

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

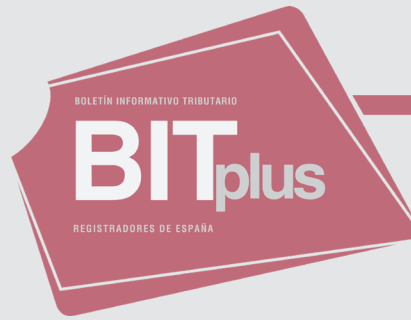
TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- Real Decreto-ley 27/2020, de 4 de agosto, de medidas financieras, de carácter extraordinario y urgente, aplicables a las entidades locales.....4

## NOVEDADES NORMATIVAS

### NOVEDADES AUTONÓMICAS:

- ARAGÓN
- PAÍS VASCO

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

- La STC 65/2020 (Código Tributario de Cataluña) y las competencias de las CCAA en el Derecho tributario general.

*José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional .....10*

## TEMAS FISCALES

### CONSULTAS DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....25

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones..... 25
- Deslinde IVA-TPO .....28
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.....35
- Operaciones Societarias.....36
- Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.....38

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### CONSULTAS DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....42

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### NOVEDADES NORMATIVAS.....4

Real Decreto-ley 27/2020, de 4 de agosto, de medidas financieras, de carácter extraordinario y urgente, aplicables a las entidades locales ..... 4

## NOVEDADES NORMATIVAS

### Real Decreto-ley 27/2020, de 4 de agosto, de medidas financieras, de carácter extraordinario y urgente, aplicables a las entidades locales

*Se transcribe la disposición de mayor interés a efectos tributarios*

**Disposición final segunda. Modificación 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.**

Se modifica el número 30 del artículo 45.I.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, que queda redactado del siguiente modo:

«30. Las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios y de arrendamientos,

*préstamos, leasing y renting sin garantía hipotecaria que se produzcan en aplicación de la moratoria hipotecaria para el sector turístico, regulada en los artículos 3 a 9 del Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo, y de la moratoria para el sector del transporte público de mercancías y discrecional de viajeros en autobús, regulada en los artículos 18 al 23 del Real Decreto-ley 26/2020 de 7 de julio, de medidas de reactivación económica para hacer frente al impacto del COVID-19 en los ámbitos de transportes y vivienda.»*



NOVEDADES NORMATIVAS

**NOVEDADES AUTONÓMICAS**

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

**NOVEDADES AUTONÓMICAS: ..... 6**

**ARAGÓN:**

Ley 1/2020, de 9 de julio, por la que se establecen medidas excepcionales para el ejercicio 2020 en determinados tributos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón ..... 6

**PAÍS VASCO:**

**Álava.**

Orden Foral 334/2020, de 8 de julio, por la que se modifica la Orden Foral 661/2018, de 13 de noviembre, de aprobación de los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y establecimiento de las condiciones generales y del procedimiento para su presentación . . . . 6

**Guipúzcoa.**

Decreto Foral-Norma 6/2020, de 21 de julio, sobre medidas tributarias adicionales tras la emergencia sanitaria del COVID-19..... 7

## ARAGÓN

### ORDEN HAP/620/2020, de 16 de julio, por la que se amplían los plazos para la presentación y el pago de determinados tributos cedidos en la Comunidad Autónoma de Aragón.

**Artículo único.** Ampliación de los plazos para la presentación y pago de determinados impuestos durante el ejercicio 2020.

1. Los plazos para la presentación y pago de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de los Tributos sobre el Juego, con las especialidades previstas en el apartado 2, cuyo vencimiento se produzca a partir del 21 de junio de 2020, se amplían hasta el 1 de octubre de 2020, salvo que, conforme a su normativa propia, la fecha de finalización fuera posterior.

Asimismo, los plazos cuyo vencimiento se hubiera producido entre el 14 de marzo y el 21 de junio de 2020, sin perjuicio de las ampliaciones previstas en la Orden HAP/316/2020, de 14 de

abril y en las Resoluciones del Director General de Tributos, de 15 de mayo de 2020, se amplían hasta el 1 de octubre de 2020, salvo que, conforme a su normativa propia, la fecha de finalización fuera posterior.

**Disposición derogatoria única.** Derogaciones. Queda derogada la Orden HAP/364/2020, de 4 de mayo, por la que se modifica la Orden HAP/316/2020, de 14 de abril, por la que se adoptan medidas relativas a la presentación y pago de determinados impuestos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón motivadas por la vigencia del estado de alarma, en relación con el ingreso de la tasa fiscal que grava las máquinas recreativas.

## PAÍS VASCO

### Álava

### Orden Foral 334/2020, de 8 de julio, por la que se modifica la Orden Foral 661/2018, de 13 de noviembre, de aprobación de los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y establecimiento de las condiciones generales y del procedimiento para su presentación.

**Artículo Único** - Modificación de la Orden Foral 661/2018, de 13 de noviembre. Aprobación de los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y establecimiento de las condiciones generales y del procedimiento para su presentación  
Primero.

El punto Tres del artículo 1 - Aprobación de modelos y confección de autoliquidaciones, queda redactado como sigue:

Tres. Las autoliquidaciones se confeccionarán a través de la Plataforma Informática de los Notarios o con el Programa de

Ayuda desarrollado por el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava.

Segundo. El artículo 2 - Modalidades de presentación de autoliquidaciones, queda redactado como sigue:

Uno. Cuando el documento que contenga el acto objeto de autoliquidación sea notarial, la presentación de los modelos 600U, 600R, 600P, 600M y 600S se podrá acoger a las siguientes modalidades:

1º Telemática, bien por notarios utilizando la Plataforma Informática de los Notarios, bien por profesionales autorizados

por el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, utilizando el Programa de Ayuda desarrollado por el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava.

2º Presencial, con la utilización del programa de ayuda desarrollado por el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava. En el supuesto regulado en este apartado, se deberán aportar bien telemáticamente, bien en papel, en función de la forma utilizada en la presentación de la autoliquidación, los documentos comprensivos de los hechos imposables sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Dos. Cuando el acto que origine la tributación conste en un documento público distinto del notarial, un documento privado o la declaración a la que se refiere el artículo 36.2 del Reglamento del Impuesto, las autoliquidaciones de los modelos 600U, 600R, 600P, 600M, 600S y 630, deberán presentarse obligatoriamente por la modalidad presencial, utilizando el programa de ayuda desarrollado por el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava.

Tercero. El punto Uno del artículo 5 - Procedimiento de presentación presencial de los modelos, 600U, 600R, 600P, 600M, 600S y 630, queda redactado como sigue:

Uno. El procedimiento para la presentación de forma presencial de los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados será el siguiente: La confección de las autoliquidaciones modelos 600U, 600R, 600P, 600M, 600S y 630 deberá realizarse con carácter general y de forma obligatoria utilizando el programa de ayuda desarrollado por el Departamento de

Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava. La presentación de los modelos de autoliquidación obtenidos del programa de ayuda, junto con la documentación complementaria exigida, se realizará una vez efectuado, en su caso, el ingreso de la deuda tributaria correspondiente, el cual deberá acreditarse en el momento de la presentación. El original de la documentación será devuelto al presentador por la Hacienda Foral con la diligencia de pago, exención o no sujeción.

Cuarto. El punto Tres del artículo 8 - Lugares de presentación, queda redactado como sigue:

Tres. Las restantes autoliquidaciones confeccionadas por el programa de ayuda desarrollado por el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos deberán presentarse presencialmente en las oficinas de Hacienda de la Diputación Foral de Álava.

Quinto. El punto Uno del artículo 10 - Justificación de la presentación y, en su caso, del pago del impuesto. Cierre registral, queda redactado como sigue:

Uno. El pago de las autoliquidaciones aprobadas en esta orden foral deberá realizarse mediante una de las siguientes modalidades:

1. Pago a través de la propia plataforma corporativa notarial.
2. Pago mediante el sistema de pasarela de pagos de la Administración Vasca, en el caso de autoliquidaciones presentadas telemáticamente por profesionales autorizados.
3. Pago mediante autoliquidación obtenida desde el programa de ayuda, que se hará efectiva presencialmente en las entidades financieras colaboradoras.

**Disposición final** La presente Orden Foral entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el BOTA y surtirá efectos a partir del 1 de septiembre de 2020.

## Guipúzcoa

### Decreto Foral-Norma 6/2020, de 21 de julio, sobre medidas tributarias adicionales tras la emergencia sanitaria del COVID-19.

**Artículo 2.** Modificación del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Se dota de contenido al número 29 del artículo 41.I.B) de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en los siguientes términos:

«29. Las escrituras de formalización de las moratorias previstas en: el artículo 13.3 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del Covid-19; el artículo 24.2 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al Covid-19; los artículos 3 a 9 del Real Decreto-Ley 25/2020, de 3 de julio, de 2020; así como para las moratorias convencionales

concedidas al amparo de Acuerdos marco sectoriales adoptados como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el Covid-19 previstas en el artículo 7 del Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo.»

**Artículo 3.** Modificación de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

La Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa queda modificada como sigue:

Uno. Se introduce un nuevo apartado 10 en el artículo 95 con la siguiente redacción:

«10. Las actuaciones de la Administración y de los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos podrán realizarse a través de sistemas digitales que,

mediante la videoconferencia u otro sistema similar, permitan la comunicación bidireccional y simultánea de imagen y sonido, la interacción visual, auditiva y verbal entre los obligados tributarios y el órgano actuante, y garanticen la transmisión y recepción seguras de los documentos que, en su caso, recojan el resultado de las actuaciones realizadas, asegurando su autoría, autenticidad e integridad.

La utilización de estos sistemas se producirá cuando lo determine la Administración tributaria y requerirá la conformidad del obligado tributario en relación con su uso y con la fecha y hora de su desarrollo.»

**Disposición final segunda.** Entrada en vigor. El presente decreto foral-norma entrará en vigor el mismo día de su publicación en el BOLETÍN OFICIAL de Gipúzcoa.





NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

## TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### TEMAS FISCALES ..... 10

La STC 65/2020 (Código Tributario de Cataluña) y las competencias de las CCAA en el Derecho tributario general.

**JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN.** *Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente) Letrado del Tribunal Constitucional.* .... 10

## TEMAS FISCALES

### La STC 65/2020 (Código Tributario de Cataluña) y las competencias de las CCAA en el Derecho tributario general.

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

- 1.- Introducción
- 2.- El debate acerca de las competencias autonómicas sobre la parte general del Derecho tributario y la aportación de la STC 65/2020
  - 2.1. Reglas relativas a la eficacia y aplicación de las normas jurídicas (art. 149.1.8 CE)
  - 2.2. Bases del régimen jurídico de las administraciones públicas (art. 149.1.18 CE)
  - 2.3. Procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE)
  - 2.4. Hacienda general (art. 149.1.14 CE)
  - 2.5. Condiciones básicas que garanticen la igualdad (art. 149.1.1 CE)
- 3.- Aplicación de la doctrina constitucional expuesta al Código Tributario de Cataluña
  - 3.1. Impugnaciones generales
  - 3.2. Impugnaciones específicas
- 4.- Referencia especial a los sistemas alternativos de resolución de conflictos y “entendimientos” tributarios

#### 1. Introducción

La Constitución, la LOFCA y la normativa reguladora de la cesión de tributos (Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en adelante LSF) reconocen a las CCAA importantes y detalladas competencias<sup>1</sup> tanto para crear tributos propios como para aprobar determinadas normas en relación con ciertos tributos cedidos (tarifa o tipos de gravamen, deducciones, bonificaciones, por ejemplo).

