de casos en los que las escrituras revelan *prima facie*, que no ha habido un incremento de valor.

Por su parte, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de A Coruña de 30 de junio de 2017<sup>50</sup> parece ir más allá que la anterior e interpreta las sentencias constitucionales, especialmente la STC 59/2017 referida al TRLRHL, como si declararan nulos los preceptos reguladores del hecho imponible y de la base imponible del IIVTNU de forma incondicionada, y no solo “en unos concretos escenarios en los que el cálculo de la base imponible determine la inexistencia de plusvalía”<sup>51</sup>. Con ello, a nuestro juicio se contradice de plano el pronunciamiento del Constitucional. A la vista de resoluciones como las anteriores, y en espera de la modificación legal que acabe con la actual situación de incertidumbre, baste recordar que el fallo de la STC 59/2017, reproduciendo el criterio de las sentencias sobre las normas forales, fue claro en declarar los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLRHL inconstitucionales y nulos “pero *únicamente* en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”; y que, si bien el Tribunal no aclaró cómo se determinan esas situaciones (lo que corresponderá a la jurisdicción ordinaria, en tanto no lo haga el legislador), justificó incluir en su declaración de inconstitucionalidad el artículo 110.4 TRLRHL<sup>52</sup>, por “impedir a los *sujetos pasivos* que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica” [FJ 5 b)], de lo que se extraería que, a juicio del Tribunal, son los contribuyentes los que deben probar la minusvalía, sin concretar en si para ello es suficiente o no con aportar las escrituras de adquisición y transmisión.

## 4. PROPUESTAS DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS

Lo expuesto en el apartado anterior pone de relieve la urgencia de que el legislador emprenda una modificación de la regulación del IIVTNU que lo acomode a la doctrina constitucional y ponga fin a la situación de inseguridad actualmente existente.

46 Recurso de apelación nº 15002/2017 contra Sentencia nº 216/2016 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de A Coruña.

47 Recurso de apelación nº 611/2016 contra Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de León de 4 de octubre de 2016.

48 Procedimiento abreviado 220/2016.

49 El Juzgado de Cartagena afirma que la sentencia del Tribunal Constitucional cierra el paso a cualquier tipo de presunción sobre la existencia de un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, por lo que, si el incremento es discutido por el contribuyente, deberá practicarse una prueba pericial municipal que acredite si existe. A lo que añade “no ya por la aportación por parte de la recurrente de la escritura de adquisición y la de transmisión, sino por la ausencia de prueba alguna por parte del Ayuntamiento del incremento del valor de los terrenos aquí gravados, y puesto en duda el mismo por la recurrente, procede la estimación del recurso”.

50 Procedimiento abreviado 72/2017.

51 A lo que añade “siendo de notar que la continuidad entre método de cálculo de la base imponible, presunciones legales para esa determinación y derivada aparición del hecho imponible hacen imposible la separación aquí artificial de una y otro, justamente sobre esa continuidad descansa la declaración de inconstitucionalidad, por ello privados de esa previsión legal las liquidaciones aparecen en todo caso como contrarias a derecho.”

52 Según el cual en las autoliquidaciones del impuesto “el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han 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.”

Como anticipábamos en nuestro anterior trabajo, los territorios forales vascos están siendo los primeros en adaptarse a las sentencias del Tribunal Constitucional. Al 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, se ha unido más recientemente Bizkaia, con el *Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio*. La norma aprobada en Bizkaia presenta igual contenido que las de los otros dos territorios, es decir, mantiene el sistema de cálculo objetivo cuando exista plusvalía, pero no exige el impuesto si la comparación entre el valor de adquisición y de transmisión del terreno arroja un resultado negativo. Por su parte, la Comunidad Foral de Navarra, cuya normativa del impuesto ha sido la última en ser declarada inconstitucional (STC 72/2017, de 5 de junio), ha anunciado también una modificación del impuesto, que todavía no se ha tramitado<sup>53</sup>.

Como es conocido, el Gobierno central había encomendado a una Comisión de Expertos<sup>54</sup> la elaboración de un informe sobre la reforma de la financiación local, que ha sido entregado el pasado 26 de julio de 2017 y en el que, lógicamente, se incluyen varias propuestas en relación con el IIVTNU. Dejando a un lado aspectos más técnicos como la figura del sustituto en las transmisiones por parte de no residentes<sup>55</sup> y las herencias yacentes<sup>56</sup>, el Informe parte de que el IIVTNU grava rentas que ya tributan en otros impuestos y plantea dos alternativas: i) su eliminación, en cuyo caso debería sustituirse por otro recurso financiero local, como podría ser un recargo o participación en aquellos tributos que gravan las plusvalías en los bienes inmuebles (IRPF, Impuesto sobre Sociedades, IRNR) o los que gravan las transmisiones inmobiliarias (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e IVA); ii) o bien su mantenimiento, en cuyo caso se sugieren las siguientes reformas:

