

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTÓNOMAS

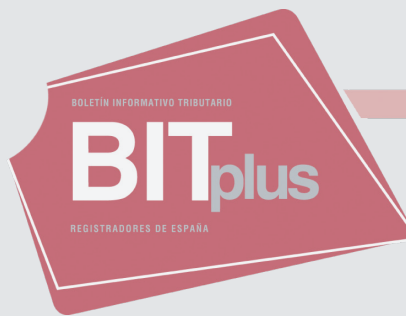
TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



EXTREMADURA

- Decreto Legislativo 1/2008, de 10 de Abril3

COMUNIDAD VALENCIANA

- Ley 14/2018, de 5 de junio14

NOVEDADES AUTONÓMICAS

- El nuevo rumbo emprendido por el Tribunal Supremo en la interpretación de la normativa reguladora de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ricardo Huesca Boadilla. Abogado del Estado en la Abogacía del Estado ante el Tribunal Supremo. Doctor en Derecho 16

TEMAS FISCALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados31
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones42

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUNAL SUPREMO

- Procedimientos Tributarios: Sentencia del 21 de mayo de 201845

TEMAS FISCALES

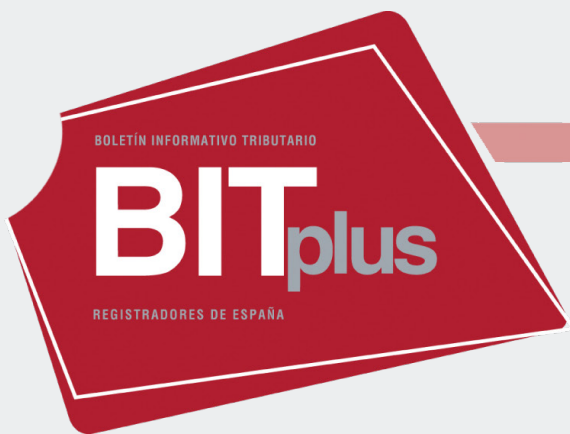
- Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2018.
José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional.....50

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....54

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS: EXTREMADURA 4

Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado

NOVEDADES AUTONÓMICAS: COMUNIDAD VALENCIANA..... 14

Ley 14/2018, de 5 de junio, de la Generalitat, de gestión, modernización y promoción de las áreas industriales de la Comunidad Valenciana

NOVEDADES AUTONÓMICAS: EXTREMADURA

Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado

Con fecha 23 de mayo de 2018 se ha publicado en el Diario Oficial de Extremadura el **Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril**, por el que se aprueba el **texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos** por el Estado, cuya **entrada en vigor** se producirá, al día siguiente, **24 de mayo**.

Transcribimos los artículos correspondientes a los Impuestos sobre Transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sucesiones y donaciones :

CAPÍTULO III: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Sección 1.ª Disposición General

Artículo 16 *Reducciones en la base imponible*

Para el cálculo de la base liquidable resultarán aplicables las reducciones recogidas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con las especialidades que se establecen en los artículos siguientes.

Sección 2. Sucesiones

Artículo 17 *Mejora de la reducción personal en las adquisiciones por causa de muerte para los causahabientes incluidos en el Grupo I de parentesco*

Los causahabientes incluidos dentro del Grupo I del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, podrán aplicarse una reducción en la base imponible de 18.000 euros, más 6.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el contribuyente, sin que la reducción pueda exceder de 70.000 euros.

Artículo 18 *Mejora de la reducción de la base imponible para las personas discapacitadas en las adquisiciones por causa de muerte*

1. En las adquisiciones por causa de muerte, además de la reducción que les pudiera corresponder en función de su grado de parentesco con el causante, las personas que

tengan la consideración legal de discapacitados podrán aplicar sobre la base imponible una reducción de acuerdo con la siguiente escala:

- a) 60.000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 33 % e inferior al 50 %.
 - b) 120.000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 50 % e inferior al 65 %.
 - c) 180.000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 65 %.
2. El grado de discapacidad, la incapacidad permanente o la incapacitación serán reconocidas o declaradas por el órgano administrativo o judicial competente, de acuerdo con la normativa aplicable.

Artículo 19 *Mejora de la reducción de la base imponible por la adquisición «mortis causa» de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por personas sin relación de parentesco con el causante*

1. Con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, podrán aplicar una reducción del 95 % en la base imponible aquellas personas que, sin tener la relación de parentesco con el causante, cumplan los requisitos que se establecen en el apartado 2 de este artículo a la fecha de adquisición.
2. Se establecen las siguientes condiciones a los adquirentes conforme a lo previsto en el apartado anterior:
 - a) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del transmitente que esté vigente a la fecha del fallecimiento de este y acreditar una antigüedad mínima de cinco años en la empresa o negocio.
 - b) Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha del fallecimiento del causante y con una antigüedad mínima en el ejercicio de éstas de tres años. Se entenderá que tienen encomendadas estas tareas

si acreditan la categoría laboral correspondiente a los grupos 1, 2 y 3 de cotización del Régimen General de la Seguridad Social o si el transmitente les hubiera otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa.

Artículo 20 *Bonificación en la cuota en las adquisiciones mortis causa*

1. En las adquisiciones mortis causa por sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, incluidas las cantidades percibidas por las personas beneficiarias de seguros sobre la vida, se practicará una bonificación autonómica del 99 % del importe de la cuota.
2. El disfrute de este beneficio fiscal requiere que los obligados tributarios realicen la presentación de la declaración o autoliquidación del impuesto en el plazo reglamentariamente establecido.

Sección 3. Donaciones

Artículo 21 *Reducción en las donaciones a descendientes de cantidades destinadas a la adquisición de la primera vivienda que vaya a constituir su residencia habitual*

1. En las donaciones a los hijos y descendientes, mayores de edad o menores emancipados, de cantidades de dinero destinadas a la adquisición de su primera vivienda habitual, se aplicará una reducción propia de la Comunidad del 99 % del importe de las donaciones, en los primeros 122.000 euros.
2. La aplicación de esta reducción queda sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:
 - a. Las donaciones deben formalizarse en escritura pública y en ella debe constar de forma expresa la voluntad de que el dinero donado se destine a la adquisición de la primera vivienda habitual del donatario.
 - b. El donatario debe adquirir la vivienda en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de la donación o desde la fecha de la primera donación, si las hay sucesivas. Esta reducción no es aplicable a donaciones posteriores a la adquisición de la vivienda.
 - c. La vivienda que se adquiera debe estar situada en uno de los municipios de Extremadura y mantenerse en el patrimonio del donatario durante los cinco años siguientes a su adquisición, salvo que fallezca durante ese plazo.
3. Se entiende por adquisición de la primera vivienda habitual la obtención, en plena propiedad, de la totalidad de la vivienda o de la mitad indivisa, en caso de cónyuges y parejas de hecho inscritas en el Registro a que se refiere el artículo 4 de la Ley 5/2003, de 20 de marzo, de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

4. No tienen derecho a esta reducción los contribuyentes a los que corresponda la aplicación de un coeficiente multiplicador superior al del primer tramo de la escala establecida en el artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 22 *Reducción en la donación de vivienda habitual a descendientes*

1. En la donación a los hijos y descendientes, mayores de edad o menores emancipados, de una vivienda que vaya a constituir su residencia habitual se aplicará una reducción propia de la Comunidad del 99 % sobre el valor neto de la adquisición, en los primeros 122.000 euros.
2. La aplicación de esa reducción queda sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:
 - a) La vivienda debe estar ya construida y situada en uno de los municipios de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
 - b) La transmisión será del pleno dominio, sin que los donantes puedan reservarse parte del inmueble o derechos de usufructo, uso y habitación.
 - c) Deberá ser la primera vivienda que adquiere el donatario y debe constituir su residencia habitual.
 - d) El donatario ha de conservar en su patrimonio la vivienda durante los cinco años siguientes a la donación salvo que fallezca durante ese plazo.
 - e) En el supuesto de que una misma vivienda se done por los ascendientes a más de uno de sus descendientes, se aplicará esta reducción sobre la porción adquirida a los que individualmente reúnan las condiciones especificadas en los apartados c) y d) anteriores.
3. Se entiende por adquisición de la primera vivienda habitual la obtención, en plena propiedad, de la totalidad de la vivienda.
4. La aplicación de esta reducción se encuentra condicionada a que se haga constar en la escritura pública en la que se formalice la donación que el inmueble va a constituir la primera vivienda habitual para el donatario o donatarios y el compromiso de no transmitirla en los cinco años siguientes a su adquisición.

No se aplicará la reducción si no consta dicha declaración en el documento, ni tampoco cuando se produzcan rectificaciones de la escritura pública que subsanen su omisión.
5. No tienen derecho a esta reducción los contribuyentes a los que corresponda la aplicación de un coeficiente multiplicador superior al del primer tramo de la escala establecida en el artículo 22 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 23 *Reducción en la donación a descendientes de un solar o del derecho de sobredificación destinado a la construcción de la vivienda habitual*

1. En la donación a los hijos y descendientes de un solar o del derecho de sobreedificación destinado a la construcción de la primera vivienda que vaya a constituir su residencia habitual se aplicará una reducción propia de la Comunidad del 99 % en el valor neto de la adquisición, sobre los primeros 80.000 euros.
2. La aplicación de esa reducción queda sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:
 - a) El solar o el derecho de sobreedificación donado debe estar situado o ejercerse en uno de los municipios de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
 - b) La transmisión será del pleno dominio sobre la totalidad del solar o del derecho de sobreedificación, sin que los donantes puedan reservarse derechos de usufructo, uso y habitación.
 - c) La vivienda deberá estar construida en el plazo máximo de cuatro años desde que se otorgue el documento público de donación. A efectos de su acreditación, deberá aportarse la correspondiente cédula de habitabilidad o la licencia de primera ocupación.
 - d) El donatario no puede ser titular de otra vivienda en propiedad en el momento de la formalización de la donación.
 - e) La vivienda construida sobre el solar o tras ejercer el derecho de sobreedificación donado deberá permanecer en el patrimonio del donatario durante los cinco años siguientes a la fecha de la obtención de la cédula de habitabilidad o la licencia de primera ocupación, salvo que fallezca durante ese plazo o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo o empleo más ventajoso u otras análogas.
 - f) En el supuesto de que un mismo solar o derecho de sobreedificación se done por los ascendientes a más de uno de sus descendientes, se aplicará esta reducción sobre la porción adquirida a los que individualmente reúnan las condiciones especificadas en los apartados anteriores.
3. La aplicación de esta reducción se encuentra condicionada a que se haga constar en la escritura pública en la que se formalice la donación que sobre el solar o el derecho de sobreedificación donado se va a construir la primera vivienda habitual para el donatario o donatarios.
No se aplicará la reducción si no consta dicha declaración en el documento, ni tampoco cuando se presenten escrituras de rectificación que subsanen su omisión una vez vencido el plazo de un mes desde el otorgamiento de la escritura inicial.
4. No tienen derecho a esta reducción los contribuyentes a los que corresponda la aplicación de un coeficiente multiplicador superior al del primer tramo de la escala establecida en el artículo 22 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 24 Reducción por donación de dinero a parientes para la constitución o ampliación de una empresa individual, negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades

1. Los donatarios que perciban dinero de sus ascendientes, descendientes y de colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad o afinidad, para la constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades, se podrán aplicar una reducción propia de la Comunidad Autónoma del 99% del importe de la base imponible del impuesto, siempre que concurran los siguientes requisitos:
 - a) Que el importe íntegro de la donación se destine a la constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional o a la adquisición de participaciones sociales en entidades que cumplan los requisitos previstos en este artículo.
 - b) Que la empresa individual o el negocio profesional tengan su domicilio social o fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
 - c) Que la constitución o ampliación de la empresa individual o del negocio profesional se produzca en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de formalización de la donación.
 - d) Que la donación se formalice en documento público y se haga constar de manera expresa que el dinero donado se destina por parte del donatario exclusivamente a la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional que cumpla los requisitos que se prevén en este artículo.
 - e) Que la empresa individual 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.
 - f) Que la empresa individual o negocio profesional, constituidos o ampliados como consecuencia de la donación de dinero o las participaciones sociales adquiridas como consecuencia de la donación, se mantengan durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que el donatario falleciera dentro de este plazo.
 - g) El donatario debe ser mayor de edad o menor emancipado en la fecha de formalización de la donación.
 - h) En el caso de adquisición de las participaciones de una entidad, deberán cumplirse además los siguientes requisitos:
 - 1.º Debe tratarse de participaciones en entidades que, con forma de sociedad anónima o limitada, realicen una actividad empresarial o profesional prevista en su objeto social.

2.º Las participaciones adquiridas por el donatario tienen que representar, como mínimo, el 50 % del capital social de la entidad.

3.º El donatario tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad.

2. Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 30 de esta ley, la base máxima de la reducción será de 300.000 euros, con carácter general. No obstante, cuando el donatario tenga la consideración legal de persona con discapacidad, la base máxima de la reducción no podrá exceder de 450.000 euros.

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.

Artículo 25 *Reducción en las donaciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades societarias*

En las donaciones de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades societarias que no coticen en mercados organizados, se aplicará una reducción propia de la Comunidad del 99 % del valor de la empresa, negocio o participaciones, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

1. Que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
2. Que la actividad se ejerza en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
3. Que el donante tenga 65 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez y que, si viniera ejerciendo funciones de dirección, dejare de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas 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 de la sociedad.
4. Que los donatarios sean los descendientes, el cónyuge del donante, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado.
5. Que el donatario mantenga lo adquirido en su patrimonio durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo.
6. Que se mantenga el domicilio fiscal de la empresa o negocio o el domicilio fiscal y social de la entidad societaria en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.
7. Que, tratándose de adquisición de participaciones societarias, el donatario alcance al menos el 50% del capital social, ya sea computado de forma individual

o conjuntamente con su cónyuge, descendientes, ascendientes o parientes colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad.

Artículo 26 *Reducción en las donaciones a descendientes de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial o un negocio profesional*

1. En las donaciones a los descendientes de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial, excepto la de arrendamiento, o un negocio profesional, se aplicará una reducción propia de la Comunidad Autónoma del 99 % sobre los primeros 300.000 euros del valor comprobado del bien donado, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 25 y 30 de esta ley.
2. La aplicación de esta reducción queda sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:
 - a) En la escritura pública en la que se formalice la donación debe constar de forma expresa que el inmueble donado se destinará exclusivamente por parte del donatario a la constitución de su primera empresa individual o de su primer negocio profesional.
 - b) El donatario debe ser mayor de edad o menor emancipado en la fecha de formalización de la donación y estar dado de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores previsto en la normativa estatal. El documento acreditativo del alta en el citado censo deberá ser incorporado por el Notario a la escritura de donación.
 - c) La constitución de la empresa individual o del negocio profesional tiene que llevarse a cabo en el plazo máximo de seis meses desde la formalización de la donación.
 - d) El inmueble debe conservarse en el patrimonio del donatario durante los cinco años siguientes a la fecha de la donación, salvo que fallezca durante ese plazo.
 - e) El donatario ha de tener un patrimonio inferior a 402.678,11 euros en la fecha de formalización de la donación.
 - f) La fecha de la escritura pública de la donación.
 - g) En el supuesto de que un mismo inmueble se done por los ascendientes a más de uno de sus descendientes, se aplicará esta reducción sobre la porción adquirida a los que individualmente reúnan las condiciones especificadas en los apartados anteriores.
3. Estos límites deben aplicarse tanto en el caso de una única donación como en el caso de donaciones sucesivas, ya provengan del mismo ascendiente o de diferentes ascendientes.

Artículo 27 *Mejora de la reducción de la base imponible por la adquisición «inter vivos» de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por personas sin relación de parentesco con el donante*

1. Con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en el artículo 25 de esta ley, podrán aplicar una reducción del 95 % en la base imponible aquellas personas que, sin tener la relación de parentesco con el donante, cumplan los requisitos que se establecen en el apartado 2 de este artículo a la fecha de adquisición.
2. Se establecen las siguientes condiciones a los adquirentes conforme a lo previsto en el apartado anterior:
 - a) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del donante que esté vigente a la fecha de la donación, y acreditar una antigüedad mínima de cinco años en la empresa o negocio.
 - b) Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha de la donación, y con una antigüedad mínima en el ejercicio de éstas de tres años. Se entenderá que tienen encomendadas estas tareas si acreditan la categoría laboral correspondiente a los grupos 1, 2 y 3 de cotización del Régimen General de la Seguridad Social o si el transmitente les hubiera otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa.

Artículo 28 *Mejora de la reducción en las donaciones de explotaciones agrarias*

En las donaciones a los descendientes y cónyuge de una explotación agraria situada en el territorio de Extremadura o de derechos de usufructo sobre la misma, se elevan al 99 % las reducciones de la base imponible del Impuesto sobre sucesiones y donaciones reguladas en los artículos 9, 10, 11 y 20.2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias siempre que se cumplan los requisitos exigidos en la mencionada ley.

El término «explotación agraria» es el definido en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Artículo 29 *Reducción en las donaciones a descendientes de cantidades destinadas a formación*

1. En las donaciones a los hijos y descendientes de cantidades destinadas a formación de postgrado se aplicará una reducción propia de la Comunidad Autónoma del 99 % sobre los primeros 120.000 euros de la cantidad donada, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 30 de esta ley.
2. La aplicación de esta reducción queda sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:
 - a) La donación debe formalizarse en escritura pública y en ella debe constar de forma expresa la voluntad de que el dinero donado se destina por parte del donatario a su formación de postgrado.

- b) El donatario debe ser mayor de edad o menor emancipado en la fecha de formalización de la donación.
 - c) El donatario ha de tener un patrimonio inferior a 402.678,11 euros en la fecha de formalización de la donación.
3. Estos límites deben aplicarse tanto en el caso de una única donación como en el caso de donaciones sucesivas, ya provengan del mismo ascendiente o de diferentes ascendientes.

Artículo 30 *Aplicación de las reducciones en las donaciones a descendientes destinadas al desarrollo de una actividad económica y a la formación*

1. Las reducciones en las donaciones a los descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado destinadas al desarrollo de una actividad económica o a la formación a las que se refieren los artículos 24, 26 y 29 de esta ley, no podrán superar en conjunto la cantidad de 300.000 euros.
2. En el supuesto de no cumplirse cualquiera de los requisitos establecidos para disfrutar de los beneficios fiscales previstos en los artículos 24, 26 y 29 de esta ley, se aplicará lo dispuesto en el artículo 69.2 de este texto refundido.

Sección 4. Normas comunes

Artículo 31 *Equiparaciones*

Se equiparan a los cónyuges las parejas de hecho que, en el momento del devengo del impuesto, acrediten esta situación mediante certificación de la inscripción en alguno de los registros específicos existentes en las Comunidades Autónomas o Ayuntamientos del lugar de residencia o mediante documento público en el que conste la constitución de dicha pareja.

Artículo 32 *Reducciones en la base imponible*

1. En ningún caso podrá ser aplicable sobre un bien o porción del mismo más de una reducción o beneficio fiscal que haya sido establecido por la normativa estatal o autonómica extremeña en consideración a la naturaleza del bien bonificado.

En particular, serán incompatibles entre sí, y cada una de ellas con las análogas establecidas en la legislación estatal, las reducciones previstas en los artículos 25 y 28 de esta ley.
2. En los supuestos de aplicación de las reducciones contempladas en los artículos 25 y 28 el adquirente no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

En el caso de incumplimiento de este requisito de permanencia se aplicará lo dispuesto en el artículo 69.2.

Artículo 33 *Asignación de la cuota tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones a la inversión en pequeñas y medianas empresas*

1. En las adquisiciones por causa de muerte, los causahabientes incluidos dentro del Grupo I o II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, podrán optar por afectar el importe total de la cuota tributaria que, en su caso, resulte a ingresar, a ayudas a la inversión en pequeñas y medianas empresas que tengan su domicilio fiscal en Extremadura.
2. La opción de los sujetos pasivos por dicha asignación se ejercerá en el modelo de declaración o autoliquidación que incluya la totalidad de los bienes y derechos adquiridos, en el plazo de presentación a que se refiere el artículo 67.1.a) del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
3. Mediante Orden de la Consejería con competencias en materia de hacienda se determinará el modo en que el contribuyente pueda optar por dicha asignación.
4. Los ingresos procedentes de la asignación se afectarán a la financiación de programas de ayuda a la inversión de pequeñas y medianas empresas que se determinen en las Leyes anuales de Presupuestos Generales de la Comunidad.
5. Por Orden de la Consejería con competencias en materia empresarial se creará el Registro de pequeñas y medianas empresas beneficiarias de los programas de ayuda a los que se refiere el apartado anterior.

Artículo 34 *Tasación Pericial Contradictoria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

1. En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente, en los términos previstos en el artículo 135.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
2. La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria o la reserva del derecho a promoverla, en caso de notificación conjunta de los valores y de las liquidaciones que los hayan tenido en cuenta, determinará la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación que contra las liquidaciones procedan.