Sin embargo, el margen de maniobra que tienen las CCAA para aprobar normas de la llamada parte general del Derecho tributario, aplicables en el ejercicio de sus funciones tributarias, dista de ser claro. Sin entrar en disquisiciones dogmáticas, por “parte general del Derecho tributario” nos referimos fundamentalmente al contenido de la Ley General Tributaria (LGT) y sus reglamentos de desarrollo. Se trata, por tanto, de dilucidar si las CCAA pueden desarrollar o modificar dicha normativa para adaptarla a sus peculiaridades y, en caso afirmativo, con qué requisitos.

En el presente artículo trataremos de esta cuestión al hilo de la reciente STC 65/2020, de 18 de junio (BOE del 18 de ju-

lio), por la que se resuelve el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno contra la Ley del Parlamento de Cataluña 17/2017, de 1 de agosto, del Código tributario de Cataluña.

#### 2. El debate acerca de las competencias autonómicas sobre la parte general del Derecho tributario y la aportación de la STC 65/2020

A diferencia de otros aspectos sobre la descentralización de competencias tributarias, la pregunta para la que buscamos respuesta no ha recibido demasiada atención por parte de la doctrina, teniendo en cuenta que aflora con las primeras competencias tributarias autonómicas, es decir, ya desde

<sup>1</sup> El ejercicio de tales competencias ha dado lugar a ciertas disputas competenciales con el Estado, sobre todo respecto de los tributos propios, en concreto, por la posible vulneración de los límites que establece el art. 6 LOFCA, dada la dificultad de interpretar en cada caso concreto la prohibición de gravar el mismo hecho imponible. La conflictividad en relación con los tributos cedidos ha sido notablemente menor.

los años 80 del pasado siglo. Entre los estudios doctrinales pueden citarse (orden cronológico) los de: SOLER ROCH<sup>2</sup>, SAINZ DE BUJANDA<sup>3</sup>, PALAO TABOADA<sup>4</sup>, FERREIRO LAPATZA<sup>5</sup>, RAMALLO MASSANET<sup>6</sup>, OLIVERA MASSÓ<sup>7</sup>, ORÓN MORATAL<sup>8</sup>, GARCÍA MARTÍNEZ<sup>9</sup> Y MENÉNDEZ MORENO<sup>10</sup>. Ya con la LGT de 2003, se añaden los de ALONSO MADRIGAL<sup>11</sup>, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ<sup>12</sup> y SARTORIO ALBALAT<sup>13</sup>, entre otros.

Aunque todos los autores reconocen que no es fácil dar una respuesta única, varios de ellos consideran que la LGT debe aplicarse, si no en su totalidad, sí en lo sustancial a las CCAA. En cambio, parecen en minoría quienes, como PALAO TABOADA o MENÉNDEZ MORENO entienden que no hay un título competencial indiscutible en el que pueda sustentarse dicha afirmación, enfatizando que si las CCAA pueden modular la carga tributaria en sus territorios (pueden lo más), parece lógico que también regulen aspectos procedimentales.

La aprobación por la Comunidad Autónoma de Cataluña de su “Código Tributario”, con normas integrantes de la llamada parte general del Derecho tributario, y la impugnación por el Gobierno central ha dado pie a que el Tribunal Constitucional, mediante la STC 65/2020, aclare parte de las dudas doctrinales sobre el alcance de la LGT respecto de las CCAA. Más allá de la solución concreta dada a cada impugnación (que se expone en el apartado 3 siguiente), dicha Sentencia sienta unas reglas para definir hasta dónde llega la competencia estatal en este campo.

El punto de partida inexcusable es distinguir entre tributos propios y cedidos, pues las competencias autonómicas respecto de los primeros son más amplias que en los segundos. Para los tributos propios la LOFCA no aclara si la potestad autonómica para crearlos engloba o no la adopción de sus normas generales propias. La única excepción es el art. 20.4 LOFCA que, cuando atribuye a las CCAA la competencia de revisión en vía administrativa de los tributos propios, lo hace “sin perjuicio de las competencias atribuidas en exclusiva al

Estado en el artículo 149.1.1, 8, 14 y 18 de la Constitución española en relación con el establecimiento de los principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español”.

El Tribunal considera que dicha afirmación, aunque figure en el apartado de revisión en vía administrativa, se ha de extrapolar a todas las funciones tributarias, tanto normativas como ejecutivas, que ejerzan las CCAA. Ya en Sentencias anteriores había afirmado que el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de “principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles” [STC 108/2015, de 28 de mayo, FJ 3 b), entre otras]. Estos principios están recogidos en la Constitución, los Estatutos y la LOFCA, así como también en la LGT, conjunto normativo que será el parámetro de la constitucionalidad del CTC.

Lo anterior no significa –se aclara– que todo el contenido de la LGT constituya “principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español”. De su vasto articulado habrá que identificar qué preceptos tiene tal naturaleza y son por ello de aplicación a todas las administraciones tributarias tal y como proclama su art. 1.1.

Por consiguiente, las competencias de las CCAA en materia de tributos propios han de coexistir con aquellas que el Estado ostenta en virtud del art. 149.1 CE, fundamentalmente en sus apartados 1º, 8º, 14º y 18º, que condicionan la competencia autonómica, más allá de los límites impuestos en la LOFCA y en el respectivo Estatuto de autonomía.

Para los tributos cedidos hay que tener en cuenta que, por ser de titularidad estatal, todas las competencias (ejecutivas y normativas) de las CCAA se ejercen “por delegación” del Estado, de modo que solo podrán aprobar normas generales allí donde la normativa de cesión lo prevea expresamente.

Existen, en conclusión, dos niveles competenciales distintos para regular aspectos generales del Derecho tributario.

2 M. T. SOLER ROCH, «Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda», en *Crónica Tributaria*, núm. 59, 1989, p. 119; y «Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España», en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 97, 1998, pp. 10-11.

3 F. SAINZ DE BUJANDA, «Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992, p. 106.

4 C. PALAO TABOADA, «Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección en la nueva Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 63, 1992, p. 104; «La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, pp. 538 y 539.

5 J. J. FERREIRO LAPATZA, «Reforma de la LGT. Ámbito objetivo (prestaciones patrimoniales) y subjetivo (niveles de Hacienda)», en *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992, p. 7.

6 J. RAMALLO MASSANET, «Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 67, 1993, p. 114.

7 P. OLIVERA MASSÓ, «Los conceptos constitucionales de Hacienda general, bases del régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común en materia financiera: relevancia del significado de los mismos para resolver el problema de la aplicación a las Comunidades Autónomas de la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria del Estado», en *Crónica Tributaria*, núm. 71, 1994, pp. 101-120.

8 G. ORÓN MORATAL, «La distribución del poder financiero entre el Estado y las Comunidades Autónomas. (Especial referencia a la relación entre Leyes Tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas)», en *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, Palau 14, núm. 28, 1997, p. 30.

9 A. GARCÍA MARTÍNEZ, «Los títulos competenciales que inciden en la Hacienda Autonómica: Posibilidades y límites», en *Crónica Tributaria*, núm. 92, 1999, pp. 88 y 89.

10 A. MENÉNDEZ MORENO, «La futura Ley General Tributaria: algunas reflexiones sobre su naturaleza, ámbito de aplicación y contenido», en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 113, p. 9.

11 J. ALONSO MADRIGAL, «Notas sobre la aplicación de la nueva Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas», en *Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, núm. 9, diciembre 2003.

12 J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ «La aplicación de la Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas», en *Hacienda Autonómica y Local. III Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario*. Santiago de Compostela: Tórculo Ediciones, 2003, p. 608.

13 S. SARTORIO ALBALAT, «La aplicación de la Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas», *Revista catalana de dret públic*, núm. 50 (junio 2015), p. 57-74; y «Mecanismos de prevención y resolución alternativa de conflictos en el ámbito de los tributos aplicados en Cataluña: aspectos constitucionales y estatutarios» en VV.AA. *Resolución alternativa de conflictos (ADR)* en el *Derecho tributario comparado*, Marcial Pons, 2017, p. 371-399.

Cuando se refieran a tributos propios, el límite lo integran los preceptos de la LGT (y sus normas de desarrollo) aprobados en ejercicio de las competencias estatales del artículo 149.1.1, 8, 14 y 18 de la Constitución. Para los cedidos, al anterior se añade un segundo límite: la normativa de cesión.

Resta fijar las pautas que nos guíen para identificar qué preceptos de la LGT se anclan en alguno de los títulos competenciales citados, siendo el resto de la LGT aplicable únicamente al Estado y, en su caso, a las haciendas locales. Como observa el Tribunal en la Sentencia, FJ 7, y ya había puesto de manifiesto la doctrina, el legislador de la LGT se ahorró dicha tarea con una afirmación genérica: “esta ley [...] será de aplicación a todas las administraciones tributarias en virtud y con el alcance que deriva del artículo 149.1.1, 8, 14 y 18 de la Constitución”.

### 2.1. Reglas relativas a la eficacia y aplicación de las normas jurídicas (art. 149.1.8 CE)

Este inciso del art. 149.1.8 CE reserva al Estado la competencia exclusiva (“en todo caso”) sobre “las reglas relativas a la eficacia y aplicación de las normas jurídicas”, lo que incluye reglas sobre: i) la aplicación de las normas jurídicas en el tiempo o en el espacio; ii) la interpretación de las normas jurídicas; y iii) la definición de la figura del fraude de ley y la regulación de sus efectos.

Las CCAA pueden incluir en sus normas preceptos que en cada caso vengán a regular la aplicación y eficacia de las mismas, con respeto a la ordenación emanada de la competencia exclusiva del Estado, pero sin disciplinarlas con carácter general (SSTC 14/1986, FJ 6; 83/1986, FJ 3; 37/1987, FJ 8, y 57/2015, FJ 8).

### 2.2. Bases del régimen jurídico de las administraciones públicas (art. 149.1.18 CE)

El título de las “bases del régimen jurídico de las administraciones públicas” del art. 149.1.18 CE plantea mayores problemas de delimitación con el de “procedimiento administrativo común” del mismo precepto y con el de “hacienda general” del art. 149.1.14 CE.

Según consolidada doctrina constitucional las “bases del régimen jurídico” permiten al Estado establecer con relación a todas las Administraciones públicas (aquí tributarias): i) los principios y reglas básicos sobre los aspectos organizativos y de funcionamiento de todas las administraciones, garantizando un régimen jurídico unitario para todas ellas; ii) las normas sobre las potestades administrativas que se les confieren; y iii) las normas sobre relaciones interadministrativas.

Como ha dicho el Tribunal, el alcance de lo básico será menor en lo atinente a la organización y al funcionamiento interno de las administraciones públicas (donde adquiere mayor relieve la competencia de autoorganización), que en aquellos otros aspectos que inciden más directamente en su actividad *ad extra*, sobre todo cuando afecten a la esfera de

los derechos de los administrados. Y ello porque el objetivo fundamental de las bases del art. 149.1.18 CE es garantizar a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones (por todas, STC 33/2018, de 12 de abril, FJ 5).