1. Establecer un supuesto de *no sujeción* para que no se aplique en los casos en los que no hay incremento de valor, lo que el Tribunal Constitucional ha considerado que lesiona el principio de capacidad de pago.
2. Ampliar su ámbito objetivo a *todos los inmuebles*, de forma que se aplique no solo a la transmisión del terreno, sino también a la construcción; y no solo a los bienes de naturaleza urbana sino también a los rústicos (y, cabe entender, los llamados bienes inmuebles de características especiales, que son el tercer tipo de inmueble que identifica la ley del catastro inmobiliario<sup>57</sup>).
3. Incluir la tributación de las plusvalías generadas en un periodo *inferior al año*, que pueden ser las más especulativas y, por tanto, más merecedoras de gravamen.
4. Calcular la base imponible mediante *diferencia* entre el valor de transmisión y de adquisición, incluyendo el efecto de la inflación. Se aplicaría un método de cálculo similar al que se sigue para los impuestos personales que recaen sobre la ganancia patrimonial.
5. Para corregir la *doble imposición* se propone que el nuevo impuesto sea deducible de la base imponible de los impuestos que gravan las plusvalías inmobiliarias. Pero conviene tener en cuenta que si el nuevo impuesto se deduce de la base imponible, no se eliminará la doble imposición más que de forma parcial. Para que la eliminación sea total, debería deducirse de la cuota.
6. Revisar (se entiende que a la baja) los *tipos de gravamen* para ajustarse a la sustitución de valores catastrales por valores reales.
7. Simplificar la *gestión* y generalizar el sistema de autoliquidación, reforzando los mecanismos de intercambio de información entre Administraciones tributarias.

No es este el momento de entrar a valorar estas propuestas, a las que se unen otras planteadas por FEMP<sup>58</sup> y la doctrina<sup>59</sup>, pero sí de instar a que pronto cristalicen en un proyecto de ley de modificación de la regulación de este tributo, para así poner fin a la situación de incertidumbre que están sufriendo los contribuyentes, las Administraciones concernidas y el conjunto de operadores jurídicos.

53 <http://www.noticiasdenavarra.com/2017/06/04/vecinos/plusvalia-el-impuesto-mas-polemico>.

54 Creada por Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017.

55 Que el Informe considera que podría pugnar con las libertades comunitarias, en cuanto que pueden suponer un obstáculo para la venta por no residentes.

56 Sobre la que se considera que el impuesto liquidado a la herencia yacente debe considerarse "a cuenta" de las liquidaciones que en su día se practiquen a los adquirentes.

57 Art. 6.4 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.

58 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-plusvalias>

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

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### **APORTACIÓN NO DINERARIA ESPECIAL DE TODOS LOS ACTIVOS Y PASIVOS DE LA COMUNIDAD DE BIENES, QUE CONSTITUYEN LA RAMA DE ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA, A UNA SOCIEDAD LIMITADA DE NUEVA CONSTITUCIÓN**

Consulta nº V3153-16 de 6 de julio de 2016

El no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionada a que concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS, lo cual implicará necesariamente que los bienes inmuebles aportados se hallen integrados en una rama de actividad. En caso de que no concurren las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto la comunidad de bienes aportante.

#### **EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO, ADJUDICÁNDOSE ALGUNO DE LOS BIENES EN PRO INDIVISO ENTRE DOS HERMANAS Y EL RESTO DE LOS BIENES EN PROPIEDAD EXCLUSIVA, EN LA CUANTÍA CORRESPONDIENTE A LA PARTICIPACIÓN EN LA COMUNIDAD Y SIN QUE EXISTA EXCESO DE ADJUDICACIÓN**

Consulta nº V3225-16 de 11 de septiembre de 2016

En este tipo de comunidades de bienes, que se constituyen como consecuencia de actos “mortis causa”, la adjudicación de los bienes inmuebles llevada a cabo como consecuencia de la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU. No obstante, hay que tener presente en estos supuestos, en los cuales no se ha devengado el IIVTNU que, en la posterior transmisión de los terrenos urbanos afectados, se entenderá que el cómputo del 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 aquellas operaciones que no han originado el devengo del impuesto.

#### **DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD HEREDITARIA**

Consulta nº V3304-16 de 13 de julio de 2016

La adjudicación de los bienes inmuebles llevada a cabo como consecuencia de la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU. No obstante, hay que tener presente en estos supuestos, en los cuales no se ha devengado el IIVTNU, que en la posterior transmisión de los terrenos urbanos afectados se entenderá que el cómputo del 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 aquellas operaciones que no han originado el devengo del impuesto.

#### **VENTA DE UNA VIVIENDA ADQUIRIDA EN 2002**

Consulta nº V3351-16 de 15 de julio de 2016

En el caso planteado en la consulta, la transmisión onerosa del bien inmueble de naturaleza urbana determina el devengo del IIVTNU, calculándose la base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL.

## **APORTACIÓN DE UN INMUEBLE, RECIBIDO DE SU PADRE MEDIANTE UN PACTO DE MEJORA, A LA SOCIEDAD DE GANAN- CIALES**

**Consulta nº V3410-16 de 19 de julio de 2016**

La aportación que en su caso realice cualquiera de los cónyuges a la sociedad conyugal no se encuentra sujeta al IIVTNU en virtud de lo establecido en el artículo 104.3 del TRLRHL.