Artículo 35 *Obligaciones formales del sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

En el caso de transmisiones «mortis causa», los sujetos pasivos estarán obligados a presentar junto con la declaración tributaria a que se refiere el artículo 31 de la Ley 29/1987,

de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, un certificado emitido por la entidad financiera correspondiente por cada cuenta bancaria de la cual fuera titular el causante, en el que deberán constar los movimientos efectuados en el período del año natural anterior a su fallecimiento.

CAPÍTULO IV. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados **Transmisiones Patrimoniales Onerosas**

Sección 1. Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Artículo 36 *Tipos de gravámenes generales para operaciones inmobiliarias*

1. Con carácter general, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en las transmisiones de bienes inmuebles, así como en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto en los derechos reales de garantía, la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable la siguiente tarifa:

PORCIÓN DE BASE LIQUIDABLE	TIPO APLICABLE
Entre 0 y 360.000 euros	8 %
Entre 360.000,01 y 600.000 euros	10 %
Más de 600.000 euros	11 %

2. La cuota íntegra será la suma de las cuotas correspondientes a las cantidades situadas dentro de cada escalón, a las que se aplica el tipo propio de cada uno de ellos.

Artículo 37 *Tipo de gravamen incrementado de las concesiones administrativas y actos administrativos asimilados*

1. El tipo impositivo aplicable a las concesiones administrativas y a los actos y negocios administrativos fiscalmente equiparados a aquellas, como constitución de derechos, será el 8 %, siempre que dichos actos lleven aparejada una concesión demanial, derechos de uso o facultades de utilización sobre bienes de titularidad de entidades públicas calificables como inmuebles conforme al artículo 334 del Código Civil.
2. La ulterior transmisión onerosa por actos «inter vivos» de las concesiones y actos asimilados del apartado anterior tributará, asimismo, al tipo impositivo del 8 %.

Artículo 38 *Tipo de gravamen incrementado en la transmisión de bienes muebles y semovientes*

El tipo impositivo aplicable en la transmisión onerosa de bienes muebles y semovientes, así como en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, será el 6%.

Artículo 39 *Tipo de gravamen reducido en las adquisiciones de viviendas de protección oficial con precio máximo legal, y destinadas a vivienda habitual*

Se aplicará el tipo reducido del 4 % para aquellas transmisiones de viviendas calificadas de Protección Oficial con precio máximo legal que vayan a constituir la vivienda habitual del adquirente, en los términos del artículo 52.1.1.^a de esta ley.

La condición de vivienda de protección oficial con precio máximo legal, a los efectos de la obtención de este beneficio fiscal, se acreditará mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de esta Comunidad Autónoma.

Artículo 40 *Tipo de gravamen reducido en las adquisiciones de viviendas habituales que no tengan la consideración de viviendas de protección oficial de precio máximo legal*

Se aplicará el tipo reducido del 7% a las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

- a) Que el valor real de la vivienda no supere los 122.000 euros.
- b) Que la suma de las bases imponible general y del ahorro del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del adquirente no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta y siempre que la renta total anual de todos los miembros de la familia que vayan a habitar la vivienda no exceda de 30.000 euros anuales, incrementados en 3.000 euros por cada hijo que conviva con el adquirente. A los efectos de computar los rendimientos correspondientes, debe tenerse en cuenta la equiparación que establece la regla 5.^a del artículo 52.1 de esta ley.

Se considerará que cumplen este requisito aquellas personas que, aunque no estén obligadas a presentar declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sus ingresos netos no superen los límites que se acaban de señalar.

Artículo 41 *Bonificación autonómica en la adquisición de vivienda habitual por determinados colectivos*

1. Se establece una bonificación del 20 % de la cuota para la adquisición de vivienda habitual a la que, conforme al artículo anterior, le fuese aplicable el tipo del 7 %, siempre que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que el contribuyente tenga en la fecha del devengo del impuesto menos de 35 años cumplidos.
- b) Que vaya a constituir vivienda habitual de una familia que, de acuerdo con la legislación estatal en la materia, tenga la consideración legal de numerosa en la fecha de adquisición.
- c) Que el contribuyente, en el momento del devengo, tenga reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 65 %, o acredite necesitar ayuda de terceros para desplazarse, o tenga reconocida movilidad reducida, o haya sido declarado judicialmente incapacitado.

2. En los supuestos de las letras a) y c) del apartado anterior, si la adquisición se realiza por dos personas casadas o por una pareja de hecho inscrita en el Registro a que se refiere al apartado 3 del artículo 4 de la Ley 5/2003, de 20 de marzo, de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Extremadura, el requisito de la edad o el de discapacidad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges, si no están separados legalmente o de hecho, o un miembro de la pareja de hecho.

Artículo 42 *Tipo de gravamen reducido en las adquisiciones de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial o un negocio profesional*

1. Se aplicará el tipo reducido del 6% a las transmisiones de inmuebles, cualquiera que sea su valor real, destinados exclusivamente a constituir o continuar una actividad empresarial, excepto la de arrendamiento, o un negocio profesional.
2. La aplicación de esta reducción queda sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:
 - a) La transmisión debe efectuarse en escritura pública en la que se hará constar de forma expresa que el inmueble se destinará exclusivamente por parte del adquirente al desarrollo de una actividad empresarial o de un negocio profesional.
 - b) El adquirente debe ser una persona física y estar dado de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores previsto en la normativa estatal.
 - c) La actividad o el negocio tiene que realizarse en el inmueble adquirido en el plazo máximo de seis meses desde la transmisión.
 - d) El inmueble debe conservarse en el patrimonio del adquirente durante los tres años siguientes a la fecha de la transmisión salvo que fallezca durante ese plazo.
3. Si se dejaran de cumplir cualquiera de los requisitos establecidos en el apartado anterior, se estará a lo dispuesto en el artículo 69.2 de la presente ley.

Artículo 43 *Tipo de gravamen reducido aplicable a la transmisión de inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial en empresas individuales o negocios profesionales*

1. El tipo de gravamen aplicable a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles incluidos en la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, a que se refiere el artículo 7.1.^o de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, será del 5% cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, con anterioridad a la transmisión, el transmitente ejerciese la actividad empresarial o profesional en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de forma habitual, personal y directa.

b) Que el adquirente mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la transmisión, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante un período de cinco años.

A estos efectos, se computarán en la plantilla media a los trabajadores sujetos a la normativa laboral, cualquiera que sea su relación contractual, considerando la jornada contratada en relación con la jornada completa y, cuando aquella fuera inferior a esta, se calculará la equivalencia en horas.

c) Que el adquirente mantenga el ejercicio de la actividad empresarial o profesional en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de forma habitual, personal y directa, durante un período mínimo de cinco años.

2. En el supuesto de incumplimiento de los requisitos establecidos en las letras b) y c) del apartado 1, deberá pagarse la parte de la cuota del impuesto que se haya dejado de ingresar como consecuencia de haber aplicado el tipo reducido en lugar del tipo general que hubiera correspondido.

A estos efectos, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación complementaria en el plazo de un mes contado desde la fecha en que se produzca el incumplimiento y deberá ingresar, junto con la cuota resultante, los intereses de demora correspondientes.

Artículo 44 *Tipo de gravamen reducido aplicable a la transmisión de inmuebles que tengan que constituir la sede del domicilio fiscal o un centro de trabajo de sociedades o empresas de nueva creación*

1. El tipo de gravamen aplicable a las transmisiones onerosas de inmuebles en las que el adquirente sea una sociedad mercantil o una empresa de nueva creación y el inmueble tenga que constituir la sede del domicilio fiscal o un centro de trabajo de la sociedad o empresa, será del 5 % siempre que concurren las siguientes circunstancias:

a) El empresario individual o social deberá darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores al que se refiere el artículo 3 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

b) Al menos durante cuatro años desde la adquisición, deberá mantenerse el ejercicio de la actividad empresarial o profesional en el territorio de Extremadura.

c) La empresa tendrá el domicilio social y fiscal en Extremadura.

d) La adquisición deberá formalizarse en un documento público, en el que se hará constar expresamente la finalidad de destinar el inmueble a la sede del domicilio fiscal o a un centro de trabajo, así como la identidad de los socios y las participaciones de cada uno. No se podrá aplicar el tipo reducido si alguna de estas declaraciones no consta en el documento público, ni tampoco en el caso de que se hagan rectificaciones del documento con el fin de subsanar su omisión, excepto que se hagan dentro del período voluntario de autoliquidación del impuesto.

e) La adquisición del inmueble deberá tener lugar antes del transcurso de un año desde la creación de la empresa.

f) La empresa deberá desarrollar una actividad económica. A tal efecto, no tendrá por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con

lo previsto en el artículo 4. Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, ni dedicarse a la actividad de arrendamiento de inmuebles.

g) Como mínimo, la empresa deberá emplear a una persona domiciliada fiscalmente en Extremadura con un contrato laboral a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social, durante los cuatro años a que se refiere la letra b) anterior.

2. El incumplimiento de los requisitos y las condiciones establecidos en el apartado anterior comportará la pérdida del beneficio fiscal, y el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación complementaria en el plazo de un mes contado desde la fecha en que se produzca el incumplimiento y deberá ingresar, junto con la cuota resultante, los intereses de demora correspondientes.

Artículo 45 *Tipo de gravamen reducido para las transmisiones patrimoniales onerosas de determinados bienes muebles*

El tipo aplicable a las transmisiones de vehículos comerciales e industriales ligeros usados de hasta 3.500 Kg. de masa máxima autorizada, será del 4 %, siempre que la adquisición se efectúe por parte de contribuyentes que realicen actividades económicas sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades y que se afecten a la actividad.

Sección 2. Actos Jurídicos Documentados

Artículo 46 *Tipo de gravamen general para los documentos notariales*

La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable el tipo general del 1,50 % en las primeras copias de escrituras y actas notariales sujetas como Documentos Notariales, sin perjuicio de los tipos impositivos que para

determinadas operaciones se establecen con carácter específico.

Artículo 47 *Tipo de gravamen reducido para las escrituras públicas que documenten la adquisición de vivienda habitual y préstamos hipotecarios destinados a su financiación*

1. Se aplicará el tipo de gravamen del 0,75 % a las escrituras públicas que documenten la adquisición de inmuebles destinados a la vivienda habitual del sujeto pasivo, así como la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación, siempre que concurren los siguientes requisitos:

- a) Que el valor real de la vivienda no supere los 122.000 euros.
- b) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del adquirente no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta y siempre que la renta total anual de todos los miembros de la familia que vayan a habitar la vivienda no exceda de 30.000 euros anuales, incrementados en 3.000 euros por cada hijo que conviva con el adquirente. A los efectos de computar los rendimientos correspondientes debe tenerse en cuenta la equiparación que establece la regla 5.^a del artículo 52.1 de esta ley.

Se considerará que cumplen este requisito aquellas personas que, aunque no estén obligadas a presentar declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sus ingresos netos no superen los límites que se acaban de señalar.

2. Se aplicará la exención en el tramo autonómico de este impuesto a las escrituras públicas que documenten la reestructuración de deuda hipotecaria por inmuebles destinados a la vivienda habitual del sujeto pasivo, así como ampliaciones u otras operaciones destinadas al mismo fin, siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos para la aplicación de las medidas contenidas en el Código de Buenas Prácticas anexo al Real Decreto Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, para las entidades adheridas a dicho Código de Buenas Prácticas.

El impuesto se aplicará únicamente sobre la cantidad que constituya el principal de la ampliación a escriturar.

Artículo 48 *Tipo de gravamen reducido para las Sociedades de Garantía Recíproca*

Se aplicará el tipo de gravamen del 0,1 % a los documentos notariales que formalicen la constitución y cancelación de derechos reales de garantía cuyo sujeto pasivo sea una Sociedad de Garantía Recíproca, que desarrolle su actividad en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

Artículo 49 *Tipo de gravamen reducido aplicable a las escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos y créditos hipotecarios para financiar la adquisición de inmuebles que vayan a constituir el domicilio fiscal o un centro de trabajo de sociedades o empresas de nueva creación*

1. Se aplicará el tipo de gravamen del 0,75 % a las escrituras públicas que documenten la constitución de préstamos y créditos hipotecarios, en las que el prestatario sea una sociedad o empresa de nueva creación.

2. La aplicación del tipo reducido estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) El empresario individual o social deberá darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores al que se refiere el artículo 3 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
- b) La empresa deberá tener el domicilio social y fiscal en Extremadura.
- c) La base sobre la que se podrá aplicar el beneficio fiscal será la parte financiada del precio del inmueble que vaya a constituir el domicilio fiscal o un centro de trabajo, excluidos los impuestos indirectos aplicables y el resto de gastos inherentes a la adquisición. Por lo tanto, este beneficio fiscal no será aplicable a la adquisición de inmuebles posteriores o sucesivos.
- d) La empresa deberá desarrollar una actividad económica. A tal efecto, no tendrá por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4. Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, ni dedicarse a la actividad de arrendamiento de inmuebles.
- e) La constitución del préstamo y la adquisición del inmueble deberán tener lugar antes del transcurso de un año desde la creación de la empresa.
- f) Como mínimo, la empresa deberá emplear a una persona domiciliada fiscalmente en Extremadura con un contrato laboral a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social, durante los cuatro años a que se refiere la letra g) siguiente.
- g) Al menos durante cuatro años desde la adquisición, deberá mantenerse el ejercicio de la actividad empresarial o profesional en el territorio de Extremadura, salvo declaración legal de concurso que impida la continuación de la actividad.
- h) El préstamo o crédito deberá formalizarse en un documento público, en el que se hará constar expresamente la finalidad de destinar la totalidad o una parte de los fondos obtenidos a la adquisición de un inmueble en los términos previstos en este artículo. No se aplicará el tipo de gravamen reducido si esta declaración

no consta en el documento público, ni tampoco en caso de que se hagan rectificaciones del documento con el fin de subsanar su omisión, excepto que se realicen dentro del período voluntario de autoliquidación del impuesto.

3. El incumplimiento de los requisitos y las condiciones establecidos en el apartado anterior comportará la pérdida del beneficio fiscal, y el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación complementaria en el plazo de un mes contado desde la fecha en que se produzca el incumplimiento y deberá ingresar, junto con la cuota resultante, los intereses de demora correspondientes.

Artículo 50 *Tipo de gravamen reducido aplicable a las escrituras notariales que documenten la adquisición de inmuebles que vayan a constituir el domicilio fiscal o un centro de trabajo de sociedades o empresas de nueva creación*

1. Se aplicará el tipo de gravamen del 0,75 % a las escrituras públicas que documenten la adquisición de inmuebles por parte de contribuyentes que realicen actividades económicas sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades y que se destinen a ser su domicilio fiscal o centro de trabajo.
2. La aplicación del tipo reducido estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:
 - a) La adquisición deberá realizarse mediante financiación ajena.
 - b) No resultará aplicable a operaciones que hayan sido objeto de renuncia a la exención en IVA.
 - c) En el caso de personas jurídicas, no será aplicable a aquellas en las que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a actividades empresariales o profesionales.
3. La aplicación del tipo reducido regulado en este artículo se encuentra condicionada a que se haga constar en el documento público en el que se formalice la compraventa la finalidad de destinarla a ser la sede del domicilio fiscal o centro de trabajo del adquirente. No se aplicarán estos tipos si no consta dicha declaración en el documento, ni tampoco se aplicarán cuando se produzcan rectificaciones del documento que subsanen su omisión, salvo que las mismas se realicen dentro del plazo de presentación de la declaración del impuesto. No podrá aplicarse el tipo reducido sin el cumplimiento estricto de esta obligación formal en el momento preciso señalado en este apartado.

Artículo 51 *Tipo de gravamen incrementado aplicable a las escrituras públicas que formalicen transmisiones de inmuebles en que se realiza la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido*

Se aplicará el tipo de gravamen del 3 % en las primeras copias de escrituras que documenten transmisiones de bie-

nes inmuebles en las que se haya procedido a renunciar a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, tal y como se prevé en el artículo 20. Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sección 3. Normas comunes

Artículo 52 *Determinación de los conceptos en la aplicación de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

1. Para la aplicación de lo dispuesto en los preceptos anteriores, relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:
 - 1.^a Se considera vivienda habitual aquella que se ajusta a la definición y a los requisitos establecidos por la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - 2.^a El grado de discapacidad o la incapacidad permanente se acreditará mediante certificación expedida por el órgano competente en la materia.
 - 3.^a Las limitaciones cuantitativas de la base imponible de la renta se referirán a la que conste en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativa al último período impositivo cuyo plazo reglamentario de presentación estuviera concluido a la fecha de devengo.
 - 4.^a La referencia al cónyuge o cónyuges, comprende sólo aquellos que no estén separados legalmente o de hecho.
 - 5.^a Se equiparan a los cónyuges las parejas de hecho que, en el momento del devengo del impuesto, estén inscritas en el registro que regule la normativa autonómica sobre parejas de hecho.
 - 6.^a Salvo que demuestren un grado de minusvalía o discapacidad mayor, quienes en el momento de la adquisición tengan reconocido el derecho a percibir una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad, tendrán derecho a la reducción que, según la normativa autonómica, corresponda al tramo inferior establecido para las personas discapacitadas, es decir, cuando el grado de discapacidad fuera igual o superior al 33 % e inferior al 50 %.
 - 7.^a Quienes con anterioridad al momento de la adquisición hubieran sido declarados judicialmente incapacitados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 200 del Código civil, tendrán derecho a la reducción que, según la normativa autonómica, corresponda al tramo supe-

rior establecido para las personas discapacitadas, es decir, cuando el grado de discapacidad fuera igual o superior al 65%.

2. En el supuesto de no cumplirse los requisitos relativos al mantenimiento de la vivienda habitual en los términos regulados en la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del inmueble destinado a desarrollar una actividad económica se aplicará lo dispuesto en el artículo 69.2, de esta ley.
3. La aplicación de los beneficios fiscales establecidos por la Comunidad Autónoma de Extremadura en el marco de su competencia normativa, relativos a tributos cedidos, queda condicionada a que el abono de las cantidades satisfechas por el negocio jurídico que origine el derecho a su aplicación, se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito.

4. Mediante Orden de la Consejería competente en materia de Hacienda, se podrá establecer de manera obligatoria para los colaboradores sociales en la gestión tributaria el pago y presentación por medios telemáticos de los modelos propios de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de Sucesiones y Donaciones, en los términos regulados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y legislación concordante en la materia.

Asimismo, será obligatorio para los sujetos pasivos de los documentos negociados por entidades colaboradoras la presentación telemática de las autoliquidaciones correspondientes.

Para consultar el texto pinche en el siguiente enlace:

<http://doe.gobex.es/pdfs/doe/2018/170o/18010001.pdf>

NOVEDADES AUTONÓMICAS: COMUNIDAD VALENCIANA

Ley 14/2018, de 5 de junio, de la Generalitat, de gestión, modernización y promoción de las áreas industriales de la Comunidad Valenciana

Se transcriben los artículos de mayor interés.

Artículo 41 *Promoción exterior de las áreas industriales avanzadas*

1. Las empresas industriales instaladas o que se pretendan instalar en las áreas industriales avanzadas podrán acogerse a los beneficios fiscales en las modalidades del impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados establecidas en la disposición adicional cuarta de esta ley, siempre que los ayuntamientos a los que pertenezcan dichas áreas hayan aprobado previamente una bonificación del 50 % del impuesto de construcciones, instalaciones y obras (ICIO), u otras asimilables, para las mismas empresas.
2. Las áreas industriales avanzadas cuyos ayuntamientos hayan aprobado el beneficio fiscal anterior, u otros asimilables, tendrán además los siguientes beneficios para su promoción exterior:
 - a) Se destacarán especialmente en el mapa de áreas industriales de la Comunitat que se regula en esta ley, detallando los beneficios fiscales aplicables

a las empresas instaladas o que se pretendan instalar en dicha área.

- b) Se considerarán prioritarias en cualquier documento promocional para la venta de suelo industrial que gestione la conselleria con competencias en industria.
- c) Serán presentadas individual y especialmente como ubicación industrial estratégica en eventos comerciales y otras iniciativas de promoción organizados por la Generalitat o con su participación, tanto a nivel nacional como internacional.

Disposición adicional: Cuarta Modificación del impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados

1. Se añade un punto 4 al apartado cuatro del artículo trece de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, con la siguiente redacción:

«4) En las adquisiciones de bienes inmuebles situados en una zona declarada como área industrial avanzada, siempre que concurren las siguientes circunstancias concurrentes:

- a) Que los inmuebles se afecten a la actividad empresarial o profesional del adquirente, como sede del domicilio fiscal o centro de trabajo de la empresa o negocio.
- b) Que el adquirente mantenga el ejercicio de la actividad empresarial o profesional y su domicilio fiscal en la Comunitat Valenciana durante un período de, al menos, tres años, salvo que, en el caso de adquirente persona física, esta fallezca dentro de dicho plazo.
- c) Que durante el mismo periodo de tres años el adquirente no realice cualquiera de las siguientes operaciones:
 1. Efectuar actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.
 2. Transmitir los inmuebles.
 3. Desafectar los inmuebles de la actividad empresarial o profesional o destinarlos a fines distintos de sede del domicilio fiscal o centro de trabajo.

d) Que el importe neto de la cifra de negocios de la actividad del adquirente, en los términos de la Ley del impuesto sobre sociedades, no supere los 10 millones de euros durante los tres años a que se refiere la letra c anterior.

e) Que en el documento público por el que se formalice la adquisición, se determine expresamente el destino del inmueble al que se refiere la letra a.»