Las bases que se establezcan en virtud del art. 149.1.18 CE también pueden responder a otros intereses generales que hagan necesario el establecimiento de un mínimo común denominador, desde la óptica del cumplimiento igualitario del deber de contribuir en todo el territorio nacional. Así, las bases también pueden tener como objetivo: i) el refuerzo de las garantías de los contribuyentes; ii) el fomento de las nuevas tecnologías; iii) el establecimiento de mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude; y iv) la disminución de la litigiosidad en materia tributaria (sobre esto, *vid. infra* apartado 4).

La STC 65/2020 opta por incardinar las citadas medidas en el art. 149.1.18 CE y no en el art. 149.1.14 CE, permitiendo de esta forma que las CCAA puedan desarrollar las “bases” estatales, lo que no sería posible caso de considerar prevalente la competencia sobre “hacienda general”. Sigue para ello el criterio mantenido en la STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 1.

En cambio, y admitiendo que el deslinde entre los apartados 14º y 18º no es fácil, se decanta por asignar a “hacienda general” la regulación de los derechos y obligaciones de contenido económico de las administraciones públicas (cita en apoyo de esto la STC 130/2013, FJ 5, referida a la impugnación de la ley general de subvenciones). Con arreglo a esta doctrina, se encuadran en el art. 149.1.14 CE las normas sustantivas de las obligaciones tributarias, como la determinación de los intereses de demora y las causas de interrupción de la prescripción tributaria. La Sentencia reconoce que con este cambio de criterio respecto del mantenido en la STC 14/1986, FFJJ 11 y 12, en la que dichas normas se enmarcaron en art. 149.1.18 CE.

### 2.3. Procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE)

Con este título la Constitución reserva al Estado: i) la estructura general del *iter* procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la administración, esto es, la regulación del procedimiento entendido en sentido estricto (iniciación, ordenación, instrucción, terminación, ejecución, términos y plazos, recepción y registro de documentos); y ii) las normas sobre la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento (STC 227/1988, FJ 32).

En el ámbito tributario, este “procedimiento administrativo común especial” está recogido en la LGT y sus reglamentos. En virtud del art. 149.1.18 CE, el Estado está habilitado para establecer normas comunes sobre procedimientos adminis-

trativos *ratione materiae* [SSTC 61/1997, FJ 25 c), en materia de elaboración de planes urbanísticos, y 130/2013, FJ 8 sobre procedimiento subvencional]. Por tanto, siendo el procedimiento tributario un procedimiento especial, el Estado puede regular ciertos aspectos comunes del mismo, pero no disciplinarlo en su integridad. Tales aspectos comunes de competencia estatal, directamente aplicables a y por todas las administraciones tributarias, serán los que equivalgan al procedimiento administrativo común de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las administraciones públicas.

Así las cosas, la regulación de los procedimientos administrativos especiales *ratione materiae*, en lo que aquí importa el tributario, no se atribuye en exclusiva al Estado, porque “cuando la competencia legislativa sobre una materia ha sido atribuida a una comunidad autónoma, a esta cumple también la aprobación de las normas de procedimiento administrativo destinadas a ejecutarla” (STC 227/1988, FJ 32). Esto es lo que sucede en el campo de los tributos propios, en el que la Comunidad Autónoma de Cataluña (así como el resto) tienen la competencia exclusiva para su creación y exacción, de forma que también le corresponderá la regulación de los procedimientos tributarios, con sujeción a los siguientes límites, que se irán repitiendo en el resto de la Sentencia: i) deben respetarse los “principios y normas jurídicas generales de procedimiento del sistema tributario español”, integrados no solo por las normas de procedimiento administrativo común *ex art.* 149.1.18 CE sino también, por normas de procedimiento de hacienda general *ex art.* 149.1.14 CE (a las que nos referiremos después); ii) las especialidades procedimentales han de justificarse en las particularidades autonómicas; y iii) debe ofrecerse la pertinente justificación (STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 10). Como antes se ha avanzado, en el caso de los tributos cedidos a estos tres límites hay que añadir el derivado del propio marco de la cesión.

Buena prueba de que no es fácil discernir a qué título competencial pertenecen los preceptos de la LGT que establecen los denominados “principios y normas jurídicas generales de procedimiento del sistema tributario español” es que el propio Tribunal a menudo cita como fundamento tanto el apartado 14 como el 18 del art. 149.1 CE [así por ejemplo, respecto del procedimiento económico-administrativo, *vid FJ 28 A)*].

## 2.4. Hacienda general (art. 149.1.14 CE)

Conforme a la doctrina del Tribunal el art. 149.1.14 CE permite al Estado regular no solo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario (por todas, STC 192/2000, FJ 6), es decir, el marco jurídico del sistema tributario y, según se ha indicado antes, la regulación sustantiva de los derechos y obligaciones de contenido económico de las administraciones públicas.

Dentro de este título competencial se deben entender incluidas, según la Sentencia que comentamos, FJ 7 D), las categorías tributarias, los elementos esenciales y accesorios que componen su estructura, los tipos de obligados tributarios, las clases de obligaciones tributarias materiales (principal, a cuenta, accesorias y entre particulares) y formales derivadas del tributo como relación jurídica compleja, las formas de extinción de las mismas, o el régimen de los recargos y de los intereses de demora.

De otra parte, el art. 149.1.14 CE ampara al Estado a la hora de introducir reglas procedimentales específicas de “hacienda general” que impongan criterios directamente vinculados con el cumplimiento igualitario del deber constitucional de contribuir en todo el territorio nacional, sin descender a la previsión de trámites de pura gestión. Para conciliar esto con la autonomía financiera (tributaria) reconocida a las CCAA por el art. 156.1 CE, este título debe ser ejercido de forma que salvaguarde en todo caso la propia existencia del poder tributario autonómico.

## 2.5. Condiciones básicas que garanticen la igualdad (art. 149.1.1 CE)

El Tribunal deja para el final este título competencial, que concibe como “último recurso”. Esto se debe a que el art. 149.1.1 CE no reserva al Estado un ámbito material sino que lo habilita a condicionar el ejercicio de las competencias autonómicas. Además, no responde a la lógica de las bases-desarrollo, ni debe ser entendido como una prohibición de divergencia autonómica, limitándose al establecimiento de las condiciones básicas imprescindibles o necesarias para garantizar la igualdad. De lo cual se desprende que si el Estado no introduce dichas condiciones básicas, las comunidades autónomas podrán ejercer sus competencias sin impedimentos.

En relación con los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español contenidos en la LGT, la Sentencia mantiene que el Estado, al amparo del art. 149.1.1 CE, puede regular condiciones básicas sobre la inviolabilidad del domicilio del art. 18.2 CE y el derecho a la protección de datos de carácter personal del art. 18.4 CE (SSTC 76/1992, de 14 de mayo, FJ 4, y 195/1994, de 28 de junio, FJ 3).

Fuera de estos casos puntuales en su proyección tributaria, debe descartarse, en principio, la cláusula del art. 149.1.1 CE como cobertura general de la LGT, pues esta queda absorbida por las competencias que le corresponden al Estado *ex art.* 149.1.14 y 18 CE, más específicas y que pueden proyectarse con mayor amplitud e intensidad.

## 3. Aplicación de la doctrina constitucional expuesta al Código Tributario de Cataluña

El CTC tiene un contenido abierto. De forma similar al Código civil de Cataluña, cuyo contenido, formado por seis

libros, se ha ido aprobando paulatinamente mediante leyes independientes<sup>14</sup>, el Código Tributario ha empezado su andadura con la regulación de la llamada parte general del Derecho tributario y es previsible que continúe con la incorporación al mismo de las normas en materia de tributos cedidos<sup>15</sup> y propios<sup>16</sup> que tiene en vigor Cataluña o que apruebe en el futuro.

La primera ley reguladora del CTC, la Ley 17/2017, aprueba los tres primeros libros, con las siguientes denominaciones: Libro I: “Disposiciones generales del sistema tributario de Cataluña”; Libro II: “La Agencia Tributaria de Cataluña y la Junta de Tributos de Cataluña”; y Libro III: “El Consejo Fiscal de Cataluña y el Instituto de Investigación Fiscal y Estudios Tributarios de Cataluña”. La impugnación del CTC afecta fundamentalmente al Libro I, que consta de dos títulos:

i) El título I, rubricado “Disposiciones preliminares y generales del sistema tributario de Cataluña”, delimita el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del código, establece los principios fundamentales del sistema impositivo catalán (tanto los materiales como el de reserva de ley), confirma la capacidad de la Generalitat para exigir tributos, regula el régimen de plazos y su cómputo, y recoge diversos aspectos relativos a la eficacia y aplicación de las normas tributarias, tales como el ámbito temporal de las normas tributarias o los criterios de interpretación (arts. 111-1 a 111-10).

ii) El título II, sobre “disposiciones generales sobre la Administración tributaria de la Generalitat”, establece en su capítulo I los objetivos, las competencias y la estructura de esta Administración tributaria (arts. 121-1 a 121-5); y, en el capítulo II, los principios generales de actuación, los deberes y obligaciones y las potestades de dicha administración, atribuyéndole, entre otras, facultades de calificación e interpretación tributaria. También incluye normas sobre la obtención y comunicación de datos con trascendencia tributaria, el régimen de sus actos, la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos y la colaboración con otras administraciones públicas y con los agentes del sistema tributario (arts. 122-1 a 122-10).

14 Fundamentalmente las siguientes: Ley 29/2002, de 30 de diciembre, primera Ley del Código Civil de Cataluña; Ley 5/2006, de 10 de mayo, del libro quinto del Código Civil de Cataluña, relativo a los derechos reales; Ley 4/2008, de 24 de abril, del Libro tercero del Código Civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas; Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones; Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código Civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia; Ley 6/2015, de 13 de mayo, de armonización del Código civil de Cataluña; Ley 19/2015, de 29 de julio, de incorporación de la propiedad temporal y de la propiedad compartida al libro quinto del Código civil de Cataluña; Ley 3/2017, de 15 de febrero, del libro sexto del Código civil de Cataluña, relativo a las obligaciones y los contratos, y de modificación de los libros primero, segundo, tercero, cuarto y quinto; y Ley 10/2017, de 27 de junio, de las voluntades digitales y de modificación de los libros segundo y cuarto del Código civil de Cataluña.

15 Que se pueden consultar en la siguiente ruta de la web del Ministerio de Hacienda: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/IV-Cap%C3%ADtulo%20IV%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202020.pdf>

El recurso que el Presidente del Gobierno dirige contra el CTC una serie de impugnaciones generales, así como otras centradas en preceptos concretos. Los motivos del recurso son fundamentalmente competenciales y ponen el foco en el Libro Primero, que regula los aspectos generales del derecho tributario catalán<sup>17</sup>.