No obstante, a efectos de futuras transmisiones de los inmuebles, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de puesta de manifiesto en esa transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad de la vivienda que haya estado sujeta al IIVTNU.

Asimismo, el pacto de mejora constituye una transmisión lucrativa, produciéndose el hecho imponible del IIVTNU de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104 del TRLRHL anteriormente transcrito, siendo el sujeto pasivo del impuesto de conformidad con lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 106 del TRLRHL, la adquirente del inmueble.

## **LIQUIDACIÓN DE DOS INMUEBLES QUE PERMANECEN EN PRO INDIVISO, MEDIANTE LA ADJUDICACIÓN A UNO DE LOS CÓN- YUGES QUIEN COMPENSARÁ AL EX MARIDO MEDIANTE EL ABONO EN DINERO DE LA MITAD DEL VALOR DE LOS INMUEBLES**

**Consulta nº V3448-16 de 20 de julio de 2016**

Las transmisiones de bienes inmuebles que se efectúen como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de divorcio matrimonial no estarán sujetas al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

## **APORTACIÓN DE UNA NAVE, PROPIEDAD DE UNA SOCIEDAD CIVIL, A UNA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE NUEVA CONSTITUCIÓN**

**Consulta nº V3461-16 de 20 de julio de 2016**

El no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionada a que concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS, lo cual implicará necesariamente que el bien inmueble aportado se halle integrado en una rama de actividad.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de la transmisión del terreno de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto el aportante.

## **APORTACIÓN A UNA SOCIEDAD MERCANTIL DE NUEVA CREACIÓN DE CARÁCTER FAMILIAR DE TODA LA RAMA DE ACTIVI- DAD DE ARRENDAMIENTO**

**Consulta nº V3529-16 de 27 de julio de 2016**

Aportación a una sociedad mercantil de nueva creación de carácter familiar de toda la rama de actividad de arrendamiento, recibiendo en contraprestación nuevas participaciones en el capital de la nueva sociedad que se dedicaría a la misma actividad de arrendamiento de inmuebles manteniendo la consultante un mínimo de un 5 por ciento en la nueva entidad.

El no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionada a que, en la operación descrita relativa a la aportación de la rama de actividad de arrendamiento, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

Por tanto, la no sujeción al IIVTNU está condicionada a que concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

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

## **LEGADO DE LA NUDA PROPIEDAD DE SU MITAD INDIVISA DE UN INMUEBLE A SU HIJA, EL USUFRUCTO DE SU MITAD INDIVISA A SU CÓN-YUGE Y A SU HIJO UN DERECHO DE HABITACIÓN QUE RECAE SOBRE UNA DE LAS CONSTRUCCIONES SITUADAS EN EL INMUEBLE**

**Consulta nº V4062-16 de 22 de septiembre de 2016**

En el supuesto relativo a la constitución del derecho de habitación, a efectos de determinar la base imponible del IIVTNU, en primer lugar habrá que establecer qué parte del valor del terreno objeto del legado, obtenido este de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL, le corresponde al bien sobre el que recae el derecho de habitación en relación con el valor total de aquel, y sobre este valor imputado al 75 por 100 aplicar las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos (este valor así obtenido se descontará a efectos de determinar la base imponible del IIVTNU que se derive de la constitución del derecho de usufructo).

Posteriormente, y aplicada la reducción en su caso de acuerdo con lo establecido en el artículo 107.3 del TRLRHL, se aplicarán los porcentajes señalados en el artículo 107.4 del TRLRHL.

En el supuesto de la constitución del derecho de usufructo, se aplicaran los porcentajes anuales del artículo 107.4 del TRLRHL sobre la parte del valor del terreno del inmueble objeto del legado que se obtenga de aplicar las reglas establecidas en el artículo 10.2.a) del TRLITP-AJD, una vez descontado el valor al que se hace mención en el párrafo anterior, y aplicada, en su caso, la reducción del artículo 107.3 del TRLRHL.

Por último, en la constitución del derecho de nuda propiedad, el valor a efectos de aplicar los porcentajes del artículo 107.4 del TRLRHL vendrá determinado por la diferencia entre el valor total del terreno del inmueble objeto del legado obtenido de conformidad con lo establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 107 del TRLRHL, y la suma de los dos valores a los que se refieren los dos párrafos anteriores, y al igual que en los casos anteriores, previa aplicación, en su caso, de la reducción del artículo 107.3 del TRLRHL.

## **CONSTITUCIÓN DE DERECHOS DE RESERVA DE APROVECHAMIENTO URBANÍSTICO**

**Consulta nº V4133-16 de 27 de septiembre de 2016**

En relación a la constitución de la reserva de aprovechamiento urbanístico, de conformidad con el artículo 104 del TRLRHL, no estará sujeta al IIVTNU la constitución o transmisión del aprovechamiento urbanístico, ya que, conforme al artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Lo que sí se encontrará sujeto al citado IIVTNU será la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana, en los que puedan haberse materializado los derechos de aprovechamiento urbanístico, por cualquier título, o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