2. Se añade un apartado cuatro al artículo catorce bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, con la siguiente redacción:

«Cuatro. Se aplicará una bonificación del 30 % de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad actos jurídicos documentados del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en las escrituras públicas por las que se formalicen las adquisiciones de bienes inmuebles situados en una zona declarada como área industrial avanzada.»

Para consultar el texto íntegro pinche en el siguiente enlace:

http://www.dogv.gva.es/datos/2018/06/07/pdf/2018_5632.pdf



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES 17

El nuevo rumbo emprendido por el Tribunal Supremo en la interpretación de la normativa reguladora de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

RICARDO HUESCA BOADILLA. Abogado del Estado en la Abogacía del Estado ante el Tribunal Supremo. Doctor en Derecho 17

TEMAS FISCALES

El nuevo rumbo emprendido por el Tribunal Supremo en la interpretación de la normativa reguladora de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

RICARDO HUESCA BOADILLA. *Abogado del Estado en la Abogacía del Estado ante el Tribunal Supremo. Doctor en Derecho.*

1. Introducción

La aparición del nuevo recurso de casación en materia contencioso administrativa consecuencia de la modificación introducida en la Sección Tercera del Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa por la Disposición Final Tercera de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, que entró en vigor el 22 de julio de 2016 y la nueva configuración del mismo basada en la existencia de un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia ha supuesto una verdadera revolución de carácter procesal respecto a la regulación precedente que, en muchos casos, había impedido el ejercicio efectivo por el Tribunal Supremo de su función nomofiláctica del ordenamiento jurídico y que, sobre temas de importancia, no existiera una doctrina jurisprudencial lo que determinaba la pervivencia de fallos, en muchos casos contradictorios, de los órganos jurisdiccionales de instancia.

En efecto, las indudables limitaciones cuantitativas del recurso de casación ordinario vigente hasta ese momento que, desde la Ley 37/2011, de 10 de octubre había fijado el umbral para acudir a la casación ordinaria en 600.000 euros (artículo 86.2 b) antiguo), cuantía que, en materia tributaria era realmente difícil alcanzar, salvo para las grandes compañías, a la vista de la doctrina del propio Tribunal Supremo sobre la determinación de la cuantía en este campo que obligaba a tener en cuenta, por un lado, solo el débito principal, pero no los recargos, costas y cualquier otro tipo de responsabilidad (artículo 42.a) de la LJCA, y por otro, en los supuestos de acumulación (muy frecuentes en este ámbito en el que se impugna en un solo recurso, por ejemplo, la deuda tributaria del IRPF o Impuesto sobre Sociedades e IVA de varios ejercicios o periodos) la aplicación del artículo 41.3 de la misma Ley,

que, si bien fija la cuantía en la suma del valor económico de las pretensiones objeto de aquellas, no comunica a las de cuantía inferior la posibilidad de casación o apelación, había propiciado que gran número de asuntos que no llegaban en cómputo anual, trimestral o incluso mensual, a los 600.000 euros, no pudieran acceder al Alto Tribunal o lo que era más grave por la sensación de injusticia que ello suponía, tratándose de la misma cuestión, que solo accedieran al mismo los ejercicios o periodos en los que se superase ese límite quedando firmes los que no llegaban al mismo, con lo que podía darse el caso de que el Alto Tribunal estimase el recurso en los primeros no habiendo posibilidad alguna de revisar los segundos por mucha certeza que se tuviera de que no eran conformes con el pronunciamiento del Tribunal Supremo

Aunque el límite cuantitativo para acudir al Tribunal Supremo en el recurso de casación para la unificación de doctrina del antiguo artículo 96 de la LJCA era inferior (30.000 euros) la necesidad de que se cumpliera el requisito de la triple identidad entre la sentencia recurrida y la sentencia de contraste (litigantes en idéntica situación en mérito a hechos, fundamentos de derecho y pretensiones sustancialmente iguales) interpretado de forma muy rigurosa por el Alto Tribunal, hacían inviable en la mayoría de los casos que pudiera prosperar este recurso, lo que, en la práctica, determinaba que no fuera operativo en absoluto.

Por último, la restricción de la legitimación para promover el recurso de casación en interés de ley del anterior artículo 100 de la LJCA, el único que servía para fijar doctrina legal, vinculando a los Jueces y Tribunales inferiores (apartado 7 de ese artículo), que solo podían interponer las Administraciones Públicas territoriales, las Entidades o Corporaciones que ostentasen la representación y defensa de intereses de carácter general o corporativo, el Ministerio

Fiscal y la Administración General del Estado, hacía que fueran contados los casos en que se formulaba y siempre con reticencias por parte del órgano encargado de resolverlo. Tampoco era por tanto el instrumento idóneo para que se crease la anhelada doctrina jurisprudencial.

El nuevo recurso de casación, como hemos adelantado, ha supuesto un vuelco radical en la configuración del recurso desapareciendo las restricciones cuantitativas, formales y de legitimación. Aunque un estudio detallado del nuevo recurso excede de la finalidad perseguida por este trabajo, habiéndose ocupado la doctrina científica de analizar el mismo en numerosos libros y trabajos¹, debemos recordar que gira esencialmente sobre el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia imponiéndose al recurrente (particular o Administración Pública, en general) la carga de demostrar la existencia de ese interés casacional para lo que la Ley, en el nuevo artículo 88, detalla, entre otras, las circunstancias que permiten al Tribunal de casación (en concreto a la Sección Primera de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo) apreciar la existencia de dicho interés casacional objetivo, con expresa motivación en el auto de admisión.

Acerca del procedimiento a seguir y a grosso modo, el recurrente tiene que presentar un escrito de preparación ante la Sala de instancia con las necesarias menciones recogidas en el artículo 89 de la LJCA (en especial que concurre alguno o alguno de los supuestos del artículo 88, que permitan apreciar el interés casacional objetivo). Tras admitirse el mismo por la Sala de Admisión, el recurso con las fases de interposición y oposición sigue ya ante la Sala de Enjuiciamiento (en el caso de las cuestiones tributarias, ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo) de acuerdo con el artículo 92 LJCA, hasta dictar sentencia que fijará la interpretación de las normas estatales o de la Unión Europea (las normas autonómicas quedan excluidas de la casación), - es el llamado “ius constitutionis” - resolviendo, acto seguido, con arreglo a ella las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso, con anulación, en todo o en parte, en su caso de la sentencia o auto recurridos (artículo 93 de la LJCA) – el llamado “ius litigatoris” - .

Entre los tributos que más se han beneficiado del nuevo sistema están precisamente el ISD y el ITPAJD ya que, por razón de la cuantía, era muy difícil, incluso antes de la reforma de la casación por la Ley 37/2011, que, como hemos dicho, elevó el límite cuantitativo del recurso de casación ordinario

de 150.000 euros a 600.000 euros, que pudieran llegar cuestiones relacionadas con estos tributos al Alto Tribunal. Eran contados los casos. Tampoco la vía del recurso de casación para la unificación de doctrina y del recurso de interés de ley servía, por las razones expuestas, a ese propósito (hoy con evidente relajación de los requisitos y sin límite de cuantía en el caso del primero, y con eliminación de la exclusiva legitimación de las Administraciones Públicas, en general, en el caso del segundo, se han convertido en supuestos de interés casacional objetivo (artículo 88.2.a) y b) de la LJCA reformada).

Todo ello ha permitido que en un breve periodo de quince meses, aproximadamente, se hayan admitido por el Tribunal Supremo interesantes e importantes cuestiones relacionadas directamente con estos dos tributos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas y con la comprobación de valores, que afecta, con carácter general, a ambos y que vamos a intentar resumir en este trabajo. Todavía, aunque esta próximo el momento, al cierre de este trabajo (mediados de mayo de 2018), no se ha dictado sentencia alguna relacionada con dichas cuestiones aunque estamos seguros (los precedentes relacionados con recursos en otras materias ya resueltos así lo atestiguan) que los fallos que se dicten proporcionarán una indudable luz sobre las mismas con el marchamo evidente de constituir prima facie, sin necesidad incluso de un nuevo pronunciamiento, doctrina jurisprudencial.

2. Los autos de admisión dictados hasta la fecha en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Un estudio ordenado de esas cuestiones nos obliga a referirnos en primer término a las cuestiones relacionadas con el ISD. Luego seguiremos con las relacionadas con el ITPAJD y cerraremos el trabajo con la mención de las cuestiones relacionadas con la comprobación de valores.

2.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Alcance de la afectación de bienes al pago del ISD

Una de las primeras cuestiones admitidas por el Tribunal Supremo tiene que ver con el alcance de la afectación de los bienes transmitidos al pago del ISD prevista, con carácter general, en el artículo 79 LGT/2003 y por extensión, dado el tipo de responsabilidad, en los artículos 41.3 y 43.1.d) de la misma Ley y ya, de forma especial, en el artículo 9 del Reglamento del ISD de 1991.

En concreto el **Auto de admisión de 24 de mayo de 2017 casación 899/2017**, considera como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia «determinar y delimitar, interpretando los artículos

¹ De entre los numerosos libros publicados sobre el nuevo recurso de casación hacemos mención expresa de “El nuevo recurso de casación en el orden contencioso-administrativo” de Raúl César Cancio Fernández. Editorial Thomson Aranzadi. 2015, “Guía práctica del recurso de casación contencioso-administrativo”. Legislación y formularios. Juan Pedro Quintana Carretero (Coordinador), Ramón Castillo Badal y Pedro Escribano Testaut. Editorial Dykinson. 2016, y “Estudios sobre el Nuevo Recurso de Casación Contencioso Administrativo”. Coordinadores: Luis María Cazorla Prieto y Raúl César Cancio Fernández. Editorial Thomson Aranzadi. 2017.

41.3, 43.1 d) y 79 LGT/2003 y 9 RISD el alcance de la responsabilidad tributaria en las adquisiciones de inmuebles afectos al pago de deudas tributarias en concepto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, indicando si esa responsabilidad debe afectar a la totalidad del bien transmitido o, por el contrario, debe limitarse a la porción del impuesto correspondiente a la adquisición de los bienes que la originan, es decir, a la parte de la cuota del impuesto liquidado al heredero que sea proporcional al porcentaje que suponga el bien adquirido por un tercero sobre el total de los bienes transmitidos "mortis causa"».

Nuestra opinión es favorable a la limitación de la responsabilidad a la parte de cuota del ISD correspondiente al bien transmitido. En efecto, no hay duda alguna de que existe una afección real de los bienes que componen la masa hereditaria en su conjunto y que tiene su razón de ser en la necesidad de hacer efectiva la deuda tributaria que trae causa en su adquisición mortis causa. Esa afección real lo es también, como es lógico, respecto de todos los bienes que integran la hijuela de cada causahabiente, configurándose como un supuesto de responsabilidad subsidiaria.

Si bien es cierto que la base imponible del ISD está constituida (artículo 9.a) de la Ley 29/1987, reguladora del Impuesto) por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, lo que determina la práctica de una única liquidación por sujeto pasivo y la existencia, por tanto, de una deuda tributaria singular también para cada uno de ellos, ello no significa en absoluto que, en caso de transmisión inter vivos por el causahabiente a un tercero no protegido por la fe pública registral de "uno" de los bienes integrantes del caudal hereditario adquirido, en el supuesto de que el causahabiente indicado no hubiera satisfecho la deuda tributaria del ISD liquidada al mismo, el tercer adquirente tenga que responder – vía afección de bienes - con ese bien de la totalidad de la deuda y no solo de la parte proporcional de deuda correspondiente a ese bien.

Este importante matiz, presente en muchas transmisiones inter vivos de bienes integrantes de una masa hereditaria o, más en concreto, de una hijuela hereditaria, provoca, apelando a la equidad, como principio que ha de ponderarse en la interpretación de las normas jurídicas (artículo 3.2 del Código Civil), que deba tenerse en cuenta la parte proporcional de la participación de ese bien en el total de la hijuela hereditaria y que dio lugar a una parte de la deuda tributaria impagada. Desde el punto de vista teleológico o finalista, como hemos dicho, la finalidad de la garantía se presenta de esta forma más proporcionada y equitativa con la responsabilidad de ese tercero adquirente, que, insistimos, es subsidiaria.

Habrá que esperar, no obstante, a la decisión del Tribunal.

El "ius delationis" y el impuesto sucesorio

Unos días después, se dictó el **Auto de 31 de mayo de 2017, casación 1358/2017**, que va a dar por fin una respuesta a una

cuestión sobre la que se ha debatido mucho a nivel doctrinal y jurisprudencial, con pronunciamientos en un sentido y en otro tanto de la Jurisdicción Civil como de la Contenciosa y que tiene que ver con el llamado "ius delationis" recogido en el artículo 1006 del Código Civil, tratándose en definitiva de determinar si, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, al aceptar estos últimos la herencia de su causante –que falleció sin aceptar la del suyo- se produce una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o sólo uno.

Las normas jurídicas que se identifican y que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 3.1.a) y 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como el artículo 10 del Reglamento de dicha Ley, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, en relación con los artículos 989, 1006 y concordantes del Código civil.

Sobre esta cuestión, bástenos señalar que la sentencia recurrida, apoyándose en la doctrina jurisprudencial contencioso administrativa (Sentencias de esa Sala de 31 de marzo de 2004 y 14 de diciembre de 2011, que cita y ratifica la anterior) desde un enfoque o perspectiva puramente fiscal, derivada de la aplicación de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que no tiene presente la Sentencia del Pleno de la Sala de lo Civil de 11 de septiembre de 2013, en la que se apoya la recurrente para sostener que hay una sola transmisión, se inclina claramente por la doble transmisión y, por la existencia de dos hechos imposables en dicho Impuesto.

Alcance de las competencias normativas de las CCAA en relación con el Impuesto

Como es sabido, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de 2009, reguladora del sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, vigente, reconoce competencias normativas a las CCAA en relación con los tributos cedidos por el Estado a las CCAA, entre los que se encuentra el ISD, pudiendo, según el artículo 48 de dicha Ley, entre otras, asumir competencias normativas sobre reducciones de la base imponible. En este caso, las CCAA podrán crear las reducciones que consideren convenientes (artículo 48), siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la CCAA. Asimismo pueden regular las establecidas por la normativa del Estado (las del artículo 20 de la Ley 29/1987) manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por este o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que pueden acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarlas. Pues bien, en ese contexto normativo, el **Auto de 19 de julio de 2017, casación 2203/2017**, plantea una interesante cuestión tratándose de determinar si, al ejercer sus

competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del artículo 20.2.c) de la Ley, las Comunidades Autónomas, y en particular la de Cataluña, pueden, manteniendo esa reducción, introducir condiciones que comporten una restricción subjetiva del beneficio fiscal, de modo que sólo puedan disfrutarlo el adjudicatario o los adjudicatarios efectivos de los bienes según la partición.

Se identifican como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 13.Tres de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, al que remite el artículo 2.2 de la Ley 31/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, en relación con los artículos 20.2.c) y 27.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En esa misma línea el **Auto de 15 de septiembre de 2017, casación 2425/2017**, admite el recurso entendiendo que existe interés casacional objetivo en la determinación de si, las CCAA, y en particular la de Aragón, pueden acotar el ámbito de aplicación de los beneficios fiscales previstos en relación con el ISD por la normativa del Estado, introduciendo condiciones no previstas en ésta, pero sí en las disposiciones autonómicas dictadas en el ejercicio de las competencias que les son propias.

Se identifican como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 45 y 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Reducciones de la base imponible por transmisión de empresa

En relación con los beneficios fiscales en este Impuesto, nos hacemos eco, en primer lugar del **Auto de 12 de julio de 2017, casación 2173/2017**, respecto a la exención prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD siendo la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia precisar, en el marco de la operativa de aquellas explotaciones económicas cuyo rendimiento se produce avanzado el año, qué elementos materiales, temporales y jurídicos deben tomarse en consideración para la aplicación de la exención prevista en dicho artículo, siempre y cuando hayan constituido la principal fuente de renta del causante.

Sobre otro aspecto de la misma reducción se ha admitido otro recurso. En efecto, por **Auto de 15 de septiembre de 2017, casación 2313/2017**, se considera igualmente que existe interés casacional en determinar, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito

exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, cuál es el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad.

Identifica como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con el apartado Ocho. Dos. c) del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Reducción de la base imponible. Retribuciones percibidas de sociedades en las que el causahabiente participe a través de sociedades familiares exentas

La misma reducción que, como es sabido, ha dado lugar a numerosas consultas tributarias sobre las que se ha pronunciado la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública, es objeto de atención por el **Auto de 7 de marzo de 2018, casación 5159/2017**. En dicho recurso se trata de determinar si, a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresa familiar, cabe o no que el sujeto pasivo perciba retribuciones de sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas, cuando dichas retribuciones percibidas de sociedades participadas no se incluyen en el cómputo de su principal fuente de renta.

Como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación se identifican los artículos 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, 4.Ocho uno y dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio y 4.1 y 5.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre.

Reducción artículo 20.2.d) de la LISD. Periodo a considerar para verificar el cumplimiento de los requisitos que no concurren personalmente en el causante.

Por último, de momento, por **Auto de 16 de marzo de 2018, casación 6596/2017**, se ha admitido que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

- (i) resolver el acomodo de un impuesto instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio, a los que la que la propia LISD se remite para aplicar la reducción del artículo 20.2.c) en la determinación de su base liquidable, debiendo determinarse qué periodo debe tomarse en consideración para verificar el cumplimiento de los requisitos cuando éstos no concurren personalmente en el causante, pretendiéndose que el beneficio fiscal se aplique merced a la verificación de las condiciones en un descendiente.
- (ii) Y determinar, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, cual es el año en que se han de tomar

en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad.

Se identifica como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con el apartado Ocho. Dos. c) del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Reducción de la base imponible y posterior comprobación administrativa

Relacionado ya con los márgenes de que dispone la Administración tributaria para comprobar a través de un procedimiento inspector la reducción de la base imponible admitida por la Oficina gestora, por **Auto de 23 de abril de 2018, casación 1170/2018**, se ha admitido un recurso de casación con objeto de determinar si el reconocimiento de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la adquisición mortis causa de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración puede impedir, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, efectuada al amparo del artículo 115.3 de este último texto legal, y, por ende, la denegación de la reducción de la base imponible anteriormente reconocida en la correspondiente liquidación definitiva.

Como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación se identifican el artículo 115.3 de la Ley General Tributaria, en relación con los artículos 129, apartados 2 y 3, y 140.1 del mismo texto legal.

Prescripción y declaraciones tributarias

Sin relación directa con el ISD, el Alto Tribunal, por **Auto de 23 de abril de 2018, casación 6770/2017**, ha admitido un recurso de casación, con origen en una actuación relacionada con el Impuesto, con el fin de determinar (i) si la posibilidad de reabrir un expediente iniciado mediante declaración y dentro del plazo de prescripción, ha de entenderse referida al plazo de cuatro años computados desde el dies a quo definido por el transcurso de los seis meses habilitados para la presentación de la declaración o, si por el contrario, una declaración extemporánea interrumpe la prescripción y, en consecuencia, el reinicio del expediente puede considerarse efectuado sin haberse cumplido aún el plazo de prescripción. Y en segundo lugar (ii) si la presentación de una autoliquidación parcial a cuenta interrumpe la prescripción del derecho de la Adminis-

tración para determinar la deuda tributaria respecto de la totalidad de dicha deuda o solamente respecto a la derivada de aquella parte del hecho imponible a la que afecta.

Se identifican como normas jurídicas que, en principio serán objeto de interpretación los artículos 68.1, 104.5, 118 a), 120 y 123 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Reducción de la base imponible por parentesco colateral por afinidad

Pasando ya a las reducciones por parentesco del artículo 20.2.a) de la LISD y aunque lo previsible es que el Tribunal Supremo ratifique su anterior doctrina sobre el particular, de la que son ejemplo las Sentencias de 25 de septiembre de 2017 (r.c.u.d. 3018/2016) y 28 de noviembre de 2017 (r.c.u.d. 3163/2016), posteriores al propio auto de admisión, por **Auto de 21 de julio de 2017 casación 2374/2017**, se ha admitido un recurso de casación, de acuerdo ya con la nueva regulación de este recurso, con el fin de determinar si, a efectos de aplicar las reducciones de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones en las adquisiciones mortis causa e incluir al heredero sujeto pasivo en alguno de los grupos que contempla el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el parentesco de los colaterales por afinidad subsiste una vez extinguido el matrimonio entre el causante y el pariente consanguíneo del heredero.

Dos cuestiones más, de momento, relacionadas con este Impuesto, van a merecer la atención del Alto Tribunal.

Base de cálculo del ajuar doméstico

La primera se refiere a la base de cálculo del ajuar doméstico previsto en el artículo 15 de la Ley del Impuesto. En este sentido, el **Auto de 29 de enero de 2018, casación 5938/2017**, admite un recurso para determinar a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones sobre valoración del ajuar doméstico qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico.

Identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, 34 de su Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, y 1321 del Código Civil.