### 3.1. Impugnaciones generales

Antes de abordar el contenido impugnatorio del recurso, el Tribunal puntualiza, como en otras ocasiones, que su cometido se ciñe a enjuiciar la norma desde un plano estrictamente jurídico, no político. Sale así al paso del argumento según el cual el CTC se aprueba para crear una “Hacienda de Estado”<sup>18</sup> proclamando una suerte de “soberanía fiscal”. La Sentencia –avanza– no atenderá como criterio interpretativo al “contexto” normativo y político en el que se dicta la Ley 17/2017 que será juzgada “por su enunciado, no a partir de los propósitos adelantados por quienes no están jurídicamente autorizados para hablar por la cámara ni son, en Derecho, autores de la norma” [STC 128/2016, FJ 6 A)].

En concreto, las impugnaciones generales y la correspondiente respuesta del TC (FJ 8) son las siguientes:

**- El Gobierno alega que ni la Constitución ni la LOFCA atribuyen a la Comunidad Autónoma de Cataluña la competencia para aprobar un Código.**

Respecto de esta tacha, la Sentencia considera que nada impide a una comunidad autónoma “codificar” su Derecho tributario, como ya se dijo en la STC 132/2019, de 13 de noviembre, respecto del Derecho civil. Lo determinante es que al hacerlo se ajuste a su ámbito de competencias. En otras palabras, el problema no es el nombre “Código”, sino aquel de su contenido que pueda invadir competencias estatales.

**- El CTC no aclara a qué tributos se aplicará.** De hecho, solo excluye a los tributos locales (art. 111-1.2); de lo cual puede inferirse que se extiende al resto, incluidos los estatales.

Teniendo en cuenta las competencias autonómicas sobre tributos propios y estatales cedidos establecidas en el bloque

16 Una relación de los tributos propios autonómicos, en concreto de los de Cataluña, se puede consultar en:

<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/III-Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202020.pdf>

17 No obstante, el Estado impugna también una cuestión relativa al acceso a los dos cuerpos superiores de adscripción exclusiva a la Agencia Tributaria de Cataluña contenida en el Libro Segundo. Dicha regulación se analiza en el FJ 32 de la STC 65/2020, que la declara inconstitucional por aplicación de la doctrina de la STC 238/2015, también referida a una norma catalana sobre acceso a un cuerpo de funcionarios. En ella se concluyó que una comunidad autónoma no puede regular un procedimiento restringido de selección de funcionarios porque va en contra del carácter abierto de tales procesos previsto en los arts. 55.1 y 61 TR de la Ley del Estatuto del empleado público, dictados al amparo de la competencia estatal del art. 149.1.18 CE (régimen estatutario de los funcionarios).

18 Sobre esta lectura del Código Tributario de Cataluña, *vid.* J. M. LÓPEZ GETA “La codificación del derecho tributario de Cataluña en la Ley 17/2017. Aprobación de los Libros primero, segundo y tercero del Código tributario de Cataluña relativos a la Administración tributaria de la Generalidad” *Diario La Ley*, N° 9043, *Sección Tribuna*, 18 de Septiembre de 2017, Ed. Wolters Kluwer, pág. 7.

de la constitucionalidad (CE, LOFCA, ley general de cesión de tributos a las CCAA y ley específica de cesión a la Comunidad Autónoma de Cataluña<sup>19</sup>) y el contenido del Código, la Sentencia concluye que las previsiones del mismo se aplicarán principalmente a los tributos propios, y sólo a los cedidos en la medida en que sean compatibles con la normativa de cesión, lo que debe analizarse caso a caso, dada su complejidad.

**- El Código no menciona la LGT ni la normativa que delimita las competencias autonómicas en materia tributaria.** La queja se vincula a los arts. 111-1 (“el Código tributario de Cataluña establece los principios generales del sistema tributario de Cataluña”) y 111-2 (“el Código tributario de Cataluña es aplicable a las personas físicas y jurídicas y a las entidades sin personalidad jurídica a las que la normativa tributaria aprobada por el Parlamento y desarrollada por el Gobierno exige el cumplimiento de obligaciones tributarias...), que establecen el ámbito objetivo y subjetivo del CTC, respectivamente; y también al art. 111-5, que prevé la capacidad de la Generalitat “para exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”.

Acerca de la falta de salvaguardia de las competencias estatales, sobre las que CTC guarda silencio, el TC puntualiza que el art. 111-5 sí menciona “la Constitución y las leyes”, a la luz de lo cual debe interpretarse el resto del texto legal. El abogado del Estado denunciaba que no se precisaba que “la Constitución” es la de 1978 y “las leyes”, las estatales, pero la Sentencia, FJ 8 C) c), recuerda que “Constitución vigente solo hay una” y que las leyes serán tanto las estatales como las autonómicas, cada una en su ámbito de competencias.

Tampoco es inconstitucional la falta de referencia explícita a la LGT, cuya aplicación viene impuesta por el bloque de la constitucionalidad, porque a través de ella el Estado ha ejercido sus competencias respecto de la parte general del Derecho tributario.

En suma, el TC reitera su doctrina según la cual la aplicación de la normativa estatal “no está a la disponibilidad de lo que pueda establecer la comunidad autónoma sino a lo que derive de la Constitución y del bloque de la constitucionalidad, sin necesidad de cláusulas de salvaguardia” [SSTC 173/1998, de 23 de julio, FJ 14 a), y 135/2006, de 27 de abril, FJ 6].

Pese a lo dicho, la Sentencia parece apartarse de lo anterior cuando, al analizar el art. 111-2 en el FJ 8 C) b), considera inconstitucional y nulo el inciso “aprobada por el Parlamento y desarrollada por el Gobierno” con el argumento de que “apunta a una normativa tributaria aplicable en Cataluña únicamente integrada por normas de procedencia autonómica”. Esa lectura inconstitucional podría ceder en favor de otra según la cual la normativa estatal es aplicable en Cataluña con independencia de lo que diga la ley autonómica. Además, como reitera la Sentencia en varios pasajes, el campo de juego del CTC va a ser primordialmente los tributos propios de

Cataluña, por lo que las normas generales que establece se aplicarán sobre todo respecto de “normativa tributaria aprobada por el Parlamento y desarrollada por el Gobierno”.

En cuanto a que el art. 111-1 hable de unos “principios generales del sistema tributario de Cataluña”, el Tribunal razona que nada hay de inconstitucional en que una comunidad establezca unos principios generales de su (sub)sistema tributario, generales en tanto comunes y aplicables a todos los tributos que conforman su Hacienda. Lo cual no significa que pueda hacerlo libre de todo condicionante, puesto que deberán ser compatibles con los principios establecidos en la Constitución y en el bloque de constitucionalidad.

**- El Código incurre en repetición de normas de la LGT,** lo que vulnera la doctrina constitucional sobre la *lex repetita*. Se reprocha a buena parte de los preceptos recurridos, no que contradigan a la LGT sino que la reproduzcan, generalmente de forma literal, careciendo la comunidad autónoma de competencia para ello.

A este respecto, la Sentencia trae a colación la doctrina de la *lex repetita* fijada, entre otras, en las SSTC 341/2005 y 51/2019. Dicha técnica no tiene las mismas consecuencias según que la norma transcrita se haya aprobado por el Estado en el ejercicio de competencias exclusivas o no. En el primer caso, en que la comunidad carece de competencias sobre la materia en la que repite la norma estatal, la regla general es la inconstitucionalidad.

El segundo supuesto se produce cuando la norma reproducida y la que reproduce se encuadran en una materia sobre la que ostentan competencias tanto el Estado como la comunidad autónoma, generalmente preceptos básicos estatales reproducidos por normas autonómicas. En este caso “la consecuencia no será siempre la inconstitucionalidad, sino que habrá que estar a los efectos que tal reproducción pueda producir en el caso concreto” (STC 341/2005, FJ 9). Así, como sintetiza la STC 51/2019, tal reiteración, para ser admisible desde el punto de vista constitucional, deberá cumplir dos condiciones: i) que la reproducción de las bases estatales tenga como finalidad hacer más comprensible el desarrollo normativo que realiza la comunidad autónoma en ejercicio de sus competencias propias; y ii) que la reproducción de la normativa básica sea fiel y no incurra en alteraciones más o menos subrepticias de la misma [FJ 6 a)].

Dentro del primer supuesto, en el ámbito de competencias exclusivas estatales como es la de aprobar la “legislación procesal” (art. 149.1.6 CE), si una comunidad regula una especialidad procesal derivada de las particularidades de su derecho sustantivo, es aceptable que incorpore determinados preceptos del ordenamiento estatal con la sola finalidad de dotar de sentido o inteligibilidad a lo aprobado por el parlamento autonómico.

Pues bien, lo relevante para nuestro análisis es que la

<sup>19</sup> Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

Sentencia extiende esta excepción a la regla general de la inconstitucionalidad de la *lex repetita* en materias de competencia exclusiva estatal a la reiteración de normas estatales de procedimiento administrativo común (art. 149.1.18 CE) que persiguen dotar de sentido a las normas autonómicas de procedimientos administrativos *ratione materiae*, así como a la reproducción de normas tributarias generales, sustantivas o procedimentales, de hacienda general (art. 149.1.14 CE) que se orientan a dar inteligibilidad a la regulación autonómica sobre tributos propios y cedidos.

Caso por caso habrá que analizar, primero, a qué tipo de competencia estatal responde la norma reproducida y, segundo, si concurren los requisitos que justifiquen la repetición. Esta tarea se aborda al analizar las impugnaciones específicas que denuncian la *lex repetita*.

### 3.2. Impugnaciones específicas

Las impugnaciones específicas y el enjuiciamiento del TC se exponen a continuación, agregadas por materias:

- **Principios** (art. 111-3). El abogado del Estado considera que, al establecer que “[l]os principios fundamentales del sistema impositivo catalán son los de generalidad, suficiencia, justicia, igualdad, capacidad contributiva, progresividad, equidad, no confiscatoriedad y simplicidad”, el CTC regula los principios constitucionales del art. 31 CE, añadiendo el principio de simplicidad, y que dicha regulación puede resultar contradictoria con lo dispuesto al respecto en la LGT *ex art.* 149.1.14 CE.

Esta impugnación se desestima porque “si bien no es técnicamente correcto que las leyes transcriban el contenido de preceptos constitucionales, su mera reproducción no resulta inconstitucional [SSTC 40/1981, FJ 1 c), y 76/1983, de 5 de agosto, FJ 23]”. El precepto impugnado es una mera transcripción, que no regulación, de los principios establecidos en el art. 31.1 y 2 CE, salvo los de suficiencia y simplicidad que incluye la norma catalana. Ahora bien, el principio de suficiencia es inherente a la autonomía financiera que el art. 156.1 CE reconoce a las comunidades autónomas. Y el principio de simplicidad también puede entenderse implícitamente contenido en el principio de eficacia del art. 103.1 CE [FJ 9 A)].

20 Los citados apartados del art. 111-4 CTC disponen lo siguiente: “2. Deben predeterminarse o delimitarse por ley los elementos esenciales de los tributos, entendidos como los elementos que los identifican y los relativos a su cuantificación. 3. La ley establece la obligación tributaria y fija su contenido, que debe ajustarse a los principios materiales de justicia tributaria. 4. Se regulan por ley los procedimientos tributarios, el procedimiento sancionador tributario y los procedimientos de revisión administrativa de actos tributarios, sin perjuicio de su desarrollo por vía reglamentaria. También se regulan por ley los procedimientos para prevenir o resolver los conflictos o controversias tributarios surgidos en el desarrollo de un procedimiento de aplicación de los tributos o sancionador y antes de la finalización de estos, en el marco del respeto al principio de no disponibilidad del crédito tributario y al resto de principios del derecho tributario. 5. El contribuyente debe poder conocer con suficiente precisión, mediante la ley, el alcance de sus obligaciones fiscales”. Por su parte, el apartado 6 se refiere a la creación de entes con personalidad, que deberá hacerse también por ley, pero como el recurso del Gobierno no argumenta sobre él, la STC 65/2020 no lo aborda.

- **Reserva de ley tributaria** (art. 111-4). Dicho precepto dispone, en primer término, que “los tributos de la Generalitat se crean por ley” (apartado 1) para en los apartados siguientes<sup>20</sup> detallar qué elementos de los tributos han de regularse por ley. El recurso considera que se vulnera el art. 31.3 CE al recoger de forma parecida, pero no idéntica, el contenido del art. 8 LGT (“reserva de ley tributaria”).

La Sentencia declara inconstitucionales los apartados 2 a 5 porque, al delimitar el alcance de la reserva de ley en materia tributaria, están interpretando el art. 31.3 CE, con lo que entra en un ámbito vedado al legislador (en este caso autonómico) a quien no corresponde interpretar la Constitución ni definir las categorías y principios constitucionales, como tempranamente afirmó la antes citada STC 76/1983 FJ 4 c).

En cambio, el apartado 1 se declara constitucional por entender el Tribunal que con él el legislador catalán no ha interpretado un concepto constitucional, sino que ha impuesto al legislador catalán un límite adicional al resultante del art. 31.3 CE, al exigir ley del parlamento para crear tributos, impidiendo hacerlo mediante un decreto-ley, que tiene rango de ley pero se dicta por el Gobierno [FJ 9 B)]. Nos parece, sin embargo, que como el citado apartado 1 no dice explícitamente “ley del parlamento” a diferencia del art. 203.5<sup>21</sup> del Estatuto de Autonomía de Cataluña, el apartado recurrido puede considerarse una reproducción del art. 31.3 CE y como tal no sería inconstitucional.

- **Ámbito temporal de las normas tributarias** (art. 111-7<sup>22</sup>). Es una reproducción literal del art. 10 LGT sobre las reglas de vigencia de las normas tributarias. En el apartado primero, replica la regla general del art. 2.1 CC; en el apartado segundo, las dos reglas especiales sobre la entrada en vigor de las normas aplicables a los tributos periódicos y a los tributos de devengo instantáneo; y en el apartado tercero, la regla general del 2.2 CC sobre la irretroactividad de las leyes tributarias, y la regla especial de la retroactividad *in bonam partem* de las normas reguladoras de las infracciones y sanciones tributarias y de los recargos.

Como se vio en el apartado 2.1, las reglas sobre aplicación y eficacia de las normas jurídicas están reservadas exclusivamente al Estado por el art. 149.1.8 CE. Por ello, en aplicación de la doctrina de la *lex repetita*, antes resumida, el art. 111-7 se declara inconstitucional y nulo, ya que está proscrita de forma incondicionada la reproducción en la legislación au-

21 “La Generalitat tiene competencia para establecer, mediante una ley del Parlamento, sus tributos propios, sobre los cuales tiene capacidad normativa”.

22 El art. 111-7 dispone que: “1. Las normas tributarias entran en vigor al cabo de veinte días naturales desde su publicación oficial, si no se dispone un plazo distinto, y se aplican por un plazo indefinido, salvo que se fije un período determinado de vigencia. 2. Las normas tributarias se aplican a los tributos sin período impositivo determinado que se devenguen a partir de su entrada en vigor. Respecto de los tributos con un período impositivo determinado, se aplican a partir del primer período impositivo que se inicie a partir de aquel momento. 3. Las normas tributarias no tienen efecto retroactivo, salvo que se disponga lo contrario. No obstante, las normas que regulan las infracciones y sanciones tributarias y los recargos tienen efectos retroactivos respecto a los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulta más favorable para el interesado.”



tonómica de normas estatales sobre materias sobre las que la comunidad autónoma carece de competencia [FJ 10 A)].

- **Interpretación de las normas tributarias** (art. 111-8, apartado 1<sup>23</sup>). Se declara inconstitucional y nulo por reiterar los criterios de interpretación aplicables con carácter general a las normas tributarias *ex art.* 12.1 LGT, siendo esa materia competencia exclusiva del Estado según el citado art. 149.1.8 CE [FJ 10 B)].

Los apartados 2<sup>24</sup> (prohibición del uso de analogía) y 4<sup>25</sup> (vinculación de los órganos administrativos a las disposiciones interpretativas) del mismo art. 111-8 no fueron recurridos por el Estado, mientras que los apartados 3 (carácter vinculante para la Administración de la doctrina de los órganos económico-administrativos) y 5 (cambio de criterio interpretativo), al referirse específicamente a facultades de la Administración tributaria, se examinan más adelante.

- **Facultad de calificación** (art. 122-4<sup>26</sup>). Aunque de naturaleza diferente, conectada con la interpretación de las normas se encuentra la facultad de calificación de la Administración, que el art. 122-4, apartado 1, CTC regula de forma similar a lo previsto en el art. 13 LGT, añadiendo en el apartado 2 una serie de criterios a seguir en la calificación.

Pues bien, el art. 122-4, apartado 1, se anula por reiterar parcialmente el concepto de calificación establecido en el art. 13 LGT, invadiendo el ámbito de competencia exclusiva del Estado del art. 149.1.8 CE. Y a la misma solución se llega respecto del apartado 2, ya que si una comunidad autónoma no puede regular la facultad de calificación aun reiterando parcialmente lo establecido en la norma estatal, tampoco puede introducir criterios específicos para la calificación, con independencia de su contenido y de su compatibilidad con las normas estatales [FJ 10 C)].

- **Principios de actuación de la Administración tributaria.** El art. 122-1 CTC<sup>27</sup> regula unos “principios generales de actuación” que el abogado del Estado impugna por reproducir regulación estatal careciendo de competencia para ello.

El Tribunal entiende, sin embargo, que el precepto es constitucional. Salvo la repetición de principios como la seguridad

jurídica o la confianza legítima derivada de la misma (art. 9.3 CE), cuya admisibilidad reside en la propia reproducción del texto constitucional, el resto del precepto autonómico impugnado contiene una serie de pautas de actuación o normas de buena conducta dirigidas a la Administración tributaria de la Generalitat, unas veces con una incidencia clara en su funcionamiento interno (calidad, profesionalidad, rapidez y agilidad en sus actuaciones, etc.), y otras más conectadas con las relaciones con los obligados tributarios (fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, por ejemplo) [FJ 11 A)].

- **Deberes y obligaciones de la Administración tributaria** (art. 122-2 CTC). Se establecen hasta quince deberes y obligaciones de la Administración tributaria de la Generalitat, que el TC analiza previa disección de su contenido en cuatro bloques:

i) En primer lugar, se abordan los deberes de: llevar a cabo las actuaciones de la forma menos gravosa posible [apartado a)]; informar y asistir a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones [apartado b)]; contestar a las consultas tributarias formuladas, y aplicar las contestaciones de esas consultas cuando el supuesto de hecho sea asimilable [apartados l) y m), respectivamente]; informar sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión, con relación a los tributos que gestiona la Generalitat [apartado n)]; y habilitar el acceso a los datos fiscales propios [apartado o)].

Respecto de estos, el recurso considera que regulan derechos de los obligados tributarios recogidos en el art. 34.1 LGT. El TC puntualiza que tales apartados solo reconocen

23 El art. 111-8, apartado 1, establece lo siguiente: “1. Las normas tributarias se interpretan según el sentido propio de los términos usados en las mismas, de acuerdo con el contexto, la evolución legislativa y la realidad social y económica del tiempo en que deben ser aplicadas, atendiendo principalmente a su espíritu y finalidad”.

24 “Se prohíbe el uso de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible de los tributos y los de las exenciones y demás beneficios fiscales”.

25 “Las disposiciones interpretativas vinculan a todos los órganos de la Administración tributaria de la Generalidad encargados de aplicar los tributos”.

26 “1. La Administración tributaria, en el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, debe calificarlos hechos, actos o negocios efectuados por el obligado tributario de acuerdo con la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio efectuado con independencia de la forma o la denominación utilizadas por las partes para calificarlo. 2. El ejercicio de la facultad de calificación debe respetar: a) La presunción de buena fe de los contribuyentes y de los obligados tributarios. b) La debida necesidad de prueba y de motivación por parte de la Administración tributaria. c) Los procedimientos que correspondan para determinar las normas, actos o negocios que se haya intentado evitar o esconder. d) Las calificaciones de las otras administraciones y jurisdicciones relevantes en la materia. e) El resto de criterios que determine la normativa y la jurisprudencia”.

27 La actuación de la Administración tributaria de la Generalidad se basa en la confianza y la cooperación con el conjunto de ciudadanos y entidades de Cataluña y se inspira en los siguientes principios: a) La vocación de servicio hacia los ciudadanos se concreta en la información, asistencia y facilitación de la comprensión y el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Se garantiza la aplicación del sistema tributario de forma inclusiva y se enfatiza la importancia de la profesionalidad, la calidad, la transparencia, el rigor, la equidad, la ética y la solidaridad en el cumplimiento fiscal; b) La mejora de la cultura y la conciencia fiscal del conjunto de los ciudadanos y de las empresas, de la financiación de la inversión y el gasto públicos según las capacidades económicas, la corrección de las desigualdades en la distribución de la renta y un uso adecuado, por parte de la Administración pública, de los ingresos tributarios que recauda, así como la facilitación y el fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias; c) El esfuerzo permanente por cumplir el deber de alcanzar la observancia estricta y general del ordenamiento tributario y, por lo tanto, la lucha contra la evasión y la elusión fiscales, con el uso de un sistema de inspección y control tributario justo y eficiente y de un sistema sancionador que desincentive los comportamientos fraudulentos; d) El respeto de los derechos y garantías del contribuyente y el aseguramiento de una actuación respetuosa hacia el contribuyente y de un trato justo, que promuevan la confianza de los ciudadanos hacia el sistema fiscal; e) La garantía de los principios de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima en la Administración, especialmente ante los cambios de criterios interpretativos en la aplicación de los tributos; f) La garantía de una atención y resolución adecuada y ágil de las consultas, quejas, recursos y reclamaciones de los usuarios del sistema fiscal; g) La concienciación al conjunto de la sociedad de la importancia de pagar los impuestos, con el propósito de mejorar la cultura y la conciencia fiscal del conjunto de la ciudadanía y de las empresas; h) La promoción de buenas prácticas en la relación entre la Administración tributaria, los contribuyentes y el conjunto de operadores del sistema tributario; i) La asunción de la cultura de la calidad y de la innovación en la prestación del servicio público; j) La transparencia y la rendición de cuentas al conjunto de la sociedad en relación con la aplicación de los tributos y con el uso público de los recursos conseguidos mediante la contribución fiscal.

las obligaciones administrativas inherentes a los derechos de los contribuyentes que recoge el art. 34.1 LGT, aprobado por el Estado en ejercicio de su competencia sobre las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas, cuyo contenido las CCAA pueden desarrollar. Por consiguiente, los apartados impugnados son constitucionales.

ii) En segundo término, se enjuician las letras d) y g) del art. 122-2 CTC que reproducen, respectivamente, la obligación de la Administración autonómica de cumplir con las obligaciones de contenido económico derivadas del tributo y la regulación de la obligación de reembolsar el coste de las garantías (arts. 30.1, 33.1 y 2 LGT); obligaciones administrativas que son el correlato de los derechos de contenido económico establecidos en los apartados b) y c) del art. 34.1 LGT.