Regla especial de liquidación aplicando normas sobre nuda propiedad y partición de la herencia

Por último, el **Auto de 5 de febrero de 2018, casación 4870/2017**, va a analizar una cuestión relacionada con la liquidación del Impuesto y la aplicación de las normas sobre nuda propiedad y partición de herencia. En concreto, se trata de determinar, en caso de llamamiento hereditario a título de plena propiedad, si la tributación por el Impuesto sobre Sucesiones ha de realizarse conforme al título

sucesorio, por lo que no resultan de aplicación las reglas especiales de tributación por usufructo y nuda propiedad que puedan derivarse de las particiones y adjudicaciones realizadas entre los herederos o, por el contrario, las referidas reglas especiales han de tenerse en cuenta aunque el usufructo y la nuda propiedad tengan su origen en los actos particulares de adjudicación de herencia.

Se identifican como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 27.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

2.2. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados transmisiones patrimoniales onerosas

HECHO IMPONIBLE

Sujeción o no al ITP de las compraventas de oro y metales preciosos

La primera cuestión admitida por el Tribunal Supremo en relación con este impuesto es de alcance habiendo motivado, como vamos a ver, el planteamiento por el Alto Tribunal, antes de tomar una decisión, de una cuestión prejudicial al TJUE.

En efecto, por **Auto de 8 de febrero de 2017 c.206/2016**, primero de otros muchos idénticos, la Sala de Admisión ha admitido un recurso de casación para, interpretando el artículo 7, apartados 1.A) y 5), del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, determinar si la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está o no sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

Como hemos adelantado el Alto Tribunal, por **Auto de 7 de febrero de 2018 casación 163/2016**, ha decidido plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE pues, bien se analice el precepto en cuestión desde la perspectiva del transmitente, que es la postura que mantiene la Administración y la sentencia recurrida bien desde la óptica del hecho imponible (criterio del recurrente), la Sala entiende que está también afectada de modo esencial por la conformidad de esa regulación con el Derecho de la Unión Europea, concretamente con el principio de neutralidad que se sigue de la Directiva 2006/112 y de la jurisprudencia europea que la ha interpretado.

En concreto la cuestión prejudicial planteada, es la siguiente: *“Si la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal que de aquella Directiva deriva, así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que lo interpreta, se oponen a*

una normativa nacional con arreglo a la cual un Estado miembro puede exigir el pago de un impuesto indirecto distinto del IVA a un empresario o profesional por la adquisición a un particular de un bien mueble (concretamente, oro, plata o joyería) cuando:

- 1.-*El objeto adquirido va a ser destinado, mediante su procesamiento y posterior transmisión, a la actividad económica propia de dicho empresario.*
- 2.-*Se van a efectuar operaciones sujetas a IVA al reintroducir el bien adquirido en el círculo empresarial y*
- 3.-*La legislación aplicable en ese mismo Estado no permite al empresario o profesional deducirse, en tales operaciones, lo abonado en concepto de aquel impuesto por la primera de las adquisiciones mencionadas”.*

Alcance del artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores a los efectos del Impuesto

Por **Auto de 9 de abril de 2018, casación 6598/2017**, el Tribunal Supremo ha admitido un recurso de casación para determinar si el artículo 108.2.a) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en la redacción aplicable *ratione temporis*, exigía ineludiblemente al sujeto pasivo formar un inventario del activo de la sociedad en la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición de los valores o participaciones y facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de ésta, y a la Administración tributaria realizar una actuación de valoración de todos los bienes del activo, sustituyendo sus valores netos contables por los respectivos valores reales determinados a la fecha de transmisión o adquisición, o, por el contrario, permitía a la Administración tributaria considerar el valor neto contable como valor real y, descartada la exención, practicar la correspondiente liquidación tributaria por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Se identifican como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 108, apartado 2.a), del texto legal mencionado.

Aportación de bienes inmuebles a una sociedad, a cambio de participaciones, cuando tal aportación supera el valor de las participaciones, y conlleva la asunción de una deuda que grava tales inmuebles y su sujeción al Impuesto.

Por **Auto de 14 de febrero de 2018, casación 6263/2017**, se admite otro recurso de casación para determinar si la aportación de bienes inmuebles a una sociedad, a cambio de participaciones, cuando tal aportación supera el valor de las participaciones, y conlleva la asunción de una deuda que grava tales inmuebles, supone la realización de uno o dos hechos imponibles del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Como normas jurídicas que, en principio, será objeto de interpretación se identifican los artículos 1.2, 4 y 7.2.A)

del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Extinción del condominio y tributación por la modalidad de TPO o AJD

A la extinción parcial o total del condominio sobre un bien inmueble en los casos de indivisibilidad del bien se refieren los **Autos de admisión de 23 de noviembre de 2017, casación 2705/2017 y 15 de enero de 2018, casación 4404/2014.**

En el primero, sobre la extinción parcial, se trata de determinar si la extinción parcial del condominio existente sobre determinado bien inmueble tributa por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas o por la modalidad actos jurídicos documentados del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Sobre esa base, se trataría de determinar, en caso de que se halle sometida a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, si tal operación surge de dar cumplimiento a la previsión contenida en el artículo 1062 del Código Civil, concurriendo, por tanto, la salvedad recogida en el artículo 7.2.B), párrafo primero, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

En el segundo, en el caso de extinción total y en la misma línea, se trata determinar si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae a uno de los condóminos, quien satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación, constituye una operación sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas pero exenta o una operación no sujeta a esa modalidad y, por ende, si está no sujeta o está sujeta, respectivamente, a la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Constitución de una sociedad con aportación de inmuebles garantizados con hipoteca

En ese afán de concretar al máximo la existencia de las diversas modalidades del ITPAJD traemos a colación el **Auto de 23 de noviembre de 2017, casación 3205/2017**, en la que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución de una sociedad cuyo contravalor consiste en la aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca supone la existencia de una única operación sujeta a la modalidad operaciones societarias (constitución de sociedad) o si, además, comprende otra operación (adjudicación en pago de

asunción de deudas), sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava.

Como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación se identifican los artículos 1.2, 4, 19.1 y 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

BASE IMPONIBLE

Por **Auto de 18 de octubre de 2017, casación 2774/2017**, se ha admitido un recurso de casación para la determinación de la base imponible en caso de adjudicaciones en pago de deudas o daciones en pago.

En concreto, se trataría de determinar si, en relación con las adjudicaciones en pago de deudas o daciones en pago sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la base imponible ha de fijarse en función del valor real del bien inmueble que se transmite o si, por el contrario, la misma ha de coincidir con el importe de la deuda pendiente de amortizar que se extingue con la operación.

Se identifica como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

BENEFICIOS FISCALES

Sobre los beneficios fiscales en esta modalidad impositiva recogidos en el artículo 45 del Texto Refundido versa, en primer lugar, el **Auto de 22 de marzo de 2017 casación 261/2017**, que admite un recurso de casación para determinar si, en relación con la adquisición de terrenos destinados a la construcción de viviendas de protección oficial que no tengan la condición jurídica de solares, es aplicable el dies a quo del cómputo del plazo prescriptivo del derecho de la Administración para practicar liquidación establecido por la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo (SSTS de 8 de febrero de 2005 y 7 de marzo de 2006), y con ello que el plazo de prescripción comience una vez transcurrido el plazo de tres años de la exención provisional, en que los terrenos no tenían la condición jurídica de solar ex art. 45.I.B.12) TRLPAJD – en su redacción vigente a fecha enero de 2007.

Respecto a esta misma exención, aplicable a las viviendas de protección pública del artículo 45.I.B) 12, por **Auto de 5 de abril de 2017, casación 96/2017**, se ha admitido otro recurso de casación con el fin de determinar si, en relación con las viviendas sometidas a un régimen autonómico de protección pública, los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los

adquirentes que permiten acceder a la exención recogida en el artículo 45.I.B).12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, son los fijados por las normas que, a nivel estatal, regulan las características de las viviendas de protección oficial o, por el contrario, los que dimanen de la legislación propia de cada Comunidad Autónoma.

Como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación se identifica el artículo 45.I.B).12, in fine, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre).

Sobre idéntica exención del artículo 45.I. B) 12, nos hacemos eco del **Auto de 15 de enero de 2018, casación 5353/2017**, sobre superficie máxima de esas viviendas, en el que concretamente se trata de determinar si, a efectos de la aplicación de la exención recogida en el artículo 45.I.B).12 LITPAJD, las viviendas construidas pueden tener una superficie protegible que exceda de la máxima permitida en la normativa estatal para las viviendas de protección oficial cuando vayan destinadas a familias numerosas, siendo el precepto de nuevo a interpretar el artículo tantas veces citado.

De nuevo el apartado B.12 de este artículo 45.I de Texto Refundido del Impuesto sigue dando juego ya que, por Auto de 9 de abril de 2018, casación 6422/2017, se han admitido dos cuestiones más relacionadas consistentes en:

- a) Determinar si, a efectos de la aplicación de la exención recogida en el artículo 45.I.B).12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en relación con las declaraciones de obra nueva y constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, las viviendas construidas pueden tener una superficie protegible que exceda de la máxima permitida en la normativa estatal para las viviendas de protección oficial cuando vayan destinadas a familias numerosas; y
- b) Precisar si los apartados 1 y 2 del artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, se oponen al apartado 2 del artículo 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en cuanto someten a tributación las escrituras de declaración de obra nueva y de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal cuando ni una ni otra tienen por objeto cantidad o cosa valuable ni contienen actos o contratos inscribibles.

Se identifican como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 45.I.B).12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y el artículo 70, apartados 1 y 2, del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

Reestructuración financiera y adjudicación de bienes inmuebles en pago de deudas

Con un indudable grado de detalle a pesar de tratarse de un beneficio fiscal muy concreto, por Auto de 14 de marzo de 2018, casación 6139/2017, se ha admitido este recurso consistiendo la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en determinar, a efectos de la exención contenida en el artículo 14.4 de la Ley 5/1996, de 10 de enero, de creación de determinadas entidades de derecho público, el alcance del requisito referente a la reestructuración financiera de las entidades participadas por la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales, cuando se trata de adjudicaciones de bienes inmuebles en pago de deudas.

Se identifica como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 14.4 de la Ley 5/1996, de 10 de enero, de creación de determinadas entidades de derecho público.

2.3. Operaciones Societarias

Respecto a esta segunda modalidad de gravamen resulta de especial interés el **Auto de 30 de octubre de 2017, casación 3742/2017**, donde la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en precisar la compatibilidad o incompatibilidad del artículo 19.1.2º de la Ley del ITPAJD en su redacción posterior a la Ley 4/2008, con respecto al artículo 7 de la Directiva 2008/7/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y que proscriben la ampliación del hecho imponible de los impuestos que gravan las aportaciones de capital con respecto a la situación existente en sus respectivos ordenamientos jurídicos a 1 de enero de 2006.

De una forma más concreta se trataría de determinar si la redacción del artículo 19.1.2º introducida por la ley 4/2008 supone o no una ampliación del hecho imponible del ITPAJD en su modalidad OS, al pasar de gravar las aportaciones "para reponer pérdidas sociales" a gravar aportaciones "que no supongan un aumento del capital social" y finalmente que defina si el concepto genérico de "aumento de capital" incluye cualquier desplazamiento patrimonial de los socios hacia la sociedad y, en caso afirmativo, si esa interpretación sería también contraria a las definiciones de la Directiva 2008/7/CE.

2.4. Actos Jurídicos Documentados

HECHO IMPONIBLE

Centrada en la tributación por esta modalidad de los Documentos notariales, por **Auto de 24 de octubre de 2017, casación 3696/2017**, se admite un recurso de casación para determinar si la liberación en escritura pública notarial de codeudores de un préstamo garantizado mediante hipoteca de determinados inmuebles está sujeta o no a la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se identifican como normas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 30 y 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en relación con el artículo 28 del mismo.

En esa misma línea traemos a colación el **Auto de 27 de noviembre de 2017, casación 4432/2017**, en donde se trata de determinar si en los supuestos de agrupación, segregación y disolución de un condominio, derivados de una única actuación urbanística tendente a la reordenación de parcelas con el fin de adecuarlas al planeamiento urbanístico vigente, debe entenderse que nos encontramos en presencia de una única convención o, por el contrario, se trataría de diferentes negocios jurídicos, a efectos de su sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de actos jurídicos documentados.

Como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación están los artículos 1 y 4 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.

El **Auto de 24 de octubre de 2017 casación 3696/2017**, admite un recurso de casación para determinar si la liberación en escritura pública notarial de codeudores de un préstamo garantizado mediante hipoteca de determinados inmuebles está sujeta o no a la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 30 y 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en relación con el artículo 28 del mismo.

En esa línea de concretar al máximo el hecho imponible de esta modalidad del impuesto, por **Auto de 21 de marzo de 2018, Casación 415/2018**, se admite otro recurso con el fin de determinar si los documentos públicos de constitución de un complejo inmobiliario privado previo a la

declaración de división horizontal se encuentran sujetos al gravamen de AJD.

Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Primero: Determinar si los documentos públicos de constitución de un complejo inmobiliario privado previo a la declaración de división horizontal se encuentran sujetos, o no, a la cuota variable del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en su modalidad de actos jurídicos documentados.

Segundo: Precisar si la inclusión en la escritura pública del valor, a efectos de ejecución hipotecaria, de los bienes inmuebles afectados determina el carácter evaluable del acuerdo y su consiguiente sujeción al impuesto en la modalidad de actos jurídicos documentados.

Tercero: Concretar si, en caso de sujeción a dicho impuesto, la base imponible la integra el valor total de los bienes inmuebles afectados o el valor del efecto jurídico provocado por el documento.

Se identifica como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 32.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Como continuación del análisis de cuestiones relacionadas con el hecho imponible de esta modalidad impositiva reseñamos el **Auto de 9 de abril de 2018, casación 5580/2017**, sobre sujeción a AJD de la modificación de determinadas condiciones de las escrituras de novación de préstamos hipotecarios.

Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

Primera. Determinar, en interpretación del artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, si las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios en las que se modifican no sólo las condiciones referentes al tipo de interés y/o al plazo del préstamo, sino adicionalmente otro tipo de cláusulas financieras están sujetas y exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados.

Segunda. En caso de que las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios en las que se modifican no sólo las condiciones referentes al tipo de interés y/o al plazo del préstamo, sino adicionalmente otro tipo de cláusulas financieras estén sujetas y no exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, precisar quién es el sujeto pasivo y si la base imponible en estos casos viene determinada por el importe total de la responsabilidad hipotecaria garantizada o tan sólo por el contenido económico de las cláusulas financieras cuya modificación se acuerda.

Como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación se identifican el artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación

de préstamos hipotecarios, en relación con los artículos 31.2, 29 y 30.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Para concluir este apartado dedicado al hecho imponible nos hacemos eco del Auto de 16 de abril de 2018, casación 6502/2017 en el que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es determinar si el otorgamiento de una escritura de redistribución de responsabilidad hipotecaria otorgada en relación con una promoción de Viviendas de Protección Oficial tras la división en propiedad horizontal del edificio, es una operación exenta del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Se identifican como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 45.I.B.12) b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre y el artículo 88.B.12 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo; los artículos 11.Uno.A).6º y 11.Uno.B) del texto refundido de la Legislación de Viviendas de Protección Oficial aprobado por Real Decreto 2960/1976, de 12 de noviembre y los artículos 43.Primer.A).6 y 43.Primer.B) del Reglamento para la aplicación de la Ley sobre Viviendas de Protección Oficial, aprobado por Decreto 2114/1968, de 24 de julio.

SUJETO PASIVO

Propiciado por la existencia de una sentencia del Pleno de la Sala de lo Civil de 23 de diciembre de 2015, que mantenía la tesis contraria y que luego se rectificó, tras la admisión de este recurso, por sentencias de 15 de marzo de 2018 de la misma Sala Primera (casaciones 1518/2017 y 1211/2017), el Alto Tribunal ha admitido un recurso de casación para aclarar, matizar, revisar o ratificar la doctrina jurisprudencial existente en torno al artículo 29 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y su desarrollo reglamentario por el artículo 68 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, en relación sobre el sujeto pasivo en la escritura de constitución de préstamos con garantía hipotecaria.

Se identifican como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 8, 15 y 29 del referido Texto Refundido.

Lo lógico, dado que su criterio sobre el particular ha sido siempre muy claro al respecto y más después de la rectificación de la Sala de lo Civil, es que la Sala de lo Contencioso Administrativo del Alto Tribunal ratifique su doctrina dejando claro que el sujeto pasivo es siempre el prestatario.

También relacionado con el sujeto pasivo de esta modalidad impositiva traemos a colación el **Auto de 13 de noviembre de 2017, casación 3802/2017**, por que se admite un recurso de casación para determinar si las uniones temporales de empresas, que no tienen personalidad jurídica propia [artículo 7.2 de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional], por lo que sólo tendrán la consideración de obligados tributarios en las leyes tributarias en que así se establezca [artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria], pueden ser sujetos pasivos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Se identifican como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 29 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en relación con el artículo 7.2 de la Ley sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional, y 35.4 de la Ley General Tributaria.

BASE IMPONIBLE

A la base imponible de esta modalidad del impuesto se refiere el **Auto de 13 de noviembre de 2017 casación 4382/2017**, en el que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar, interpretando el citado artículo 70 RITPAJD, si es válida la utilización del procedimiento de comprobación de valores para efectuar la determinación de la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados en los supuestos de declaración de obra nueva o, por el contrario, al tratarse de un procedimiento reservado de modo claro y terminante para los casos en los que la Administración cuantifica la base imponible por el valor real del bien, no resulta idóneo para supuestos, como el presente, en los que hay que averiguar el coste de la obra nueva para determinar la base imponible.

Se identifica como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 70 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación con el artículo 134 de la Ley General Tributaria.

También relacionado con la base imponible, en este caso en los supuestos de extinción del condominio sobre un determinado bien inmueble, por **Auto de 24 de octubre de 2017, casación 3172/2017**, se ha admitido un recurso de casación para determinar si, en relación con la extinción del condominio sobre determinado bien inmueble, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, se corresponde con el valor total de dicho bien o si, por el contrario, coincide con el valor del referido inmueble en la parte correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación.

Como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación se identifican los artículos 28 y 30 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en relación con el artículo 61 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

COMPROBACIÓN DE VALORES

Sobre la comprobación de valores que, con carácter transversal, afecta a ambos tributos ya que su base imponible es el valor real del bien transmitido sometido a la posterior comprobación administrativa de valores (artículo 18 de la LISD y 46 del TRITPAJD) comprobación que, como señalan ambos preceptos, se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se va a ocupar también el Tribunal Supremo habiéndose admitido varios recursos de casación respecto a este importante tema, que pasamos a reseñar.

Así, comenzando por los aspectos puramente procedimentales de la comprobación, por **Auto de 15 de marzo de 2017, casación 212/2017**, se ha admitido un recurso de casación para determinar cuáles sean los efectos que cabe anudar al incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria (t.p.c), más en particular, si tales efectos deben ser estimatorios de la pretensión del obligado tributario cuando, iniciado el procedimiento a su instancia, presentada la tasación realizada por su perito y haciéndose necesaria la intervención de un tercer perito, éste no entrega su valoración y no se notifica resolución alguna dentro del plazo máximo de duración.

Como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación se identifican los artículos 134.3 y 135, en relación con el artículo 104, apartados 1 y 3, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En este sentido, hay que tener presente que del artículo 57.1 de la actual LGT/2003, ha desaparecido ya como medio de comprobación en poder de la Administración tributaria, la t.p.c. De acuerdo con el apartado 2 de ese mismo artículo, “la tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo”.

Resulta bastante obvio que, con el nuevo artículo 57 de la LGT se ha visto ratificado, el carácter netamente impugnatorio de la t.p.c. Así lo ha entendido la doctrina científica. Sobre esa base y partiendo del artículo 104 de la citada Ley,

que regula los plazos máximos de duración de los procedimientos y los efectos del transcurso de los mismos, en nuestra opinión, de dicho precepto, se pueden deducir dos cosas:

- 1) Que el plazo de resolución del procedimiento de t.p.c., en defecto de regulación expresa, es de seis meses.
- 2) Que, siendo esta la clave, en ausencia de resolución expresa en dicho plazo, debe entenderse desestimada la pretensión del interesado (silencio negativo) y ello, como afirma el TEAC, por dos razones:
 - a. Porque el incumplimiento del plazo de seis meses por parte de la Administración tributaria no determina la caducidad al tratarse de un procedimiento de impugnación de los valores comprobados por la Administración, iniciado a instancia de parte y no de oficio (artículo 104.4 de la LGT). La caducidad en este procedimiento únicamente sería aplicable en caso de inactividad del interesado, en los términos del artículo 104.3, último párrafo, de la LGT, caducidad que determinaría el archivo de la solicitud, que se tomara como valor el que hubiera servido de base a la liquidación inicial y que el interesado no pudiera promover nuevamente la t.p.c.
 - b. La más importante, retomando la argumentación anterior acerca de la naturaleza netamente impugnatoria de la t.p.c., porque el procedimiento de t.p.c. tiene por objeto la corrección o impugnación del acto administrativo de valoración previamente dictado por la Administración tributaria y el artículo 104.3 de la LGT atribuye silencio negativo a las solicitudes formuladas por los interesados en aquellos procedimientos que, como este, tengan por objeto la impugnación de actos, ya que lo impugnado es un acto de comprobación de valores de la Administración tributaria. En todo caso, habrá que estar a la opinión final del Tribunal Supremo.

Siguiendo con esos aspectos procedimentales destacamos el Auto de 14 de junio de 2017, casación 1443/2017 en el que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en la interpretación del artículo 57.4 LGT/2003 y, en relación con el anterior, de los artículos 160.1 y 160.4 RGAPGIT/2007, y todos ellos en los márgenes procedimentales descritos por el artículo 134 LGT/2003, sentando doctrina legal respecto de sí, en virtud de los citados preceptos, resulta o no ajustado a derecho regularizar elementos de la obligación tributaria, distintos de la mera comprobación del valor de los bienes declarados, en el seno de un procedimiento autónomo de comprobación de valores.

Pasando ya a los concretos medios de comprobación de valores, sobre el discutido medio de comprobación del artículo 57.1.b) de la LGT/2003, consistente en la estimación por referencia a los valores que figuran en registros de carácter

fiscal con aplicación de un coeficiente multiplicador al valor catastral de un inmueble, se va a ocupar con amplitud el Tribunal Supremo.

En efecto, en primer lugar, por **Auto de 29 de junio de 2017, casación 1881/2017**, se ha admitido un recurso con el fin de:

Primera. Determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real.

Segunda. Determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia.

Tercera. Determinar si puede ser considerado como precio medio de mercado del inmueble urbano transmitido, que refleja su valor real, el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local.

Se identifican como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 46 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en relación con los artículos 57.1, letras b) y c), y 135.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y con el artículo 158, apartados 1 y 2, del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Sobre este mismo medio de comprobación pero en relación con la motivación exigible, por **Auto de 15 de septiembre de 2017, casación 2141/2017**, se ha admitido otro recurso de casación que tiene por objeto determinar cuál es la forma en que debe verse cumplida la garantía de motivación de los actos administrativos que inician un procedimiento de comprobación de valores, especialmente en aquellos casos en los que se utilice, el medio de comprobación recogido en el artículo 57.1.b) de la LGT y, en particular, cuando consista en la aplicación de coeficientes multiplicadores.

Siguen planteándose cuestiones relacionadas con ese medio de comprobación como las que han motivado el **Auto de 16 de octubre de 2017, casación 3267/2017**, en la que trata de lo siguiente:

- a. Determinar si el registro oficial de carácter fiscal tomado como referencia en virtud del artículo 57.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es el Catastro Inmobiliario o si, por ser competencia exclusiva de la Administración del Estado, dicho Catastro es ajeno a las Administraciones tributarias autonómicas y, por tanto, no pueden ver limitada su facultad de comprobación de valores.
- b. Desentrañar, a partir del artículo 134.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuáles son los efectos jurídicos de las normas publicadas por las Administraciones tributarias autonómicas en los que se recogen los valores y los criterios aplicables a efectos de determinar la base imponible de algunos impuestos, como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- c. Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 57.1 b) y 134.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 157.1 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.

No termina ahí la cosa, prueba de la problemática que suscita el indicado medio, ya que, por **Auto de 18 de octubre de 2017, casación 3608/2017**, y como una continuación del auto de 15 de septiembre de 2017 casación 2141/2017, al que antes se hizo referencia, se admite otro recurso con objeto de determinar si el empleo de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, habiendo sido reflejados en la liquidación los parámetros tenidos en cuenta para llegar a la obtención del valor comprobado, con referencia expresa a la normativa aplicada, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es suficiente para considerar motivada una notificación liquidadora o, por el contrario, se precisa una mayor individualización y concreción al caso concreto, de forma que pueda el obligado tributario conocer con la profundidad y transparencia necesaria el proceso seguido para concluir el valor comprobado.

Se identifican como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 134.1 y 57.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»], en relación con los artículos 102.2.c) y 103.3 de la misma Ley.

En esa misma línea y siguiendo con el requisito de la motivación de la comprobación respecto a este medio, con otras palabras pero con el mismo objetivo que el plasmado en el Auto anterior, por **Auto de 4 de diciembre de 2017, casación 3522/2017** se admite otro recurso de casación con el fin de determinar si, a efectos del Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del método de comprobación previsto en el artículo 57.1, letra b), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pueden considerarse suficientemente motivadas las valoraciones y liquidaciones practicadas por la Administración tributaria cuando las mismas reflejen expresamente la normativa aplicada, el valor tomado como referencia y los coeficientes utilizados o si, por el contrario, se precisa, a fin de dar cumplimiento a la obligación de motivación, que se especifiquen otros parámetros, circunstancias

y elementos de cuantificación relevantes que hayan sido tomados en consideración para la determinación del valor comprobado, de forma que el obligado tributario pueda conocer con la profundidad y transparencia necesaria la metodología seguida para su obtención.

Como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación se identifican, de nuevo, los artículos 134.1 y 57.1, letra b), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 102.2, letra c), y 103.3 de dicho texto legal.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 31

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados 31

- Liberación de deudor e inclusión de fiador 31
- Adjudicación del vehículo al 50 por 100 a cada cónyuge con motivo del divorcio. Posteriormente, uno de los ex cónyuges adquiere la totalidad del vehículo..... 31
- Comunidad de bienes empresarial: negocio de farmacia 32
- Adjudicación de un servicio público de transporte colectivo urbano de viajeros en autobús 32
- Cesión de derechos de un contrato privado de compraventa..... 32
- Extinción parcial de proindiviso 33
- Adquisición de una finca que ha dado lugar a la reducción fiscal prevista en la Ley 19/1995..... 33
- Concesión de diversos préstamos por una sociedad mercantil 33
- Extinción de un condominio de cuatro hermanos titulares de cuatro inmuebles 33
- Ejercicio de la opción de compra de una vivienda por el arrendatario..... 34
- Aportación de un inmueble a la sociedad de gananciales 34
- Modo y momento de acreditar documentalmente la calificación de explotación agraria prioritaria 34
- Subrogación y novación 35
- Cesión del crédito y rectificación 35
- Segregación y disolución de comunidad de bienes 36
- Escritura de resolución de la segregación o división en cumplimiento de una sentencia judicial..... 36
- Disolución de comunidad hereditaria pactando una adjudicación de bienes en dos lotes de equivalente valor 36
- Disolución de comunidad de bienes 36
- Aportación de participaciones a través de una operación de canje de valores 37
- Disolución de la copropiedad existente sobre un piso y una plaza de garaje, en un edificio distinto, que recibieron por herencia paterna 37
- Operación de reestructuración empresarial consistente en la aportación de las instalaciones solares fotovoltaicas 38
- Fusión por absorción 38
- Promoción de vivienda para uso propio, que finalmente se vende a un tercero..... 38
- Transmisiones realizadas en el proceso urbanizador 39
- Venta de cuadros pintados por el cónyuge fallecido y adquiridos por herencia 40
- Adquisición de un local comercial para destinarlo al arrendamiento..... 40

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 42

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 42

- Requisitos de mantenimiento. Venta de vivienda adquirida "mortis causa" con aplicación de la reducción prevista en la LISD antes del transcurso de los diez años 42
- Venta de la farmacia antes del transcurso del plazo de mantenimiento 42
- Donación de la nuda propiedad con reserva de la facultad de disponer..... 42
- Reducción empresarial aplicable en el momento de la adquisición de la nuda propiedad y en el caso de consolidación por fallecimiento de los usufructuarios 43
- Donación o transmisión hereditaria de negocio de farmacia..... 43

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

LIBERACIÓN DE DEUDOR E INCLUSIÓN DE FIADOR

Consulta nº V0015-18 de 9 de enero de 2018

La constitución de fianza por parte de los padres del consultante constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD (art. 7.2 y 15 del Texto Refundido). Será sujeto pasivo el acreedor afianzado y la base imponible estará constituida por el valor real de la garantía que se constituye, es decir, el importe total de la obligación garantizada incluyendo no solo el capital del préstamo, sino cualquier otra cantidad que se garantice, ya sea por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto.

La subrogación de un tercero en las responsabilidades hipotecarias del transmitente no constituye hecho imponible del título transmisiones patrimoniales onerosas y, por otro lado, al no producir una inscripción distinta de la que origina la propia transmisión del inmueble no verifica los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD y, por lo tanto, no está sujeta al gravamen gradual de actos jurídicos documentados.

ADJUDICACIÓN DEL VEHÍCULO AL 50 POR 100 A CADA CÓNYUGE CON MOTIVO DEL DIVORCIO. POSTERIORMENTE, UNO DE LOS EX CÓNYUGES ADQUIERE LA TOTALIDAD DEL VEHÍCULO

Consulta nº V0035-18 de 11 de enero de 2018

El artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre –TRLITPAJD– regula el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En su apartado 1 dispone lo siguiente:

« 1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

[...]

5. No estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido».

En cuanto a la base imponible de esta modalidad del impuesto, el apartado 1 del artículo 10 establece la regla general en estos términos:

«Artículo 10.

1. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

[...].».

En el caso planteado, la consultante ya posee el 50 por 100 del vehículo por la adjudicación de dicho 50 por 100 en la disolución de la sociedad de gananciales, por lo que ahora adquirirá el otro 50 por 100; por lo tanto, la base imponible será la correspondiente a la parte que adquiere, el 50 por 100 del vehículo.

COMUNIDAD DE BIENES EMPRESARIAL: NEGOCIO DE FARMACIA

Consulta nº V0127-18 de 23 de enero de 2018

La constitución de una comunidad de bienes que realice actividades empresariales, quedaría sujeta al ITPAJD pero entraría en juego la exención prevista en el artículo 45.I.B).11 del TRLITPAJD.

Por otro lado, si la transmisión abarca elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa en funcionamiento al verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción, la operación de transmisión de patrimonio empresarial quedará no sujeta al IVA según dispone el art. 7.1º de la Ley 37/1992, como así parece deducirse de la información contenida en el escrito de consulta, transmisión de un negocio de farmacia en funcionamiento en su totalidad.

ADJUDICACIÓN DE UN SERVICIO PÚBLICO DE TRANSPORTE COLECTIVO URBANO DE VIAJEROS EN AUTOBÚS

Consulta nº V0129-18 de 25 de enero de 2018

El artículo 7, apartados 1.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre incluye a la constitución de concesiones administrativas entre los hechos imposables de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto en los siguientes términos.

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

[...]

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.

La concesión planteada está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD al no estar incluida en ninguno de los supuestos exceptuados en el apartado B) del artículo 7.1 del Texto Refundido del impuesto.

La base imponible se determinará de conformidad con el artículo 13 del Texto Refundido del ITP y AJD, mediante la suma de las cantidades que resulten de aplicar lo dispuesto en la regla 3, apartados b y c de dicho precepto.

CESIÓN DE DERECHOS DE UN CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA

Consulta nº V0183-18 de 30 de enero de 2018

La operación está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, conforme a lo dispuesto en el artículo el artículo 7.1 del texto refundido del Impuesto.

Será sujeto pasivo del impuesto el adquirente del derecho, es decir el consultante.

La base imponible estará constituida por el valor real del inmueble en construcción en el momento de la cesión del derecho, sin que pueda ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión.

EXTINCIÓN PARCIAL DE PROINDIVISO

Consulta nº V0251-18 de 1 de febrero de 2018

Se plantea la extinción del proindiviso de dos hermanos sobre unas fincas rústicas y urbanas pero, solamente, respecto de una finca urbana por ser la vivienda habitual de uno de ellos. Se manifiesta que los bienes en proindiviso fueron adquiridos por “herencia de sus padres”, por lo que, en principio estaríamos ante un supuesto de dos comunidades de bienes. En cualquier caso, tanto si se tratase de dos comunidades como de una sola, no se trataría de la disolución de una comunidad de bienes, la cual no se extingue, sino que afecta solamente a una finca urbana, subsistiendo el régimen de indivisión entre ambos hermanos sobre los restantes bienes que componían la comunidad o comunidades hereditarias.

Por tanto, a la vista de lo anteriormente expuesto debe entenderse que se trata de una permuta, por lo que deberá tributar de conformidad con el artículo 23 del Reglamento del Impuesto.

ADQUISICIÓN DE UNA FINCA QUE HA DADO LUGAR A LA REDUCCIÓN FISCAL PREVISTA EN LA LEY 19/1995

Consulta nº V0274-18 de 7 de febrero de 2018

La adquisición de una finca que haya dado lugar a la reducción fiscal prevista en la Ley 19/1995, obliga a su adquirente a no enajenar, arrendar o ceder dicha finca durante los cinco años siguientes, debiendo mantener la propiedad de la misma durante el señalado plazo para no perder el derecho a la deducción.

En caso de que se lleve a cabo la transmisión planteada, la entidad consultante debería proceder a regularizar su situación tributaria con la Hacienda Autonómica, al no haber mantenido la propiedad de la finca durante ese tiempo.

Por tanto, y con la única excepción de los “supuestos de fuerza mayor” a que se alude en el artículo 9 de la Ley 19/1995, el transmitente de la finca “deberá justificar el pago del impuesto correspondiente, o de la parte del mismo, que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora”.

CONCESIÓN DE DIVERSOS PRÉSTAMOS POR UNA SOCIEDAD MERCANTIL

Consulta nº V0382-18 de 14 de febrero de 2018

Los préstamos concedidos por una sociedad mercantil, operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, no están, en consecuencia, sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, por lo que no procederá la presentación de autoliquidación alguna por dicho concepto.

Solo en el caso de que los referidos préstamos se instrumentasen en documento público y estuviesen asegurados mediante cualquier forma de garantía real, se produciría la sujeción a la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados al cumplirse todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido. En tal supuesto debería procederse a la autoliquidación del impuesto por cada uno de los documentos notariales que se otorguen, al constituir cada uno de ellos un distinto hecho imponible de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

EXTINCIÓN DE UN CONDOMINIO DE CUATRO HERMANOS TITULARES DE CUATRO INMUEBLES

Consulta nº V0432-18 de 16 de febrero de 2018

Pertenece uno de los bienes a los cuatro hermanos por partes iguales y los otros tres pertenecen solo a tres de los hermanos, pero no a los tres mismos hermanos ni en la misma proporción.

En el supuesto planteado hay cuatro comunidades distintas ante la falta de coincidencia de los distintos titulares sobre cada uno de los bienes.

Si para su disolución se adjudicaren los bienes individualmente a cada uno de los titulares, produciéndose la extinción del condominio y un exceso de adjudicación a favor del hermano al que se adjudique el bien, dicho exceso tributaría como donación si es a título gratuito o, si es a título oneroso, por la cuota variable del documento notarial dado el carácter de exceso inevitable que determina la no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, siempre que la compensación tenga lugar en metálico.

Si la compensación no se produce en metálico sino mediante la adjudicación de una cuota de participación en un bien de otra comunidad distinta, tributaría como transmisión patrimonial onerosa, por el concepto de permuta.

Si alguno de los bienes queda en proindiviso, “separándose” solamente alguno de los titulares, si es a título gratuito, se tratará igualmente de una donación a favor del comunero o comuneros a los que adjudique el bien y por el importe de la cuota que corresponda al comunero que se separa. Si es a título oneroso, no puede considerarse extinción, dado que ésta subsiste, y deberá tributar como permuta.

EJERCICIO DE LA OPCIÓN DE COMPRA DE UNA VIVIENDA POR EL ARRENDATARIO

Consulta nº V0477-18 de 21 de febrero de 2018

La operación estará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, si bien pudiera no ser de aplicación la exención en las condiciones señaladas en la referida letra a) del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

Esto es, cuando la entidad arrendadora hubiera adquirido el inmueble sujeto y no exento del Impuesto y realizase con habitualidad operaciones de arrendamiento financiero y la duración mínima del contrato fuera de diez años. Circunstancias que, de acuerdo con el contenido de la consulta, no concurren en el supuesto planteado ya que el propio contrato establece que la duración que se ha pactado es de siete años. En consecuencia, la entrega de la vivienda estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, estamos ante uno de los supuestos de excepción recogidos en el apartado 5 del artículo 7 del Texto Refundido del ITP y AJD, al referirse a las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles que gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, la operación planteada, aun siendo realizada por un empresario, estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, quedando excluida la aplicación de la cuota variable del documento notarial.

APORTACIÓN DE UN INMUEBLE A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

Consulta nº V0513-18 de 23 de febrero de 2018

El bien había sido adquirido por la mujer antes de contraer matrimonio, pero pagado en parte con bienes de la comunidad de gananciales. De la descripción de los hechos se deduce que la aportación que va a hacer el cónyuge del consultante a la sociedad de gananciales es onerosa, al menos la parte pagada por la sociedad de gananciales con anterioridad a la aportación, y estará sujeta por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD y exenta del mismo; si por la parte no pagada con anterioridad, naciera a favor de la aportante un derecho de crédito por parte de la sociedad de gananciales, dicha parte también sería onerosa y quedaría exenta, si no fuera así, estaríamos ante la donación de una parte del inmueble que quedaría sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y sería sujeto pasivo el consultante, sin ningún tipo de exención.

MODO Y MOMENTO DE ACREDITAR DOCUMENTALMENTE LA CALIFICACIÓN DE EXPLOTACIÓN AGRARIA PRIORITARIA

Consulta nº V0404-18 de 16 de febrero de 2018

El artículo 15 de la Ley 19/1995, de 4 de junio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, establece que:

“Artículo 15. Acreditación.

La condición de explotación prioritaria, a los efectos de la obtención de los beneficios fiscales establecidos en esta Ley, se acreditará mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma respectiva, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente.”

A este respecto, el artículo 16 del mismo texto legal establece que:

Artículo 16. Creación y actualización.

- 1. En el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación se llevará un Catálogo General de Explotaciones Prioritarias, de carácter público, en el que constarán las explotaciones de esa naturaleza sobre las que se haya recibido la correspondiente comunicación de las Comunidades Autónomas.*
- 2. Los titulares de explotaciones prioritarias incluidas en el Catálogo, vendrán obligados a comunicar al órgano competente de la Comunidad Autónoma los cambios que pudieran afectar a su condición de explotaciones prioritarias cuando se produzcan.*
- 3. La inclusión en el Catálogo o la certificación de la Comunidad Autónoma, serán los medios para acreditar que la explotación tiene carácter de prioritaria, a los efectos establecidos en esta Ley.”*

La certificación autonómica a que se refiere el artículo 15 de la Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias ha de acreditar que en el momento del devengo del impuesto que recaiga sobre la transmisión de que se trate, concurrían los requisitos para la calificación de la explotación agraria como prioritaria.

Consiguientemente, como ya establecieron las consultas V3615-13 y V0828-15, cuando dicha certificación acredite que, en el momento del devengo del impuesto, concurrían los requisitos para la calificación de la explotación agraria como prioritaria, podrá solicitarse la reducción mencionada si la expedición de la misma se produce antes del transcurso del plazo para la autoliquidación del impuesto o, de lo contrario y en su caso, solicitar la devolución de ingresos indebidos que proceda.

Por otra parte, la letra a) del apartado 2 del artículo 55 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, relativo al alcance de la delegación de competencias a las Comunidades Autónomas en relación con la gestión y liquidación de los tributos del Estado cedidos a aquéllas, dispone que “No son objeto de delegación las siguientes competencias:

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

Asimismo, señalar que las Comunidades Autónomas tienen cedidas la competencia en materia de gestión y liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Por lo tanto, la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha puede haber dictado normas en materia de gestión de la que este Centro Directivo no tiene competencias para contestar.

SUBROGACIÓN Y NOVACIÓN

Consulta nº V0016-18 de 9 de enero de 2018

Se plantea la subrogación del adquirente de una vivienda nueva en la posición del vendedor, sustituyéndole como deudor hipotecario y novación modificativa del préstamo hipotecario en cuanto a dos extremos, la ampliación del plazo y la sustitución de la tasación anterior por una nueva.

La subrogación de un tercero en las responsabilidades hipotecarias del vendedor no constituye hecho imponible del título transmisiones patrimoniales onerosas y, al no producir una inscripción distinta de la que origina la propia transmisión del inmueble, tampoco verifica los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD y, por lo tanto, no está sujeta al gravamen gradual de actos jurídicos documentados.

La escritura pública en la que se formalice la novación modificativa de un préstamo hipotecario consistente en la ampliación del plazo, de común acuerdo entre deudor y acreedor y siempre que este sea una entidad financiera de las referidas en el artículo 2.º de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Mercado Hipotecario, está exenta de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD.

Finalmente, la escritura pública que documente la modificación del valor de tasación del inmueble hipotecado está sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por concurrir en ella los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del texto refundido del ITP y AJD.

El contenido valuable de dicha escritura está constituido por el importe de la obligación o capital garantizado, (el saldo pendiente de pago a fecha de la escritura en que se modifique el valor de tasación), más los intereses, costas y gastos que se establezcan.

CESIÓN DEL CRÉDITO Y RECTIFICACIÓN

Consulta nº V0017-18 de 9 de enero de 2018

Se plantea cesión del crédito y rectificación del error cometido en la escritura de 2010, sustituyendo la referencia al artículo 153 bis de la Ley Hipotecaria por el artículo 153.