A diferencia de los examinados en el apartado anterior, estos preceptos se consideran repetición de otros estatales de carácter sustantivo integrados en el “marco general de todo el sistema tributario” que el art. 149.1.14 CE habilita al Estado a crear en virtud de su competencia exclusiva sobre hacienda general. Por tal razón, en ausencia de regulación autonómica adicional en el CTC sobre estas obligaciones de contenido económico que justifique y dote de sentido a la reproducción de la normativa estatal, se vulnera la doctrina constitucional sobre la *lex repetita*. Así pues, las indicadas letras d) y g) del art. 122-2 son inconstitucionales y nulas.

iii) A continuación se examinan los apartados c), e), f), h), i) y j) del art. 122-2 CTC que recogen, en forma de obligaciones de la Administración tributaria de la Generalitat, principios generales de procedimiento administrativo común establecidos para los procedimientos tributarios en la LGT: facilitar el desarrollo de los procedimientos tributarios, en especial, el trámite de audiencia y la presentación de alegaciones y recursos [art. 122-2 c) CTC y art. 34.1 l) y m) LGT]; resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos tributarios, y motivar los actos administrativos [art. 122-2 e) CTC y art. 103.3 LGT]; resolver los procedimientos tributarios en los plazos establecidos y asumir las consecuencias derivadas del incumplimiento de estos plazos [art. 122-2 f) CTC y arts. 103 y 104 LGT]; informar a las personas y entidades que lo soliciten sobre el estado de tramitación de los procedimientos en los que sean parte [art. 122-2 h) CTC y art. 34.1 e) LGT]; certificar y entregar copia de las declaraciones y documentos presentados a la Administración, y devolver los documentos originales [art. 122-2 i) CTC y art. 34.1 g) y s) LGT]; y no exigir la aportación de documentos que ya obren en poder de la Administración tributaria [art. 122-2 j) CTC y art. 34.1 h) LGT].

Aquí las normas se consideran “procedimiento administrativo común”, aunque el resultado es el mismo que en el apartado ii) anterior: son de competencia exclusiva del Estado y la doctrina constitucional de la *lex repetita* proscribire su reiteración. Solo excepcionalmente, la comunidad autónoma podría reproducir fielmente los “principios y normas jurídi-

cas generales de procedimiento del sistema tributario español”, aunque sean de competencia exclusiva del Estado (arts. 149.1.14 y 18 CE), para dotar de coherencia e inteligibilidad a la regulación que promulgue en el legítimo ejercicio de sus competencias. Pero como el Código no regula procedimiento tributario alguno a cuya mejor comprensión pueda coadyuvar la transcripción de tales principios carece de sentido, por lo que los apartados c), e), f), h), i) y j) del art. 122-2 CTC son inconstitucionales y nulos.

iv) Por último, se estudia el apartado k) del art. 122-2, referido a la obligación de la Administración tributaria de la Generalitat de guardar reserva de los datos con trascendencia tributaria obtenidos de los obligados tributarios. El abogado del Estado denuncia que dicho mandato replica el art. 34.1.i) LGT que reconoce el derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria.

El Tribunal constata que el citado derecho, que se proyecta también en los arts. 93 a 95 LGT (obligaciones de información a la Administración tributaria y carácter reservado de dicha información) integra *ex art.* 149.1.1 CE una condición básica para garantizar el ejercicio igualitario del derecho a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal de todos los obligados tributarios (arts. 18.1 y 4 CE), con independencia del ente público territorial actuante.

Sin embargo, con un argumento de tipo formal, que podría ser discutible, el TC se ciñe al art. 34.1.i) LGT, por ser el único que invoca el recurso como vulnerado, para concluir que el apartado k) del art. 122-2 CTC no repite ni contraviene el precepto estatal, así que es constitucional. Probablemente otra habría sido la respuesta si se hubiera puesto el acento en que la norma autonómica reitera en la práctica el mandato de los citados arts. 93-95 LGT. Parece que la Sentencia ha entendido que, de hacerlo, estaría reconstruyendo la demanda, lo que le está vedado (por todas, STC 85/2016, de 28 de abril, FJ 2) [FJ 11 B]).

- **Facultades interpretativas.** Dentro de este apartado se analizan tres preceptos del CTC que guardan relación entre sí. Nos referimos al art. 122-5<sup>28</sup> (“Facultades para interpretar”), a la letra l) del art. 122-2 (sobre el deber de contestar a las consultas tributarias) y al apartado quinto del art. 111-8 (sobre las interpretaciones generales que hace la Administración).

i) Respecto del primero de los preceptos citados, que identifica el órgano competente para dictar en cada caso disposi-

28 Art. 122-5: “1. En el ámbito de las competencias de la Generalidad, la persona titular del departamento competente en materia de hacienda pública; la Dirección General de Tributos o el órgano competente en materia de tributos integrado en la estructura orgánica del departamento competente en materia de hacienda, y el Consejo Fiscal de Cataluña están facultados, en los términos establecidos por el presente código respecto de cada uno de estos órganos, para dictar disposiciones interpretativas, aclaratorias y explicativas de las normas en materia tributaria y emitir dictámenes. 2. Las disposiciones interpretativas y explicativas y los dictámenes deben publicarse en el «Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya». 3. Las disposiciones interpretativas tienen los efectos establecidos por el artículo 111-8.”

ciones interpretativas, aclaratorias y explicativas de las normas tributarias, la denuncia de vulneración del art. 12.3 LGT no es acogida por el Tribunal. Según la Sentencia, dicho precepto se dirige únicamente al Estado, por lo que no contiene mandato alguno para las CCAA, ni puede considerarse un aspecto integrante del denominado “marco general de todo el sistema tributario”, sino el correlato para la Generalitat de la regla de atribución de funciones que hace la LGT.

ii) En cuanto al art. 122-2 l), pese a que no se concretan los tributos a los que se entiende referida el deber de contestar las consultas, el Tribunal se ajusta a su tesis de que esta falta de diferenciación no entraña un vicio de inconstitucionalidad. De acuerdo con esto, debe entenderse que los preceptos autonómicos impugnados atribuyen facultades interpretativas a la Administración tributaria autonómica única y exclusivamente en el ámbito de las competencias de la Generalitat esto es, sobre sus tributos propios y sobre aquellos aspectos de los tributos estatales cedidos cuya competencia normativa haya sido delegada a la Comunidad Autónoma.

iii) Finalmente, vinculado también a la facultad interpretativa de la Administración, en concreto para fijar interpretaciones generales, se analiza el apartado quinto del art. 111-8 según el cual “en caso de modificación de una disposición, el nuevo criterio interpretativo no es aplicable a las situaciones producidas durante la vigencia del anterior, salvo previsión expresa y justificada en sentido contrario”. Pese a que la norma no es del todo clara, de una lectura conjunta de los apartados cuarto<sup>29</sup> y quinto del art. 111-8, se deduce que los “criterios interpretativos” a los que alude el apartado quinto son los adoptados por la Administración tributaria de la Generalitat en caso de modificación de las disposiciones interpretativas. Dado que no son normas, su regulación no queda afectada por la reserva del art. 149.1.8 CE (FJ 12).

#### - Obtención de información con trascendencia tributaria.

El art. 122-6 CTC establece que “la Administración tributaria de la Generalitat puede obtener de terceros datos con trascendencia tributaria por procedimientos de captación de información de carácter general o periódico, o de carácter individual, de acuerdo con lo establecido por el presente Código, con la finalidad de utilizarlas en el ejercicio de las funciones de aplicación de los tributos o de recaudación en período ejecutivo que tiene atribuidas por ley”. El recurso dirige contra este precepto cuatro motivos de inconstitucionalidad que son desestimados, si bien respecto del último se hace una interpretación de conformidad:

i) En cuanto a la infracción del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), por no prever expresamente la utilización de los datos obtenidos por la Administración tributaria de la Generalitat para el ejercicio de su potestad sancionadora, el TC responde que el precepto autonómico impugnado debe interpretarse en conexión con el art. 122-2 k) que sí contempla que el uso de los datos tributarios para imponer sanciones.

ii) Respecto de la invasión de la competencia estatal para regula esta materia, la Sentencia entiende que estamos ante

una norma de atribución específica a la Administración tributaria autonómica de la potestad de obtención de información de terceros en sus dos modalidades (suministro y captación) que no incide en área alguna reservada al Estado. Dicha potestad es consustancial a la competencia de aplicación de tributos, de modo que la Comunidad Autónoma tiene competencia para obtener información de terceros en el marco de sus tributos propios y en el de los tributos estatales totalmente cedidos de aplicación autonómica.

iii) Sobre la denuncia de extraterritorialidad, el TC aclara que el suministro periódico de información solo será exigible a los terceros ubicados en el territorio autonómico, mientras que la captación individualizada sí podrá alcanzar a terceros ubicados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma, tal y como se desprende de los arts. 58.3 LSF 2009 y 19.1 LOFCA.

iv) Por último, sobre el tipo de tributos en los que la Administración catalana podrá ejercer esta potestad y el sentido que debe darse a la expresión “de acuerdo con lo previsto en este Código” que emplea la norma impugnada, la Sentencia reproduce la interpretación conforme ya hecha respecto de otros preceptos: en el caso de tributos propios la Generalitat podrá exigir los dos tipos de obtención de información (por suministro y por captación) “de acuerdo con lo previsto en este Código”, siempre que esta respete las condiciones básicas establecidas por el Estado en los arts. 93-95 LGT (art. 149.1.1 en relación con el art. 18.1 y 4 CE); en cambio, para tributos cedidos, la captación deberá ajustarse a la LGT (vid. arts. 57.2 y 58.1 LSF 2009).

En cuanto al suministro de información, la Comunidad Autónoma podrá regularlo en relación con los tributos sobre los que la LSF 2009 delega competencias para regular la gestión (tal es el caso del ITPAJD, el ISD y los tributos sobre el juego). Ahora bien, la Comunidad Autónoma, al regularlas, deberá también respetar las condiciones básicas establecidas por el Estado en los mencionados arts. 93-95 LGT, como se ha dicho para los tributos propios (FJ 13).

- **Obligación de la Generalitat de facilitar el acceso del contribuyente a sus propios datos fiscales [122-2-o)].** Este mandato se controvierte porque podría entenderse referido también a datos cedidos a la Generalitat por el Estado.

A juicio del Tribunal lo decisivo no es si los datos provienen en última instancia de la AEAT, que los ha proporcionado a la Generalitat, sino si el fin de proporcionárselos al contribuyente es que este aplique los tributos de gestión autonómica (propios y los cedidos de gestión autonómica). Por tanto, si le facilitan con este fin, el precepto es constitucional (FJ 15).