La cesión de crédito, no sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas, si lo está a la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2. Será sujeto pasivo el adquirente del crédito y la base imponible está constituida por la totalidad de la responsabilidad hipotecaria.

Por otro lado, la rectificación planteada no está sujeta a la cuota variable del documento notarial, al faltar uno de los requisitos establecidos en el artículo 31.2, por no tratarse de un acto de contenido valuable.

SEGREGACIÓN Y DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES

Consulta nº V0034-18 de 11 de enero de 2018

Se plantea segregación de una parte de la finca propiedad de una comunidad hereditaria con adjudicación de una de las fincas resultantes a un comunero y la otra finca a otro comunero, siendo los cinco comuneros restantes compensados en metálico.

Nos encontramos ante dos convenciones diferentes la segregación de una finca y la disolución de la comunidad de bienes que tributarán ambas por la modalidad de actos jurídicos documentados.

En la segregación de la finca la base imponible será el valor de la finca segregada.

Por otro lado, en la disolución de la comunidad de bienes la base imponible será el valor de los dos inmuebles que forman parte de la misma.

ESCRITURA DE RESOLUCIÓN DE LA SEGREGACIÓN O DIVISIÓN EN CUMPLIMIENTO DE UNA SENTENCIA JUDICIAL

Consulta nº V0058-18 de 17 de enero de 2018

En el supuesto planteado, la entidad consultante aporta copia de la Sentencia de 31 de diciembre de 2001 recaída en el recurso interpuesto contra el acuerdo dictado por el Ayuntamiento a que se hace referencia en la exposición de los hechos. En dicho recurso intervenía como codemandante la entidad consultante.

En la referida Sentencia se declaró la procedencia de la revisión de oficio del acuerdo dictado por el Ayuntamiento en 1998, por incurrir en causa de nulidad de pleno derecho.

Posteriormente se dicta providencia declarando firme la citada sentencia, remitiendo testimonio de la misma al Ayuntamiento para que lleve a efecto lo en ella acordado, se adopten las resoluciones que procedan y se practique cuanto exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo.

Por tanto, si por las segregaciones efectuadas en 1998 se hubiera satisfecho el impuesto correspondiente, la escritura de resolución de dichas segregaciones estará exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 45.I.B) 13 del Texto Refundido del citado impuesto.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD HEREDITARIA PACTANDO UNA ADJUDICACIÓN DE BIENES EN DOS LOTES DE EQUIVALENTE VALOR

Consulta nº V0059-18 de 17 de enero de 2018

En el supuesto planteado se trata de una única comunidad de origen hereditario, integrada por distintos bienes muebles e inmuebles, que no ha realizado actividad empresarial de ningún tipo y para cuya disolución manifiesta el consultante que se han formado dos lotes de equivalente valor. La equivalencia de valor de los lotes, no recibiendo cada comunero más de lo que le corresponda en proporción a su cuota de participación en la comunidad, excluye la existencia de exceso de adjudicación alguno y, por tanto, de transmisión patrimonial onerosa, lo que determina la aplicación de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD.

La base imponible estará constituida por el total valor de los bienes inmuebles incluidos en la comunidad que se pretende disolver. Quedan excluidos los bienes muebles, los vehículos, al no tener la condición de inscribibles en ninguno de los registros públicos a que se refiere el artículo 31.2 del texto Refundido.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES

Consulta nº V0257-18 de 6 de febrero de 2018

El presente supuesto contempla una comunidad de bienes que se constituyó como resultado de la adjudicación de la nuda propiedad de un inmueble de la herencia de su padre y con efectos desde la muerte del causante, que es el momento al que se retrotraen los efectos de la adjudicación de la herencia con una participación de cada comunero determinada y la otra comunidad de bienes que se constituyó en el momento de la adquisición del otro inmueble, con otra participación distinta de cada comunero.

No obsta a lo anterior la circunstancia que los comuneros de las dos comunidades de bienes sean las mismas personas.

En consecuencia, la futura disolución del condominio sobre las dos comunidades constituye negocios jurídicos diferentes, y como tales, deben ser tratados separadamente.

Cada comunidad de bienes se debería disolver sin excesos de adjudicación y si estos son inevitables, como es el caso, las compensaciones deben ser en metálico sin compensar con bienes que forman parte de otra comunidad; en caso contrario nos encontraríamos ante una permuta y, como tal, tributaría como transmisión patrimonial onerosa.

APORTACIÓN DE PARTICIPACIONES A TRAVÉS DE UNA OPERACIÓN DE CANJE DE VALORES

Consulta nº V0363-18 de 9 de febrero de 2018

Se plantea la aportación de las participaciones titularidad de una persona física en las sociedades X y X1, a una sociedad Holding de nueva constitución, a través de una operación de canje de valores convirtiéndose la persona física en el único socio de la entidad Holding de nueva creación.

El artículo 19 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre –en adelante, TRLITPAJD- dispone lo siguiente:

“1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

2.º Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.

3.º El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

2. No estarán sujetas:

1.º Las operaciones de reestructuración.

(...)”

El artículo 21 del mismo texto determina que:

“A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.”

Asimismo, el apartado 10 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, declara exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las siguientes operaciones:

“10. Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados.”

Conforme a los preceptos transcritos, a partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 76 y siguientes de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, tienen, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (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, la operación estaría 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 en función del apartado 10 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD.

DISOLUCIÓN DE LA COPROPIEDAD EXISTENTE SOBRE UN PISO Y UNA PLAZA DE GARAJE, EN UN EDIFICIO DISTINTO, QUE RECIBIERON POR HERENCIA PATERNA

Consulta nº V0470-18 de 21 de febrero de 2018

En el supuesto planteado, se trata de un condominio sobre dos bienes inmuebles, una vivienda y un garaje, de distinto valor, por lo que la adjudicación de un bien a cada uno de los comuneros produce un exceso de adjudicación. Dicho exceso tiene el carácter de inevitable al no ser posible una adjudicación distinta de los bienes que pudiera evitarlo o minorarlo.

Por otro lado, se produciría la extinción total de la comunidad y se compensaría el exceso en metálico, por lo que el referido exceso de adjudicación reúne todos los requisitos para ser considerado no sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales

Onerosas del ITP y AJD. En consecuencia, la disolución de la comunidad sobre los dos inmuebles estará sujeta a la cuota variable del documento notarial.

Conforme al artículo 29 del texto Refundido será sujeto pasivo “el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”, por lo que en caso planteado la condición de sujeto pasivo recae en ambos comuneros, estando constituida la base imponible por valor declarado de la cuota que a cada uno le corresponde en la comunidad, sin perjuicio de la comprobación administrativa (artículo 30 del Texto Refundido).

OPERACIÓN DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL CONSISTENTE EN LA APORTACIÓN DE LAS INSTALACIONES SOLARES FOTOVOLTAICAS

Consulta nº V0533-18 de 26 de febrero de 2018

Anteriores consultas del Dirección General de Tributos, entre ellas la V08010-10, ya establecieron que un parque fotovoltaico tiene la calificación de bien inmueble.

Por otro lado, dado que las operaciones planteadas tienen la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, 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.

Ahora bien, cuando se trata de operaciones de reestructuración stricto sensu lo que es objeto de transmisión son empresas y por tanto, se toma como un todo tanto los activos como los pasivos, por lo que en el ITPAJD, todo está no sujeto a operaciones societarias y exento de las otras dos modalidades, pero cuando se trata de una aportación no dineraria, la parte de aportación de los inmuebles que se paga mediante la entrega de las participaciones de la sociedad está no sujeto de operaciones societarias, y además exento de las otras dos modalidades, pero la parte de los inmuebles que se adquiere a través de la asunción del pago de deudas, sin más, no está sujeto a operaciones societarias por no ser una operación de ese tipo, pero no está exenta de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Por otro lado, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (en adelante LMV), que recoge el contenido del artículo 108 de la anterior Ley de Mercado de Valores.

FUSIÓN POR ABSORCIÓN

Consulta nº V0568-18 de 28 de febrero de 2018

Dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, 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.

PROMOCIÓN DE VIVIENDA PARA USO PROPIO, QUE FINALMENTE SE VENDE A UN TERCERO

Consulta nº V0004-18 de 6 de enero de 2018

Según doctrina reiterada de esta Dirección General, a los efectos de este Impuesto, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

De aquí se desprende que no debe ser calificado de empresario o profesional el particular promotor que promueve la construcción de una vivienda para uso propio aunque, posteriormente, decida venderla a un tercero. Por el contrario, sí tendrá carácter

de empresario o profesional a efectos del Impuesto la persona física que promueve la construcción de una vivienda con destino a su venta, aunque sea ocasionalmente.

TRANSMISIONES REALIZADAS EN EL PROCESO URBANIZADOR

Consulta nº V0020-18 de 9 de enero de 2018

1º Cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.Uno.2º de la Ley 37/1992, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización.

En consecuencia, resulta fundamental fijar el momento en que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística de un terreno.

Conforme al criterio establecido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de fechas 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004, se ha de entender que “el proceso de urbanización de un terreno es aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

Por ello, el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empieza a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado.

(...).”.

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal Supremo atiende a un criterio material frente a un criterio jurídico (aprobación del correspondiente instrumento de planeamiento), de forma que solo se atribuye la condición de terreno en curso de urbanización a aquel respecto del que se han iniciado operaciones materiales de transformación física del mismo.

Por su parte, esta Dirección General ha venido reiterando, por todas ellas, la consulta vinculante de 17 de junio de 2005, número V1175-05, que “un terreno está urbanizado cuando se le haya dotado de las infraestructuras que correspondan.

Cuando la transmisión del terreno se produce una vez concluida esa actividad de dotación de infraestructuras urbanísticas no hay duda en cuanto a su tratamiento. La controversia surge cuando la transmisión se produce con anterioridad.

En este caso, hay que atender a las características objetivas del elemento transmitido. En la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, esta Dirección General considera que la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización, entendiéndose igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos de este impuesto, supuesto que la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título (...).”.

Por consiguiente, de acuerdo con el criterio de este Centro directivo, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido anteriormente apuntado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 2º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará exenta del citado tributo.

2º Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando esté ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares.

En este supuesto, son de aplicación las conclusiones alcanzadas en el número anterior. En particular, dado que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno, cuando menos, en curso de urbanización que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por un empresario o profesional en las condiciones señaladas.

3º Cuando la entrega tiene por terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este supuesto no se aplica la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, su entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, si el terreno, cualquiera que fuese su calificación, se destina a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, su entrega estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

VENTA DE CUADROS PINTADOS POR EL CÓNYUGE FALLECIDO Y ADQUIRIDOS POR HERENCIA

Consulta nº V0213-18 de 30 de enero de 2018

De la descripción de hechos del escrito de consulta parece deducirse que la consultante no tiene la condición de empresario o profesional, dado que los citados cuadros los adquirió por herencia y no se encuentran afectos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, y formando parte de su patrimonio privado, va a proceder a su venta.

En consecuencia, la transmisión de los cuadros a que se refiere el escrito de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de la condición del adquirente. En estas circunstancias, dicha transmisión estará sujeta a la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ADQUISICIÓN DE UN LOCAL COMERCIAL PARA DESTINARLO AL ARRENDAMIENTO

Consulta nº V0352-18 de 8 de febrero de 2018

La entrega del citado local comercial tiene la consideración de segunda entrega conforme a lo establecido anteriormente, estando esta segunda entrega correspondiente a la operación objeto de consulta, por consiguiente, sujeta y exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3.- No obstante, de resultar exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido la operación de transmisión de la edificación objeto de consulta (local comercial), podría ser de aplicación lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992 en cuanto a la renuncia a la exención, que dispone lo siguiente:

“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.”.

Para el caso de renuncia a la exención, el artículo 84, apartado Uno, número 2º, letra e), de la Ley 37/1992 señala, en relación con el sujeto pasivo de las operaciones, que:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...).

– Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

(...).”.

Asimismo, el apartado uno del artículo 8 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), establece lo siguiente en relación a la renuncia a la exención:

“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.”.

4.- En consecuencia, cumplidos los requisitos establecidos al efecto en el artículo 20 apartado dos de la Ley 37/1992 y en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, la transmisión del local comercial objeto de consulta estará sujeta y no exenta del Impuesto, en cuyo caso, será sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido el empresario o profesional adquirente.

En este sentido, de la información disponible, puede deducirse que la entidad consultante adquirente tendrá la consideración de empresario o profesional, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que va a afectar el local de negocio a una actividad de arrendamiento.

Por otra parte, la entidad consultante tendrá previsiblemente derecho a la deducción total del Impuesto soportado con ocasión de la adquisición del local de negocio, puesto que el arrendamiento de locales de negocio es una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

REQUISITOS DE MANTENIMIENTO. VENTA DE VIVIENDA ADQUIRIDA "MORTIS CAUSA" CON APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN LA LISD ANTES DEL TRANCURSO DE LOS DIEZ AÑOS

Consulta nº V0060-18 de 17 de enero de 2018

A la vista de lo anterior, si el valor por el se practicó la reducción se reinvierte en su totalidad y de forma inmediata en un nueva vivienda no se perderá el derecho a la reducción practicada en su día, con independencia de cuál sea el importe obtenido por la enajenación de la adquirida "mortis causa" (cuestiones A y C), obligación que, como es obvio, no alcanza a quienes no hubieran hecho uso del beneficio fiscal (cuestión B).

Asimismo y de acuerdo con lo expuesto, se insiste en que con independencia del importe obtenido por la transmisión onerosa de la vivienda, para cumplir el requisito de permanencia y, con ello, conservar el derecho a la reducción aplicada en su momento, es el valor por el que se aplicó ésta y no otro el que debe reinvertirse de forma inmediata en la nueva vivienda (cuestión D).

VENTA DE LA FARMACIA ANTES DEL TRANCURSO DEL PLAZO DE MANTENIMIENTO

Consulta nº V0542-18 de 26 de febrero de 2018

Los epígrafes 1.2.d) y 1.3.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar interpretan, a la vista del texto legal, que para los supuestos de adquisición "mortis causa" no resulta de la Ley la necesidad para el adquirente de continuar con la actividad del causante siendo suficiente con que "se mantenga el valor" de la adquisición.

Siendo esto así, no planteará problema respecto del mantenimiento del derecho a la reducción practicada tanto la reinversión del importe en otra actividad económica como la colocación del mismo en una institución financiera hasta la finalización del plazo establecido por la Ley, siempre que en ambos casos pueda acreditarse fehacientemente, durante todo el plazo de diez años, el mantenimiento del valor de lo adquirido.

DONACIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD CON RESERVA DE LA FACULTAD DE DISPONER

Consulta nº V0115-18 de 23 de enero de 2018

En relación con la cuestión planteada relativa a la procedencia de considerar como base imponible cero la donación de la nuda propiedad ya que los usufructuarios se reservan la facultad de disposición, se debe señalar que esa ha sido la contestación dada en supuestos análogos por este Centro Directivo. No obstante, a la vista de la Resolución de la Dirección General de los Registros y el Notariado (DGRN) de 16 de diciembre de 2015, debe variarse este criterio. Al respecto, dicha Resolución establece lo siguiente: *"Respecto a la donación con facultad de disponer, la Dirección General de los Registros y del Notariado, en la Resolución de 23 de octubre de 1980, recoge una de las consecuencias propias de esta donación al decir: "(...) la donación con reserva de la facultad de disponer aparece regulada en el artículo 639 del Código Civil y ha de ser tratada como una donación sujeta a condición resolutoria dado que su actual propietario puede verse privado del dominio del bien transmitido, si se ejercita por el donante la facultad que se reservó, y en consecuencia no puede desconocerse, como ya ha sido declarado por este Centro Directivo, que cabe practicar la anotación preventiva de embargo sobre el inmueble donado, si bien podrá quedar extinguida caso de resolverse el derecho del propietario..."*

La doctrina de dicha Resolución anterior es la que debe mantenerse en cuanto a la eficacia jurídica derivada de la reserva de facultad de disponer, sin entrar en polémica sobre la naturaleza de la figura, pues no es necesario, se trata de una donación que transmite el pleno dominio con todas sus facultades al donatario, reservándose el donante una excepcional legitimación dispositiva, cuyo eventual ejercicio, dependiente de su arbitrio, provocará por un lado un desplazamiento patrimonial en favor de un tercero por título negocial propio, y por otro, respecto al donatario, pérdida inmediata de su titularidad – Sentencia del tribunal Supremo de 22 de marzo de 1993 -, con efectos no retroactivos, ex nunc.

Es decir, se producen algunas notas de la condición resolutoria, en cuanto a la incertidumbre del futuro evento resolutorio, eficacia ipso iure, resolución de la titularidad, no de la donación, mas difiere en el carácter retroactivo de sus efectos, pues simplemente hay un desplazamiento patrimonial del donatario dueño pleno al tercero en cuyo favor dispone el donante, por mor de la excepcional legitimación dispositiva que se reservó al amparo legal.

(...) Es claro, además de que la titularidad del donatario es susceptible de valoración económica, es un bien patrimonial del cual el donatario puede disponer, a diferencia del donante, cuya facultad reservada es personalísima e intransmisible. El donatario no tiene una titularidad personalísima y puede ejercer facultades dispositivas de la titularidad claudicante que ostenta, salvo prohibición de disponer válida, aunque siempre quedaría sujeta la transmisión que él realice a igual determinación, por la prioridad de la facultad reservada y que publica el registro. (...)

Se trata, en definitiva, de aplicar la normativa habitual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para valorar el usufructo y la nuda propiedad, con independencia de la reserva o no del poder de disposición para el usufructuario; es decir, se aplicará el artículo 26 de la LISD (...)

REDUCCIÓN EMPRESARIAL APLICABLE EN EL MOMENTO DE LA ADQUISICIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD Y EN EL CASO DE CONSOLIDACIÓN POR FALLECIMIENTO DE LOS USUFRUCTUARIOS

Consulta nº V0197-18 de 30 de enero de 2018

En el caso planteado, dado que los adquirentes recibieron por donación la nuda propiedad, cuando se consolide el dominio deberán tributar por el concepto donación tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, no en el de la fecha de la consolidación por el fallecimiento. El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables.

Como cuestión d) se suscita si la reducción del 95% se aplicará también en el momento de la consolidación. En ese sentido, ha de tenerse presente lo que establece el artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Conforme a dicho precepto, en el momento del desmembramiento del dominio se le gira al adquirente de la nuda propiedad liquidación por el valor de la misma con aplicación del tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro del bien, con aplicación de las reducciones por parentesco. Se aplicarán asimismo, si procediere, las otras reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987.

Cuando se extinga el usufructo, el nudo propietario pagará por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen calculado en su momento. Procederá igual traslación del resto no imputado de la reducción por transmisión "inter vivos" en aquellos supuestos en que, por insuficiencia de base imponible, la reducción no se hubiera podido hacer efectiva en su totalidad, tal y como determina el epígrafe 1.1.d) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en el base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

DONACIÓN O TRANSMISIÓN HEREDITARIA DE NEGOCIO DE FARMACIA

Consulta nº V0472-18 de 21 de febrero de 2018)

En el supuesto descrito en el escrito de consulta, por el que la consultante pasaría al sistema de "jubilación activa" a que se refiere el Real Decreto Ley 5/2013, de 15 de marzo, se cumplirían las condiciones para la aplicación de la exención en el impuesto patrimonial y de la reducción tanto por adquisición "mortis causa" (artículo 20.2.c) como por actos "inter vivos" (artículo 20.6), sin perjuicio de la obligación de mantenimiento del valor por la adquirente, con la obligación adicional de conservar el derecho a la exención en el impuesto patrimonial en el segundo caso.

TRIBUNAL SUPREMO..... 45

Recurso de reposición previo al contencioso administrativo: Sentencia de 21 de mayo de 2018 45

TEMAS FISCALES 50

Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2018: El recurso administrativo previo frente a una liquidación tributaria no es preceptivo cuando solo se esgrime la inconstitucionalidad de la norma de cobertura

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional . . 50

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 54

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 54

- Donación de la nuda propiedad de un inmueble reservándose el usufructo vitalicio con facultad de disposición 54
- Disolución de condominio 54
- Operación de reestructuración 55
- Operación de reestructuración empresarial consistente en la aportación de las instalaciones solares fotovoltaicas 55
- Fusión por absorción 55

TRIBUNAL SUPREMO

Recurso de reposición previo al contencioso administrativo: Sentencia de 21 de mayo de 2018 (Sentencia comentada en artículo doctrinal en la sección Temas Fiscales)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación y su acotación

1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional de Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, impugnada en casación por PRONORBA, S.L., es o no conforme a Derecho en su tarea interpretativa de los artículos 24.1 CE, 108 LBRL y 14.2 LRHL.
2. Para desentrañar si en esa tarea la Sala de instancia ha infringido tales preceptos, la cuestión jurídica con interés casacional que propone el auto de admisión del recurso consiste en determinar si, cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad o la ilegalidad de las normas que dan cobertura a los actos de aplicación y efectividad de los tributos y restantes ingresos de Derecho público de las entidades locales, cuestiones respecto de las que éstas no pueden pronunciarse por carecer de competencia para ello, resulta obligatorio agotar con carácter previo la vía administrativa, formulando recurso de reposición, o si, en tales casos, el interesado puede interponer directamente recurso contencioso-administrativo.
3. La demanda presentada en la instancia se sustenta exclusivamente en la inconstitucionalidad del artículo 107 LRHL, precepto legal en el que se apoya la liquidación tributaria impugnada. Nada se dice en dicho escrito rector acerca de la ilegalidad de norma reglamentaria alguna en la que la liquidación discutida se ampare.

Por lo tanto, la cuestión delimitada en el auto de admisión, en cuanto alude a la ilegalidad de disposiciones reglamentarias de carácter general, resulta irrelevante para la resolución del litigio y, por ende, para la de este recurso de casación.

Nuestro estudio ha de quedar, en consecuencia, limitado al análisis del carácter preceptivo de los recursos administrativos cuando exclusivamente se denuncia como motivo de impugnación la inconstitucionalidad de

la norma con fuerza de ley en la que se apoya la decisión administrativa singular impugnada.

4. Tal análisis requiere que nos detengamos en tres extremos: (i) el agotamiento de la vía administrativa previa como presupuesto de procedibilidad del recurso contencioso-administrativo, (ii) los recursos administrativos manifiestamente inútiles y (iii) el recurso preceptivo de reposición en el ámbito local contra los actos de aplicación de los tributos sustentado exclusivamente en la inconstitucionalidad de la ley que les da cobertura.

Segundo. La autotutela declarativa de la Administración en vía de recurso y el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa

1. En virtud de la llamada “autotutela declarativa” [cuya constitucionalidad no se pone en duda (vid. STC 22/1984 -ES:TC:1984:22, FJ 4º- y sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 de julio de 2002 –casación 8558/1997; ES:TS:2002:5713; FJ 4º-)], las administraciones públicas pueden –sin perjuicio del posterior control judicial- crear derechos y definir obligaciones unilateralmente y de forma ejecutoria, esto es, con eficacia inmediata [vid. artículos 56 y 47.1 LPAC (al tiempo de los hechos de este litigio aún no se había aprobado la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas -BOE de 2 de octubre-)].
2. Los actos y disposiciones a través de los que se manifiesta ese privilegio de autotutela están sometidos a un irrenunciable control jurisdiccional [vid. artículos 106.1 y 153.c) CE], pero antes cabe que, como manifestación del mismo privilegio (autotutela reduplicativa), las administraciones públicas reconsideren sus actos y disposiciones, bien por su propia iniciativa (revisión de oficio), bien a instancia de parte interesada (revisión a través de recursos administrativos).
3. Así como el control jurisdiccional de las disposiciones y actos administrativos (hetero-control) es una exigencia

constitucional [vid. los citados artículos 106.1 y 153.c) CE], no hay nada en el texto fundamental que reclame el establecimiento de una vía administrativa de recursos (auto-control). Constituye una legítima opción legislativa, pero nada más. Ninguna tacha de constitucionalidad cabría oponer a un diseño legal en el que se prescindiera de la revisión en vía administrativa de los actos y disposiciones emanados de aquellas organizaciones públicas.

4. Siendo así, cabe concluir que el establecimiento del agotamiento de la vía de recursos en sede administrativa como presupuesto procesal para la viabilidad de la impugnación jurisdiccional de los actos y disposiciones de las administraciones públicas tampoco es un imperativo que emane de la Constitución de 1978. No es, como decimos, una exigencia del Poder Constituyente, sino una legítima opción del legislador constituido.
5. Tal es el alcance que ha de otorgarse al artículo 25.1 LJCA cuando dispone que el recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos que pongan fin a la vía administrativa. Como quiera que ponen fin a la vía administrativa los actos resolutorios de los recursos administrativos preceptivos, para acudir a la vía jurisdiccional resulta menester haber interpuesto el recurso pertinente [vid. artículos 107.1, 109.a) y 114.1 LPAC]. Si no se hace así, la acción contencioso-administrativa puede ser rechazada in limine litis por falta de agotamiento de la vía administrativa previa [vid. artículos 51.1.a), 58, 59.4 y 69.c), en relación con el artículo 25.1, todos de la LJCA].
6. Una resolución con tal pronunciamiento, debidamente motivada y razonada, sería totalmente respetuosa con el derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24.1 CE, en su manifestación del derecho al recurso. Este derecho fundamental, de configuración legal, es compatible con una resolución judicial de inadmisión fundada en una causa prevista en la ley, aplicada razonada y razonablemente. Sólo serían constitucionalmente repudiables aquellos pronunciamientos judiciales de inadmisión sostenidos en un motivo legalmente inexistente o mediante un juicio arbitrario, irrazonable o fundado en un error fáctico patente [por todas, vid SSTC 126/1984 (ES:TC:1094:126, FJ 2º), 37/1995 (ES:TC:1995:37, FJ 5º) y 115/2017 (ES:TC:2017:115, FJ 5º)].
7. Ahora bien, si el establecimiento de una vía de recursos administrativos previa al ejercicio de la acción jurisdiccional es una decisión del legislador ordinario, que no deriva directamente de la Constitución, pero que, en la medida en que así se establezca, viene a integrarse en las condiciones de ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (que, insistimos, lo es de configuración legal), cabe preguntarse por el ajuste al contenido esencial del mencionado derecho fundamental de una inter-

pretación de los recursos administrativos preceptivos que los conviertan en un “peaje” que ineluctablemente deben pagar los administrados antes de poder impetrar la tutela judicial (artículo 24.1 CE) y hacer efectivo el control que demanda el artículo 106.1 CE, incluso en situaciones en las que, manifiestamente, el recurso administrativo no puede dar satisfacción bajo ninguna circunstancia a la pretensión del recurrente.

Tercero. *Los recursos administrativos manifiestamente inútiles y el eficaz control jurisdiccional de la actuación administrativa*

1. Así pues, el establecimiento de una vía administrativa de recursos preceptivos no es una exigencia constitucional, pero es una opción que el legislador puede realizar en el ejercicio de su libertad de configuración, siempre, claro está, dentro del marco diseñado por la Constitución.
2. Ese marco exige que, cualquiera que sea el modelo elegido, no se demore de manera injustificada y desproporcionada el, ahora sí, constitucionalmente ineludible control jurisdiccional [artículos 106.1 y 153.c) CE], obstaculizando y retrasando sin razón objetiva suficiente la satisfacción del derecho a obtener la tutela judicial efectiva de quienes combaten las disposiciones y actos administrativos que les conciernen [artículo 24.1 CE].
3. El diseño de un sistema de recursos administrativos preceptivos, previos al ejercicio de la acción jurisdiccional, se justifica en dar a la Administración autora de un acto o de una disposición la posibilidad de satisfacer la pretensión del administrado afectado por los mismos y que los discute, sin necesidad de acudir a la jurisdicción [vid., en relación con las reclamaciones administrativas previas, SSTC 120/1993 (ES:TC:1993:120; FJ 3º) y 275/2005 (ES:TC:2005:275; FJ 4º)].
4. Por consiguiente, si para el ejercicio de la acción jurisdiccional frente a una Administración pública se exigiera a los ciudadanos la interposición de un recurso administrativo que se revelara manifiestamente ineficaz para el éxito de su pretensión, cabría concluir, en la medida en que la formulación del recurso se erigiría en una carga procesal para el demandante como presupuesto de viabilidad de su acción jurisdiccional [vid. SSTC 108/2000 (ES:TC:2000:108; FJ 4º), 275/2005 (ES:TC:2005:275; FJ 4º) y 75/2008 (ES:TC:2008:75; FJ 4º)], que esa carga, en cuanto inútil, negaría la razón que justifica su imposición, deviniendo desproporcionada y vulneradora del derecho a obtener la tutela judicial efectiva, al tiempo que desconocería el mandato del artículo 106.1 CE, que impone un efectivo control jurisdiccional de la actuación administrativa. Este último precepto constitucional exige que los instrumentos procesales se articulen de manera que hagan posible una fiscalización plena del ejercicio de las atribuciones administrativas [vid. STC 238/1992

(ES:TC:1992:238; FJ 6º)], plenitud incompatible con demoras impuestas por la interposición de recursos en vía administrativa manifiestamente ineficaces e inútiles para dar cumplimiento al fin que los justifica.

Cuarto. *El recurso preceptivo de reposición contra los actos de aplicación de los tributos en el ámbito local, fundado exclusivamente en la inconstitucionalidad de la norma que les da cobertura.*

1. El artículo 108 LBRL diseña como preceptivo el recurso administrativo de reposición, específicamente previsto en la LRHL, contra los actos de aplicación de los tributos locales en los municipios distintos de aquellos a los que se aplica el «Régimen de organización de los municipios de gran población» del título X de la misma Ley (no se discute que el Ayuntamiento de Cáceres quedaba al margen de este régimen especial cuando se produjeron los hechos de este litigio).
2. El artículo 14 LRHL, con el epígrafe de «Revisión de actos en vía administrativa», regula en su apartado 2 el recurso de reposición anunciado en el artículo 108 LBRL. En su letra ñ) dispone que contra la resolución del recurso de reposición los interesados pueden interponer directamente recurso contencioso-administrativo, sin perjuicio de aquellos casos en los que la ley prevea la interposición de reclamaciones económico-administrativas contra actos dictados en vía de gestión de los tributos locales.
3. Por lo tanto, frente a los actos de aplicación de los tributos por parte de municipios como el aquí recurrido, el recurso administrativo de reposición resulta preceptivo, erigiéndose en presupuesto procesal de la ulterior acción contencioso-administrativa. En consecuencia, ésta resultará inadmisibile si aquél no se interpone.
4. La pretensión que se ejercita en el recurso de reposición será la de anulación o de nulidad del acto local impugnado. Como fundamento de esa pretensión, podrá hacerse valer cualquiera de las razones admitidas en nuestro ordenamiento jurídico, bien de mera anulabilidad (artículo 63 LPAC), bien de nulidad de pleno Derecho [artículos 62 LPAC y 217.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria –LGT–]. Y los defectos pueden ser intrínsecos al propio acto o bien achacables a la norma legal o reglamentaria que le da cobertura. En este segundo caso, se articula la que se conoce como “impugnación indirecta”, pues se discute la validez jurídica de la norma que sustenta la decisión administrativa singular.
5. Esta llamada “impugnación indirecta” no suscita ningún problema si el órgano competente para resolver el recurso contra el acto singular lo es también para controlar la validez de la norma y declarar su nulidad [los vicios de inconstitucionalidad de la ley y de ilegalidad de las disposiciones de carácter general siempre determinan su nulidad en virtud de los artículos 39.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional y 62.2 LPAC],

o disponga de un trámite para plantear incidentalmente la cuestión al órgano competente para ello.

6. Si el recurso de reposición tuviera como único fundamento la inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto impugnado, el autor del acto recurrido, llamado a resolver el recurso de reposición [vid. artículo 14.2.b) LRHL], nunca podría estimarlo por carecer de atribuciones para pronunciarse sobre la validez de la norma, inaplicarla o expulsarla del ordenamiento jurídico, y no existir un instrumento procedimental que le permita plantear la cuestión ante el Tribunal Constitucional, único que en nuestro sistema tiene potestad para expulsar las leyes inconstitucionales del ordenamiento jurídico y pronunciarse sobre el particular a título incidental. El recurso de reposición resultaría de todo punto inútil e ineficaz para satisfacer la pretensión anulatoria o de nulidad. Cabe recordar el total sometimiento de las administraciones públicas a la ley, expresión de su radical sujeción a la ley y al Derecho (vid. artículo 103.1 CE).
7. La obediencia a la ley también alcanza a los jueces y tribunales, que actúan sometidos únicamente a su imperio (vid. artículo 117.1 CE), y que como todos, los ciudadanos y poderes públicos, se encuentran sujetos a la Constitución (vid. artículo 9.1 CE). Ocurre, sin embargo, que el Poder Constituyente arbitró un instrumento para conciliar la doble obligación de los jueces de someterse a la ley y a la Constitución: la cuestión de inconstitucionalidad [vid., por todas, SSTC 17/1981 (ES:TC:1981:17, FJ 1º y 94/1986 (ES:TC:1986:94; FJ 2º)], mediante la que pueden plantear al Tribunal Constitucional sus dudas sobre la constitucionalidad de la norma legal de cuya validez dependa el fallo, para que se pronuncie y, si ha lugar, declare su nulidad, devolviendo el dominio del pleito al juez “cuestionante” a fin de que resuelva en consecuencia una vez producido el juicio sobre la validez constitucional de la ley.
8. Las administraciones públicas, todas y cualquiera de sus órganos, carecen de esa facultad en el seno de los procedimientos para adoptar sus decisiones singulares, ya inicialmente, ya en vía de recurso. Ante la ley deben someterse sin discusión alguna, ni siquiera pueden cuestionar su validez para que el Tribunal Constitucional, que al efecto goza de un monopolio exclusivo y excluyente, se pronuncie. Por lo tanto, un recurso administrativo de reposición sustentado exclusivamente en la inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto administrativo impugnado resulta manifiestamente inútil e ineficaz para obtener el resultado querido. Ante tal planteamiento, al órgano administrativo llamado a resolverlo no le queda otra opción que desestimar por no poder pronunciarse sobre los fundamentos de la pretensión impugnatoria, incluso en el hipotético caso de que los comparta.
9. Siendo así, y en virtud de lo razonado en los anteriores fundamentos jurídicos, se ha de concluir que, en las cir-

cunstancias descritas, la exigencia como preceptivo de un recurso de reposición y, en su caso, el rechazo liminar de la acción contencioso-administrativa intentada sin su previa interposición, resultan desproporcionados y vulneradores del derecho a obtener la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE, al tiempo que desconocen el mandato del artículo 106.1 CE, incompatible con demoras impuestas por la interposición de recursos en vía administrativa manifiestamente ineficaces e inútiles para dar cumplimiento al fin que los justifica.

10. En otras palabras, el privilegio de la tutela reduplicativa ha de ser objeto de una interpretación moderadora, en aras de la tutela judicial efectiva, evitando demoras innecesarias y anodinas que postergan el control judicial de la Administración.
11. Con ello no “inaplicamos” ni “anulamos” la previsión del artículo 25.1 LJCA, resultados que están fuera del alcance de nuestras potestades. Simplemente la interpretamos desde la perspectiva y a la luz de las exigencias que derivan de los artículos 24.1 y 106.1 CE, cuyo carácter normativo y fuerza de obligar resultan indiscutibles.
12. Las razones que sustentan la sentencia impugnada no obstaculizan la anterior conclusión. En primer lugar porque, al afirmar que «los recursos [administrativos] no son necesarios o no, inútiles o no, sino que son preceptivos o no conforme a la regulación legal de la materia», convierte en un valor absoluto la opción del legislador al regularlos, olvidando que también él está sometido a la Constitución (artículos 9.1 CE), debiendo en particular respetar el contenido esencial de los derechos fundamentales que garantiza a los ciudadanos (artículo 53.1 CE), y desconociendo que los recursos administrativos no son un fin en sí mismos, sino un instrumento para la más efectiva y eficaz defensa de los derechos de los administrados frente a las administraciones públicas, su auténtico objetivo.
13. En segundo término, porque, en efecto, el planteamiento o no de la cuestión de inconstitucionalidad pertenece al ámbito de decisión del órgano que tiene atribuciones para ello (siempre judicial, nunca administrativo), pero tal constatación no quiere decir que no se pueda impugnar en la vía administrativa, o en la jurisdiccional, un acto o una disposición reglamentaria con fundamento en la inconstitucionalidad de la ley que los ampara. Recuérdese que el control, administrativo o judicial, de los productos de las administraciones públicas y su eventual expulsión del mundo del Derecho puede sustentarse en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, en virtud de defectos propios o de vicios de las normas que habilitan su adopción. El planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad no es nunca una pretensión, sino, como se ha dicho, una potestad del juez que le permite abrir un cauce incidental para solventar la perplejidad inherente a su doble sometimiento a la ley y a la Constitución, cuando

una se opone a la otra. El reconocimiento de esa potestad lleva implícita, en buena lógica jurídica, la facultad de quienes acuden al juez de alegar como fundamento de su pretensión la inconstitucionalidad de la ley que permite la adopción del acto impugnado. La circunstancia de que a los órganos administrativos no se les reconozca tal potestad no puede traer como consecuencia que, ante ellos y en los recursos diseñados como preceptivos, quede vedado alegar como fundamento de la pretensión impugnatoria la inconstitucionalidad de la norma. Nuestro sistema constitucional demanda en tales casos, antes que acotar y disminuir el ámbito de las alegaciones de los interesados, negar carácter preceptivo al recurso administrativo en cuestión.

Quinto. Contenido interpretativo de la sentencia

1. Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio.
2. Los artículos 108 LBRL, 14.2 LRHL y 25.1 LJCA, en relación con los artículos 24.1 y 106.1 CE, deben ser interpretados en el sentido de que:

«Cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos y restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, cuestión respecto de la que éstas carecen de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tiene competencia para ello, quedando constreñidas a aplicar la norma legal de que se trate, no resulta obligatorio interponer, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, el correspondiente recurso administrativo previsto como preceptivo».

Sexto. Resolución del recurso de casación y de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso

1. La sentencia impugnada en casación confirmó la pronunciada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Cáceres que inadmitió el recurso contencioso-administrativo interpuesto directamente contra la liquidación girada por el Ayuntamiento de Cáceres en concepto de IIVTNU, pese a que el único fundamento de la pretensión impugnatoria era la inconstitucionalidad del artículo 107 LRHL.
2. Siendo así, y de acuerdo con la doctrina fijada en esta sentencia, no procedía la inadmisión del recurso contencioso-administrativo, por lo que ambos pronunciamientos jurisdiccionales deben ser casados y anulados.
3. En uso de la facultad que otorga a este Tribunal el artículo 93.1 LJCA, en su inciso final, y en aras de no privar a la sociedad recurrente de su derecho a la tramitación del proceso contencioso-administrativo en su integridad, procede retrotraer las actuaciones al momento anterior al pronunciamiento de sentencia por el Juzgado de lo Contencioso-Adminis-

trativo número 2 de Cáceres, para que, una vez admitido el recurso, lo resuelva en cuanto al fondo.

Séptimo. Costas

En atención al artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, procede que cada una de ellas abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLAMOS

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

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Estimar el recurso de casación RCA/113/2017, interpuesto por PRONORBA, S.L., contra la sentencia dictada el 22 de diciembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura,

confirmatoria en apelación (recurso 205/2016) de la pronunciada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Cáceres el día 22 de septiembre del mismo año, que declaró inadmisibile el procedimiento ordinario 177/2015 al no haber agotado la compañía recurrente la vía administrativa previa.

3º) Casar y anular ambas sentencias, ordenando retrotraer las actuaciones el momento inmediatamente anterior al pronunciamiento de la primera de ellas, para que, una vez admitido el recurso contencioso-administrativo, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Cáceres lo resuelva en cuanto al fondo.

4º) Ordenar que, en cuanto a las costas de este recurso de casación, cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

TEMAS FISCALES

Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2018: El recurso administrativo previo frente a una liquidación tributaria no es preceptivo cuando solo se esgrime la inconstitucionalidad de la norma de cobertura

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

1. Contenido de la Sentencia

La reciente Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2018¹ sienta un novedoso criterio sobre el requisito de agotamiento de la vía administrativa antes de acudir a la vía judicial. Aunque la decisión se refiere a una liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), podría aplicarse a cualquier acto administrativo.

La Sentencia se enmarca en el nuevo régimen de la casación en la jurisdicción contencioso-administrativa introducido por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, que, como es conocido, ha modificado el régimen del recurso de casación en dicho orden jurisdiccional, introduciendo como regla de acceso a la casación el criterio del “interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia”, en lugar de la cuantía del asunto litigioso². El nuevo criterio está permitiendo que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo se pronuncie sobre asuntos, por ejemplo, en materia de tributos locales como el que aquí se plantea, que hasta el momento era difícil que llegaran al umbral cuantitativo de 600.000 euros anteriormente requerido para la ca-

sación. No obstante, la cuestión que aquí se suscita va más allá de la liquidación tributaria que da lugar a la controversia, entrando en una cuestión de Derecho Administrativo general y del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 CE.

En síntesis, la cuestión (que en fase de admisión se consideró con “interés casacional objetivo”) a la que se da respuesta es si, cuando se impugna un acto con base exclusivamente en la inconstitucionalidad o ilegalidad de las normas que le dan cobertura, extremos sobre los que la Administración que lo ha dictado no puede pronunciarse, ni plantear una cuestión (de inconstitucionalidad o ilegalidad) para que lo haga el órgano judicial competente, cabe exigir el recurso administrativo previo al judicial.