- **Cesión de datos tributarios municipales a la Generalitat (disposición adicional tercera).** Se prevé que los datos fiscales obtenidos por entidades supramunicipales (provincias, comarcas, mancomunidades), al gestionar los tributos de los Ayuntamientos catalanes, pueden ser comunicados directamente a la Agencia tributaria de Cataluña cuando esta,

<sup>29</sup> “Las disposiciones interpretativas vinculan a todos los órganos de la Administración tributaria de la Generalitat encargados de aplicar los tributos”.

de acuerdo con lo establecido en la legislación tributaria, lo solicite para el ejercicio de sus competencias.

Al respecto, se descarta la alegación de que no respeta el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria: la norma regula un supuesto de cesión de datos fiscales amparado en la colaboración entre Administraciones tributarias para el ejercicio de sus funciones [art. 95.1.b) LGT], que cumple todas las condiciones del citado precepto. Tampoco se invade la competencia de los ayuntamientos catalanes en materia de aplicación de sus propios tributos, por el hecho de no recabar su consentimiento, ya que la cesión de información tributaria no es una facultad discrecional sino la concreción de la obligación de general de intercambio de información de las Administraciones tributarias, de suerte que no hace falta dicho consentimiento.

**- Competencias en materia de asistencia mutua.** El art. 122-3.1.c) atribuye a la Generalitat “en el ámbito de los tributos que gestiona y de los recursos de derecho público que recauda” y “de acuerdo con la normativa aplicable” la potestad de realizar las actuaciones de colaboración en virtud de las normas de asistencia mutua aplicables. Para el abogado del Estado, al abarcar cualquier clase de colaboración, incluye hacerlo en el ámbito internacional, invadiendo así la competencia exclusiva estatal sobre relaciones internacionales (art. 149.1.3 CE).

El Tribunal recuerda su doctrina sobre el art. 149.1.3 CE (relaciones exteriores), según la cual este título competencial no impide que las comunidades autónomas puedan llevar a cabo actividades con proyección exterior que sean necesarias o convenientes para el ejercicio de sus competencias (por todas, STC 102/2017, de 20 de julio, FJ 6). Aclara, asimismo, que la norma impugnada se debe entender referida a la colaboración de la Comunidad Autónoma para la aplicación de los tributos de otros Estados, y no a la colaboración que otros Estados presten para la aplicación de los tributos gestionados por la Generalitat. A la vista de lo cual, concluye que las normas sobre asistencia mutua establecidas en la LGT responden a los títulos competenciales de los art. 149.1.1, 14 y 18 CE y no al del art. 149.1.3 CE.

A partir de esto, argumenta que una cosa es que el Estado sea el responsable del cumplimiento de las obligaciones derivadas de un convenio ante otro estado, la comunidad internacional o la Unión Europea y otra que la ejecución deba llevarse a cabo exclusivamente por sus instituciones centrales. Conforme a lo anterior, corresponde a las CCAA aportar a la AEAT la información que hayan podido obtener en el ámbito de sus competencias tributarias y que el Estado español precise suministrar a otros estados u organizaciones internacionales o supranacionales en cumplimiento de las normas internacionales y comunitarias de asistencia mutua en materia tributaria. Por ende, no cabe apreciar ninguna tacha en el precepto impugnado (FJ 18).

**- Competencias de la Junta de Tributos de Cataluña**

**(JTC).** En los FFJJ 19-30, la STC 65/2020 enjuicia las impugnaciones contra diversos preceptos del CTC referidos a la revisión en vía económico-administrativa, tanto en aspectos de ejecución como de regulación.

Para ello, comienza recordando que los órganos económico-administrativos autonómicos (en Cataluña, la JTC) podrán conocer de las reclamaciones de todos los actos de aplicación de tributos y de imposición de sanciones que dicte la Administración tributaria autonómica, sea en relación con sus propios tributos (cuya revisión le corresponde *ex art. 20.1 LOFCA*), sea en relación con los tributos estatales cedidos que esta aplique por delegación estatal (cuya asunción tiene carácter potestativo para la comunidad autónoma *ex art. 20.2 y 3 LOFCA*).

La Comunidad Autónoma de Cataluña ha optado por la delegación estatal amplia de competencias revisoras en vía económico-administrativa de los tributos totalmente cedidos. Así, dicha comunidad asume la competencia para la resolución de las reclamaciones en única instancia (sin alzada ordinaria ante el TEAC) y el conocimiento del recurso extraordinario de revisión contra los actos firmes de su Administración tributaria y de su órgano económico-administrativo, en los términos del art. 59.1.c).2º y 3º párrafo LSF 2009.

En todo caso, la función de unificación de criterio en los tributos estatales corresponde a la Administración tributaria del Estado y la ejercerá a través del TEAC conforme a lo dispuesto en la LGT (art. 20.5 LOFCA) (FJ 20).

Expuesto lo anterior, se aborda la impugnación del art. 221-1.1, según el cual la JTC es competente para resolver las reclamaciones económico-administrativas contra los actos de la Administración tributaria de la Generalitat. Como en casos anteriores, la queja es que no distingue entre los distintos tributos estatales cedidos ni entre los tributos estatales cedidos y no cedidos.

En coherencia con la línea de la Sentencia, se rechaza la queja por cuanto la falta de distinción no implica que la Generalitat esté atrayendo para sí la competencia revisora de todo tipo de tributos recaudados en Cataluña al margen del bloque de constitucionalidad. Aunque el art. 221-1.1 CTC guarde silencio, este rige por su propia primacía, con independencia de su mención expresa. Así, la JTC conocerá de las reclamaciones económico-administrativas sobre tributos propios y sobre los tributos estatales totalmente cedidos cuya revisión le ha sido legalmente delegada y no, en cambio, sobre otros tributos estatales cedidos y no cedidos cuya revisión no le ha sido delegada (FJ 21).

A continuación, se analiza la alegada inconstitucionalidad de los apartados d) y f) del art. 221-2.1 CTC, que atribuyen a la JTC la competencia para conocer del recurso extraordinario de revisión y del recurso extraordinario para unificación de criterio, respectivamente.

De nuevo se responde que la falta de diferenciación no convierte a los preceptos en inconstitucionales, debiendo

interpretarse que ambos recursos corresponden a la JTC únicamente cuando así resulte del sistema establecido en el bloque de la constitucionalidad. Por tanto, el art. 221-2.1 d) CTC no es inconstitucional siempre que se entienda referido a los recursos extraordinarios de revisión tanto sobre tributos propios y los tributos estatales totalmente cedidos cuya revisión le ha sido delegada.

En cuanto a la unificación de criterio, toda vez que en materia de tributos cedidos dicha función corresponde al Estado (art. 20.5 LOFCA), la previsión del apartado 1.f) del art. 221-2 CTC sólo es admisible en relación con los tributos propios (FJ 22).

**- Vinculación de la Administración tributaria a los criterios de la JTC.** El art. 221-1.4 CTC dispone que los criterios que establezca la JTC de forma reiterada vinculan a los órganos de la Generalitat. En conexión con esto, el art. 111-8.3 señala que la Administración tributaria de la Generalitat debe aplicar las normas tributarias de acuerdo con la doctrina establecida “por los órganos económico-administrativos competentes” y la jurisprudencia de los tribunales.

La impugnación de los citados preceptos gira otra vez en torno a su vocación expansiva. Por ello, el Tribunal responde como en casos anteriores: una asunción general y sin excepciones del carácter vinculante de los criterios reiterados de la JTC sin distinguir entre tributos propios y cedidos excedería del marco establecido por el art. 20.5 LOFCA, que atribuye al Estado la función de unificación de criterio de los tributos cedidos. Por tanto, la previsión del art. 221-1.4 CTC solo es admisible si se entiende circunscrita a los criterios que establezca la JTC sobre tributos propios.

La impugnación del art. 111-8.3 se desestima directamente porque el precepto no habla de la JTC sino de “los órganos económico-administrativos competentes”, que será dicha Junta para los tributos propios y el TEAC para los cedidos (FJ 23).

**- Competencias autonómicas sobre la regulación de los procedimientos de revisión en vía administrativa en materia tributaria.** Bajo esta rúbrica se examina si la Comunidad Autónoma de Cataluña puede regular aspectos de la revisión en vía económico-administrativa. Para ello, el TC recapitula cuál es la distribución competencial de las normas sobre revisión económico-administrativa. En cuanto a tributos cedidos la LSF 2009 (a la que se remite la ley específica de cesión) no delega en las CCAA las competencias para regular los procedimientos de revisión en vía administrativa (arts. 47 a 51). Por tanto, en la revisión de los mismos las CCAA deben aplicar la normativa estatal.

En cuanto a los tributos propios, la Comunidad Autónoma puede regular especialidades procedimentales en la vía revisora administrativa, siempre que se respeten los límites expuestos en el FJ 7 C) c) que –recordemos–, son que dichas especialidades: i) no menoscaben las competencias estatales del art. 149.1.14/18 CE; ii) se deriven de las particularidades de Derecho sustantivo autonómico o de su Administración

tributaria; y iii) se justifique la debida conexión entre la especialidad procedimental y la particularidad autonómica. Por consiguiente, las normas procedimentales del CTC sobre revisión en vía administrativa en materia tributaria serán solo aplicables a los tributos propios y siempre que concurren estas condiciones (FJ 24).

En concreto, los preceptos del CTC que introducen normas sobre la revisión económico-administrativa que controvierte el Estado son los cuatro siguientes, sobre los que el TC formula un juicio de conformidad, acotando tales normas, como en otros casos anteriores, a los tributos propios:

i) Recurso extraordinario para unificación de criterio (art. 223-1). Los órganos de la Generalitat podrán interponerlo contra las resoluciones de la JTC que consideren “gravemente dañosas y erróneas” o cuando entre los órganos de la JTC haya criterios dispares. El Pleno de la JTC es el competente para resolverlo.

Es constitucional si se circunscribe su ámbito de aplicación a las resoluciones de la JTC en tributos propios. Frente al alegato del abogado del Estado de que se vulnera la competencia estatal sobre el procedimiento administrativo común, el TC responde que estamos ante una especialidad procedimental *ratione materiae* que no invade la competencia estatal (art. 149.1.14 y 18 CE) porque cumple con las condiciones establecidas *supra*. En particular, adapta el recurso extraordinario para la unificación de criterio del art. 242 LGT al ámbito de competencias de la Generalitat y la debida conexión se justifica en el preámbulo de la Ley 17/2017. Y lo hace con respeto a los principios y normas generales de procedimiento del sistema tributario español (art. 149.1.14 y 18 CE) porque el régimen jurídico de ambos recursos administrativos es análogo y las diferencias se reducen al nombre y el plazo de resolución, sobre lo que la Comunidad tiene competencia. Por tanto, la norma es constitucional, siempre que se limite a los tributos propios [FJ 28 A)].

ii) Resolución de fijación de criterio (art. 223-2). Cuando entre los órganos de la JTC haya criterios dispares o se haya dictado una resolución “de gran trascendencia” cabe que el presidente promueva una resolución de fijación de criterio a resolver por el propio Pleno de la JTC.