La respuesta del Tribunal Supremo es negativa, en los siguientes términos:

- El control de la actuación administrativa por los Tribunales es un mandato constitucional [art. 106.1 y 153.c) CE], mientras que la exigencia de una previa vía administrativa no deriva de la Constitución, aunque sea una opción del legislador que el Tribunal Constitucional ha considerado compatible con ella (en especial, con el art. 24.1 CE). Partiendo de esto, cabe preguntarse si una interpretación de la legislación ordinaria que imponga la previa interposición del recurso administrativo siempre y en todo caso es conforme con el citado art. 24.1 CE.
- Para responder a esta pregunta la Sentencia recuerda que la finalidad de tales recursos es dar oportunidad a la Administración para revisar su decisión y satisfacer así la pretensión del administrado. Por ello, cuando la vía administrativa que se exige agotar antes de acudir a la jurisdicción se revele “manifiestamente ineficaz para

¹ Recurso de casación núm. 113/2017. Ponente: J. Huelin Martínez de Velasco. Se impugna la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 22 de diciembre de 2016, que desestima el recurso frente a la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Cáceres de 22 de septiembre del mismo año, por la que se había inadmitido el recurso interpuesto contra una liquidación del IIVTNU, por no haber presentado antes recurso de reposición.

² Se aprecia además un cierto cambio de estilo en la redacción de las Sentencias dictadas con el nuevo régimen, que son más concisas, reproducen menos otras Sentencias y se ordenan por apartados o párrafos, dentro de cada fundamento, al estilo de las Sentencias del TJUE.

el éxito de la pretensión” (FJ 3, apartado 4), desaparece la razón que la justifica, por lo que requerirla puede afectar al derecho a una tutela judicial efectiva plena y sin demoras.

- Esto es lo que sucede si se impone que una liquidación del IIVTNU dictada por la Administración municipal, frente a la que solo se hace valer la inconstitucionalidad de la ley reguladora de las haciendas locales, se impugne primero en reposición, como paso previo al recurso contencioso-administrativo, cuando la Administración no puede pronunciarse sobre tal inconstitucionalidad, ni elevar el asunto al órgano competente (el Tribunal Constitucional) para que lo haga. Exigir aquí el recurso de reposición como condición del acceso a la jurisdicción resulta para el Tribunal Supremo desproporcionado y, por ello, vulnerador del art. 24.1 CE.
- El Tribunal aclara que con este criterio no desconoce el contenido del art. 25.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa que acota el objeto del recurso contencioso-administrativo, en lo que aquí interesa, a los actos expresos y presuntos de la Administración pública que *pongan fin a la vía administrativa*. Lo que hace es interpretarlo a la luz de los arts. 24.1 y 106.1 CE con base en el concepto de recurso “útil”, en lugar de recurso “preceptivo”, sobre la base de que los recursos administrativos “no son un fin en sí mismos, sino un instrumento para la más efectiva y eficaz defensa de los derechos de los administrados frente a las administraciones públicas, su auténtico objetivo” (fundamento cuarto, apartado 12).
- La Sentencia finaliza precisando la doctrina que fija: “Cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos y restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, cuestión respecto de la que éstas carecen de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tiene competencia para ello, quedando constreñidas a aplicar la norma legal de que se trate, no resulta obligatorio interponer, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, el correspondiente recurso administrativo previsto como preceptivo”.

2. Comentario

Como antes hemos adelantado, pese a que se dicta en un asunto tributario local, el asunto trasciende este ámbito e incluso el del Derecho Tributario, pues el razonamiento puede hacerse extensivo a prácticamente todas las parcelas de la actuación administrativa, cuando se exige una vía previa que, por la razón que sea, no pueda atender el motivo de impugnación invocado. El criterio que mantiene la Sentencia es, sin duda, audaz, y con él se pretende dar prioridad al antiformalismo

frente a una rígida aplicación de las normas desconectada de la finalidad a la que sirven. Por ello, destacamos especialmente el modo, claro y directo, de razonar que sigue la Sentencia, trayendo a colación el fundamento de la vía administrativa (facilitar la resolución de las controversias sin tener que iniciar un proceso judicial), no sin antes recordar que, aun siendo una opción legítima del legislador, compatible con la Constitución, ello no impide que su exigencia sea matizada a la luz de los preceptos constitucionales.

Desde un parámetro interpretativo teleológico frente al literal, el caso planteado se resuelve argumentando que, ante la exigencia de una vía previa inútil para la finalidad que se persigue con ella, ha de prevalecer el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE. El órgano judicial de instancia dio prioridad al requisito de agotar la vía previa y confirmó la inadmisibilidad del recurso contencioso con el argumento de que no cabe hablar de recursos útiles o inútiles, sino que hay atenerse a si la ley los impone como preceptivos o no. Frente a lo cual el Tribunal Supremo contesta que esto supondría convertir en un valor absoluto la opción del legislador al regularlos, cuando por encima de dicha opción se encuentran los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución, en particular, en el art. 24.1 CE. Es decir, el Tribunal Supremo sostiene que, en este caso concreto, inadmitir el recurso contencioso por no recurrir antes en vía administrativa sería contrario al derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE.

Conviene precisar que la liquidación a que se refiere el caso es previa a la STC 59/2017, de 11 de mayo, que declaró parcialmente inconstitucional la normativa del IIVTNU, en concreto la de territorio común (otras sentencias constitucionales han recaído sobre las normas forales equivalentes). Esto es relevante puesto que la solución dada podría haber sido distinta si, una vez dictada la sentencia constitucional, el recurso de reposición se presentara para que el Ayuntamiento anulara la liquidación. Sin embargo, el recurso se plantea cuando todavía no hay una decisión del Tribunal Constitucional sobre dicho tributo.

Y tampoco está de más recordar que en el ámbito local el recurso de reposición es preceptivo en aquellos municipios que, conforme a la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, no tengan un cauce de reclamación en vía económico-administrativa.

Hechas las precisiones anteriores, hemos de tener en cuenta que la necesidad de recurrir ante la Administración sus actos antes de someterlos a la revisión judicial se ha enfocado tradicionalmente como un privilegio a su favor, aunque no faltan argumentos que apuntan a que también favorece a los ciudadanos (menor coste de la vía administrativa, que no requiere abogado ni procurador) y al interés general (solución de controversias sin necesidad de judicializarlas). Así, en la STC 217/1991, FJ 5, sobre la necesidad de plantear una controversia laboral ante la Comisión paritaria del Convenio colectivo, se resalta, frente a la visión general

de las vías administrativas previas como prerrogativa de la Administración, que “su fin no es otro que procurar una solución extraprocesal de la controversia, lo cual resulta beneficioso tanto para las partes, que pueden resolver así de forma más rápida y acomodada a sus intereses el problema, como para el desenvolvimiento del sistema judicial en su conjunto que ve aliviada su carga de trabajo”.

De hecho, son numerosas las voces³ que proponen que el recurso administrativo sea potestativo y no obligatorio, especialmente en el ámbito tributario, donde la mayor complejidad de los asuntos y el propio desarrollo procedimental y orgánico de la vía económico-administrativa hace que se demore sensiblemente el acceso a la jurisdicción. La opción de convertir en voluntarios los recursos administrativos, que sería una opción constitucionalmente tan válida como la actual, eliminaría controversias como la aquí resuelta, pero a costa de importantes cambios organizativos tanto en la propia Administración como en el Poder Judicial.

En el presente caso cabe que el Ayuntamiento autor del acto impugnado plantee un recurso de amparo frente a la decisión del Tribunal Supremo, lo que haría que el Tribunal Constitucional, si aprecia “especial trascendencia constitucional”⁴, se pronuncie sobre el fondo del asunto y pondere si la exigencia de recurso administrativo previo, cuando la cuestión planteada no puede recibir respuesta en dicha instancia, vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva, como ha interpretado el Tribunal Supremo.

La doctrina constitucional recaída hasta ahora, como bien indica la Sentencia que aquí reseñamos, ha considerado que la existencia de vías administrativas previas a la judicial es compatible con el art. 24.1 CE. Así, ya en la temprana STC 21/1986, de 14 de febrero, FJ 3, respecto del requisito de formular la correspondiente reclamación ante la Tesorería de la Seguridad Social antes de acudir a la jurisdicción ordinaria con una demanda de tercería, el Tribunal Constitucional, tras comenzar admitiendo que “esta vía previa administrativa -existente también en muchas otras materias- supone la creación de *ciertas dificultades* en el acceso a la jurisdicción ordinaria”, contrapone a continuación que “el texto constitucional encomienda a la Administración Pública un conjunto de tareas y funciones que requieren una especial regulación, correspondiendo a la ley la fijación de las condiciones que hagan posible tanto el cumplimiento de tales tareas como la garantía de los derechos de los ciudadanos”, para terminar concluyendo que “no aparece vulnerado el derecho a la tutela judicial, que se mantiene incólume, si bien condicionado en su ejercicio al cumplimiento de un requisito previo,

sin que tal condición resulte de cumplimiento imposible o extremadamente dificultoso, y por ello, de hecho, denegadora en la práctica de la tutela judicial”.

Esto se confirma en otras resoluciones posteriores, como la STC 60/1989, de 16 de marzo, en la que, sin embargo, ya se apunta a que las condiciones obstaculizadoras o que retrasan el acceso a la jurisdicción deben ser razonables y proporcionadas respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador. Este matiz es importante porque, como es fácil comprobar, el razonamiento de la Sentencia del Tribunal Supremo que comentamos se basa en que la inconstitucionalidad que se esgrimía contra la liquidación del IIVTNU no podía atenderse mediante el recurso de reposición, lo que hacía que este perdiera su finalidad.

En la STC 120/1993, de 19 de abril, referente a la necesidad de formular reclamación ante la Administración con carácter previo a la interposición de una demanda laboral⁵, aun admitiendo con carácter general la constitucionalidad del requisito, se insiste en la necesidad de hacer una *interpretación flexible* del mismo, facilitando la subsanación, si procede. Así, en el supuesto concreto allí resuelto, referido a un problema en el cómputo del plazo de resolución de la reclamación previa, el Tribunal recuerda que “el incumplimiento de los requisitos y formas procesales no genera iguales efectos en todo supuesto, pues si se trata de un incumplimiento absoluto debido a una opuesta voluntad a su realización de la parte procesal, llevará a la consecuencia de la pérdida del derecho a que se anudaba la observancia, mientras que si se trata de una irregularidad formal o vicio de escasa importancia, por cumplimiento defectuoso, debido a un error o equivocación disculpable y no malicioso, que no genere consecuencias definitivas, debe otorgarse la técnica de la subsanación de las irregularidades que permita atender a la voluntad de cumplimiento”. Sobre la obligación de facilitar que los posibles defectos procesales se subsanen puede verse también la STC 108/2000, FJ 4.

Junto a la posibilidad de subsanación, que no es estrictamente el caso planteado en Sentencia que comentamos, la doctrina constitucional enfatiza que la vía administrativa previa *se legitima por la finalidad* de que la Administración pueda estimar la reclamación del ciudadano haciendo innecesaria la más costosa intervención de los Tribunales (SSTC 11/1988, de 2 de febrero, FJ 5; y 12/2003, de 28 de enero, FJ 4).

Específicamente en el ámbito tributario, y sobre la reclamación económico-administrativa (aplicable al recurso de reposición local, cuando es obligatorio), la STC 275/2005, de 7 de noviembre, abordó la impugnación de una liquidación tributaria a través del procedimiento especial para la protección de derechos fundamentales (que no exige

3 Por todos, CHECA GONZÁLEZ, C. “Actividad tributaria impugnada en vía contencioso-administrativa. Los actos de naturaleza tributaria” en Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria, Ed. Bosch Barcelona, 2015; p. 31-77.

4 Como exige el art. 50.1.b) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional para la admisión de un recurso de amparo tras la Ley Orgánica 6/2007.

5 Exigencia que se ha suprimido con la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, con algunas excepciones.

reclamación económico-administrativa previa). En la tramitación de dicho procedimiento especial el contribuyente solicitó la transformación del mismo en procedimiento ordinario, a lo que accedió el tribunal de instancia, que terminó estimando la demanda. Sin embargo, en casación, el Tribunal Supremo consideró que el recurso, si se seguía por el procedimiento ordinario, no podía admitirse, ya que no se había interpuesto reclamación económico-administrativa, que en tal caso sí resultaba preceptiva. Pues bien, el Tribunal Constitucional denegó el amparo solicitado, al considerar que el Tribunal Supremo hizo una ponderación del citado defecto procesal conforme con el criterio antiformalista que viene exigiendo su doctrina, de suerte que la declaración de inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo del recurrente no puede considerarse lesiva del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión que garantiza el art. 24.1 CE. El fallo se fundamentó en que el propio contribuyente escogió una vía (para la que no hacía falta el recurso administrativo previo) a la que voluntariamente renunció luego en favor de otra que sí lo exigía, por lo que el órgano judicial no tuvo responsabilidad alguna en el vicio procesal. Sin embargo, la citada Sentencia cuenta con un voto particular según el cual la inadmisión es una consecuencia desproporcionada y, por ello, lesiva del art. 24.1 CE, ya que realmente el recurrente había incurrido en un error, al que contribuyó tanto el órgano judicial, al admitir sin reservas la transformación del procedimiento, como la Administración, cuando en momento de acordarse dicha conversión no alegó la falta de reclamación económico-administrativa previa.

También en materia tributaria, la STC 75/2008, de 23 de junio, ha descartado que no presentar alegaciones en la vía económico-administrativa constituya un defecto procesal que impida a la jurisdicción contenciosa entrar sobre el fondo del asunto. El FJ 4 de dicha Sentencia concluyó que la estrategia del demandante de renunciar a formular alegaciones en el procedimiento económico-administrativo (perdiendo así la oportunidad de que el órgano económico-administrativo dictara una resolución favorable a sus intereses) no autoriza al órgano judicial a eludir un pronunciamiento de fondo sobre los motivos aducidos en la demanda, pues al hacerlo no solo incumple el art. 56.1 LJCA, que permite alegar en la demanda cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración, sino que infringe el derecho a la tutela judicial efectiva porque priva al recurrente de una respuesta sobre el fondo del asunto. Esta doctrina se ha reiterado posteriormente en las SSTC 25/2010 y 29/2010, de 27 de abril, FFJJ 2 y 3, respectivamente, 155/2012, de 26 de julio, FJ 3, y STC 23/2018, de 5 de marzo, FJ 4, entre otras.

Como se puede ver, son numerosos los pronunciamientos que avalan la legitimidad constitucional de las vías previas, pero no de forma incondicionada, puesto que, partiendo de que constituyen una carga procesal que, si bien no impide, sí retrasa el acceso a la jurisdicción (que, a diferencia

de la vía administrativa, sí es una exigencia constitucional, como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo que aquí se comenta), los defectos en su cumplimiento deben abordarse caso por caso.

En dicho análisis cobra especial importancia la finalidad a la que sirve dicha vía, que precisamente es lo que hace el Tribunal Supremo al valorar que, atendido el motivo de impugnación esgrimido contra una liquidación del IIVTNU, al que el recurso previo de reposición no podía dar respuesta, cerrar el acceso a la jurisdicción resulta lesivo del art. 24.1.CE. Y pese a la doctrina existente al respecto, el supuesto aquí controvertido puede considerarse novedoso⁶. Será interesante, sin duda, conocer el posible criterio del Tribunal Constitucional sobre esta Sentencia del Supremo, si llega a plantearse y a admitirse un recurso de amparo sobre la misma.

En definitiva, aunque es aventurado extrapolar la solución a la que aquí se ha llegado a otros supuestos, es evidente que una valoración sobre la “utilidad” de un recurso como regla para exigir su interposición es ciertamente un importante paso hacia un mayor antiformalismo en la interpretación de las normas procesales y tiene un notable potencial de expansión a casos análogos. Quién sabe si, además, puede contribuir a reforzar la línea doctrinal que postula la conversión en voluntarios de los recursos administrativos, aunque no parece fácil que esta opción pueda concretarse en el futuro cercano.

⁶ Cabría, por tanto, que el Tribunal Constitucional apreciara que concurre uno de los motivos indicados en las letra a) o b) de la STC 155/2009, de 25 de junio, FJ 2: a) recurso que plantee un problema o una faceta de un derecho fundamental susceptible de amparo sobre el que no haya doctrina del Tribunal Constitucional; o b) o que dé ocasión al Tribunal para aclarar su doctrina al respecto.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

DONACIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD DE UN INMUEBLE RESERVÁNDOSE EL USUFRUCTO VITALICIO CON FACULTAD DE DISPOSICIÓN

Consulta nº V0115-18 de 23 de enero de 2018

En la fecha de la donación se exigirá el IIVTNU al donatario, y para la determinación de la base imponible correspondiente a la transmisión lucrativa de la nuda propiedad sobre el terreno de naturaleza urbana, se restará al valor catastral del terreno en la fecha de devengo, la parte del valor correspondiente al derecho de usufructo vitalicio que se reservan los donantes, aplicando para ello, las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Posteriormente, en el momento del fallecimiento de los usufructuarios, se extingue el derecho de usufructo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 513 del Código Civil y se consolida el pleno dominio en la persona del nudo propietario que, hasta ese momento, solo ha sido titular del derecho de nuda propiedad sobre el inmueble.

El nudo propietario, sin realizar acto alguno, obtiene gratuitamente un incremento en su patrimonio, adquiere un derecho que anteriormente nunca le había pertenecido, el derecho de goce y disfrute del inmueble.

El derecho de usufructo como tal no se extingue (sí lo hace en la persona del usufructuario), sino que hace tránsito, se traslada a la persona del nudo propietario, que lo adquiere consolidando el dominio. A este respecto, el artículo 522 del Código Civil señala que “terminado el usufructo, se entregará al propietario la cosa usufructuada”.

De esta forma, hay una adquisición del derecho de goce que transita del usufructuario al dueño, el cual pasa de nudo a pleno propietario.

Dado que el IIVTNU grava el incremento de valor que experimente el terreno urbano y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad del terreno por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre el referido terreno, la transmisión del derecho de usufructo al nudo propietario por vía de la consolidación dará lugar de nuevo al devengo del impuesto.

En definitiva, el hijo de los consultantes adquiere el pleno dominio sobre el inmueble en dos fases: primero adquiere la nuda propiedad por donación y, posteriormente, al fallecimiento de sus padres, adquiere el derecho de usufructo por vía de consolidación, y ambas adquisiciones dan lugar al devengo del IIVTNU.

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO

Consulta DGT V0257-18 de 6 de febrero de 2018

Se trata de la extinción del condominio entre dos comuneros respecto a dos de los inmuebles que tienen en común, de forma que se adjudica un inmueble a cada uno de los comuneros.

En este caso no se está ante una única comunidad de bienes integrada por los dos inmuebles, sino ante dos comunidades de bienes independientes (aunque los comuneros sean los mismos), que recaen sobre distintos bienes y que tienen un distinto origen (adquisición mediante compraventa en un caso y por herencia en otro, en distintas fechas) y en las que los derechos en cada una de ellas son distintos (pleno dominio en un caso y nuda propiedad en el otro). Lo que deciden los comuneros es disolver cada una de ellas, mediante la adjudicación del único bien indivisible a uno de los comuneros, pero incumpliendo el requisito de que la compensación al otro comunero se haga en metálico, como exige el artículo 1.062 del Código Civil, ya que la compensación se realiza mediante la adjudicación del inmueble de la otra comunidad de bienes.

Por tanto, esta operación consiste en una permuta de los derechos que tienen sobre los dos inmuebles los distintos copropietarios, por lo que no estamos ante una disolución de una comunidad de bienes, sino ante una permuta del derecho de pleno dominio y nuda propiedad que cada uno de los copropietarios tiene sobre los inmuebles afectados, lo que determina la sujeción al IIVTNU.

La permuta es un modo de transmisión de la propiedad de un bien inmueble o de un derecho real sobre un bien inmueble urbano, por lo que da lugar a la realización del hecho imponible del IIVTNU.

Cada uno de los comuneros tendrá la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión de su porcentaje de propiedad (pleno dominio o nuda propiedad) que tenga sobre el bien inmueble que se adjudica al otro comunero. Es decir, el consultante tributará respecto de la transmisión del 33 por ciento del pleno dominio del inmueble que se adjudica a su hermana, y ésta tributará respecto de la transmisión del 50 por ciento de la nuda propiedad que se adjudica al consultante.

OPERACIÓN DE REESTRUCTURACIÓN

Consulta nº V0362-18 de 9 de febrero 2018

Se plantea la operación de reestructuración consistente en la aportación por parte de los familiares de los proindivisos en una comunidad de bienes a una sociedad de nueva creación. Los aportantes pasarán a ostentar todos y cada uno de ellos más de un 5% de la sociedad de nueva constitución.

El no devengo del IIVTNU está condicionado a que el conjunto de bienes inmuebles aportados se encuentren integrados en una rama de actividad.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas en el apartado 3 de la disposición adicional segunda de la LIS, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de la transmisión, en su caso, de los terrenos de naturaleza urbana, siendo los sujetos pasivos de dicho impuesto los aportantes.

OPERACIÓN DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL CONSISTENTE EN LA APORTACIÓN DE LAS INSTALACIONES SOLARES FOTOVOLTAICAS

Consulta nº V0533-18 de 26 de febrero de 2018

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

En caso de que no concurren las circunstancias descritas, 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 el consultante persona física o, en su caso, la sociedad aportante.

FUSIÓN POR ABSORCIÓN

Consulta nº V0568-18 de 28 de febrero de 2018

El no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en la operación de fusión expuesta, 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 absorbida, o en el supuesto de que la fusión se realice a través de una tercera entidad que absorba a las dos sociedades, éstas últimas.