De nuevo, solo es constitucional si su ámbito de aplicación se acota a las resoluciones de los tributos propios de la Generalitat. Es una especialidad procedimental *ratione materiae* que adapta la extensión establecida en el art. 229.1.d).<sup>2º</sup> párrafo LGT al ámbito de competencias materiales y organizativas de la Generalitat. Su establecimiento es razonado en el preámbulo de la Ley 17/2017 y se observan los principios y normas generales de procedimiento del sistema tributario español porque el régimen jurídico de ambas figuras –estatal y autonómica– es el mismo. Por tanto, concurren todas las condiciones que hacen constitucionalmente viable la especialidad procedimental [FJ 28 B)].

iii) Dictamen pericial (art. 222-4). Prevé que la JTC pueda solicitar una prueba pericial sobre cuestiones técnicas, no ju-

rídicas, que sean relevantes y regula el procedimiento para hacerlo.

El TC constata que el precepto impugnado simplemente prevé la facultad de que la propia Junta de Tributos acuda excepcionalmente a un dictamen pericial sobre cuestiones técnicas no jurídicas en aquellos casos en los que no haya sido posible adquirir certeza de los hechos acaecidos por causas independientes a la voluntad y a la diligencia de las partes. Lo cual, circunscrito a los tributos propios, es acorde con la Constitución (FJ 29).

**iv) Uso de medios electrónicos (art. 222-5).** Aquí se dispone que la JTC debe usar preferentemente medios electrónicos en sus relaciones con los interesados y con la Administración; y que deben establecerse por reglamento las personas que están obligadas a comunicarse con la Junta a través de medios electrónicos y los detalles de la tramitación electrónica del expediente.

Una vez más se aborda desde la óptica de las especialidades procedimentales de la vía económico-administrativa sobre sus tributos propios. En este caso, además, lo único que hace el art. 222-5 es una remisión al reglamento, por lo que habrá que esperar a la regulación reglamentaria para emitir, en su caso, un juicio de constitucionalidad. *A priori*, circunscrito su ámbito de aplicación a los tributos propios de la Generalitat, el art. 222-5 CTC no es contrario a la Constitución (FJ 30).

**- Los plazos y su cómputo (art. 111-6).** Por razones sistemáticas, la STC 65/2020 deja para el final el examen del precepto del CTC sobre plazos de prescripción y caducidad y reglas de cómputo, según el cual: “[e]l Código tributario de Cataluña, sin perjuicio de lo que establezcan las leyes de los procedimientos tributarios y de la aplicación supletoria de las que regulan el procedimiento administrativo, establece: a) El principio de unificación de plazos de los procedimientos tributarios; b) Los plazos de prescripción y caducidad, las causas de interrupción del cómputo de plazos de prescripción y los plazos de suspensión y caducidad de los procedimientos tributarios.” Al respecto, la demanda sostiene que una comunidad autónoma no puede sustraerse a lo dispuesto en la LGT sobre plazos y su cómputo.

Para analizar este precepto, el TC parte de que la Comunidad Autónoma es competente para regular especialidades procedimentales *ratione materiae* en las condiciones ya conocidas [FJ 7 C)], que incluye sujetarse a las normas que el Estado haya dictado. Ahora bien, a pesar de que el apartado primero del art. 111-6 CTC proclame que el Código autonómico “establece” el régimen de plazos, lo cierto es que ni este precepto ni ningún otro del CTC contienen dicho régimen jurídico. Sin embargo, la mera atribución de una competencia con la que no se cuenta en Derecho puede suponer *per se* una invasión competencial, lo que exige examinar si es legítimo que una ley autonómica se atribuya la competencia para regular el régimen de los plazos de prescripción y los plazos de caducidad de los procedimientos tributarios. Tarea en la que hay que diferenciar entre ambas instituciones:

i) Los plazos de prescripción tienen carácter sustantivo (y no

procedimental), al afectar a la extinción de los derechos económicos derivados del tributo. Por tanto, son normas generales sustantivas del sistema tributario español *ex art.* 149.1.14 CE (STC 130/2013, FJ 5) y debe declararse la inconstitucionalidad y nulidad de los incisos “de prescripción y” y “las causas de interrupción del cómputo de plazos de prescripción”, por cuanto supone la arrogación ilegítima de la competencia para regular una institución.

ii) En cuanto a los plazos de caducidad y el principio de unificación de plazos, el análisis exige, una vez más, distinguir según los tributos de que se trate. Respecto a los tributos propios, esta previsión solo es admisible como especialidad procedimental, con los requisitos ya conocidos.

Extrapolando la doctrina sentada en la STC 166/2014, FJ 6, integran el procedimiento administrativo común y, por tanto, son de competencia exclusiva estatal aspectos como el establecimiento de la obligación de dictar resolución expresa en un plazo determinado; la regulación de las consecuencias que genera el incumplimiento de esa obligación; la determinación del *dies a quo* del cómputo del plazo de resolución del procedimiento; y el establecimiento de un plazo máximo para resolver.

Ahora bien, en la citada Sentencia también se ha razonado que el Estado no puede, al amparo del art. 149.1.18 CE, imponer a las comunidades autónomas un plazo inalterable para cumplir esa obligación de resolver, pues con ello menoscaba su autonomía. Así, la comunidad autónoma es la que debe ponderar, entre otras circunstancias, la dificultad o complejidad de la materia, los informes o trámites necesarios o convenientes o la capacidad de su propia organización administrativa para asumir un determinado trabajo y, a la vista de todo ello fijar el plazo máximo en que esa administración debe resolver.

Así pues, es admisible, como especialidad procedimental *ratione materiae* exigida por las peculiaridades de sus tributos propios o de la organización de su Administración tributaria, y así se justifique, que la comunidad autónoma regule el concreto plazo de los procedimientos tributarios. Asimismo, con esas mismas condiciones, el CTC podrá unificar los plazos de caducidad de los procedimientos referidos a tributos propios.

En cuanto a tributos estatales cedidos, con los mismos requisitos arriba establecidos, y conforme al marco constitucional de cesión, el CTC podrá fijar el concreto plazo de caducidad sólo de los procedimientos gestores. No podrá hacerlo, en cambio, en los procedimientos de inspección, recaudación

30 Esta afirmación debe matizarse en el caso de los tributos sobre el juego, puesto que se ceden competencias normativas en materia de “aplicación” lo que incluiría el procedimiento de inspección y recaudación pero, hay que tener en cuenta que cuando el art. 58.1 de la Ley 22/2009 delega el ejercicio de las funciones inspectoras del art. 141 LGT aclara que deben aplicarse “las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria”; y, por otro lado, el art. 57.2 de la Ley 22/2009 determina que la recaudación tributaria de los tributos cedidos que lleve a cabo la comunidad autónoma “se ajustará a lo dispuesto en la normativa del Estado”. Así pues, en la práctica, tampoco en dichos tributos se reconocen competencias normativas sobre los citados procedimientos de inspección y recaudación.

y revisión porque no se han delegado competencias normativas respecto sobre ellos<sup>30</sup>.

Y aun para el procedimiento gestor, la Ley 22/2009 solo reconoce competencias respecto del ISD, ITPAJD y los tributos sobre el juego. Por consiguiente, los concretos plazos de los procedimientos gestores para la aplicación delegada de dichos tributos podrán ser fijados por la comunidad autónoma, siempre que, al igual que en los tributos propios, el Código respete las normas de procedimiento administrativo común establecidas en los arts. 103 y 104 LGT, así como las demás normas estatales que sean también de aplicación en esta materia con fundamento en los títulos competenciales ya conocidos.

En suma, el apartado primero del art. 111-6 CTC, en cuanto a plazos de caducidad de los procedimientos tributarios y el principio de unificación de plazos, es constitucional siempre que se entienda referido, de un lado, a la eventual determinación del concreto plazo de caducidad de los procedimientos tributarios en relación con los tributos propios y, de otro, en materia de tributos cedidos, al concreto plazo de los procedimientos gestores de los tributos antes citados (FJ 31).

#### 4. Referencia especial a los sistemas alternativos de resolución de conflictos y “entendimientos” tributarios

Una de las novedades destacables del CTC es la mención, que no regulación, de los llamados sistemas alternativos de resolución de conflictos (art. 122-7) y los “entendimientos” tributarios (art. 122-10, apartado 6). En muchos países existen mecanismos de diferente naturaleza para resolver las controversias entre la Administración y los contribuyentes evitando acudir a la vía judicial o poniendo fin a esta antes de que recaiga sentencia. Estos sistemas alternativos de resolución de conflictos han sido auspiciados por organismos internacionales<sup>31</sup> como vía para reducir las esperas y los

costes del proceso. Las posibilidades son varias: mediación, conciliación, arbitraje, etc. con importantes diferencias entre ellos, pero un objetivo común.

Un repaso a las experiencias comparadas<sup>32</sup> permite identificar que una de las claves para el éxito de estas fórmulas son los incentivos para su utilización. El uso de estos mecanismos genera un amplio debate cuyo análisis excede del objetivo de este artículo. Baste indicar que en España ha habido una cierta resistencia a su introducción. En el Informe del grupo de expertos emitido en 2001 como preparación para la LGT de 2003 se debatió ampliamente al respecto<sup>33</sup>, con escasos resultados prácticos. Aunque no es una forma de resolución de conflictos, en sentido estricto, sino una vía para evitar que surjan, las actas con acuerdo reguladas en el art. 155 LGT y los acuerdos previos de valoración del art. 90 LGT reflejan esta tendencia a incorporar fórmulas que reduzcan la litigiosidad<sup>34</sup>.

A nivel general, el art. 77 de la Ley 29/1998, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), prevé la transacción como fórmula de terminación del proceso. El art. 77 LJCA regula, no tanto una facultad de transigir, como una conciliación judicial sobre un proceso ya iniciado, uno de cuyos posibles resultados es una transacción. Es una fórmula de composición denominada *court-annexed mediation* en la literatura anglosajona, que recuerda a la audiencia previa de la Ley de Enjuiciamiento Civil (art. 414), aunque con diferencias importantes. El problema es que el uso del art. 77 LJCA ha sido ínfimo.

Recientemente, en mayo de 2020, el Consejo General del Poder Judicial ha hecho públicas unas propuestas integradas en el “plan de choque de la administración de justicia”<sup>35</sup>. Entre ellas se incluye una modificación del citado art. 77 LJCA y de varios preceptos de la LGT para impulsar la transacción en el ámbito tributario. No es este el momento para analizar el detalle de la medida<sup>36</sup>, identificada como núm. 5.16 (pág. 384 del documento). Su objetivo es “la efectiva aplicación en la jurisdicción contencioso-administrativa (y en las previas vías administrativa y económico-administrativa) y, en particular, en el ámbito tributario, de las fórmulas de autocomposición -soluciones acordadas- mediante la conciliación intrajudicial y la mediación” ante la constatación de que, según cálculos del CGPJ, solo en la Audiencia Nacional y solo en relación con tributos estatales, podría haber impugnados más de

31 El Comité de Ministros del Consejo de Europa, dirigió una Recomendación en septiembre de 2001 Rec. (2001) 9, a los Estados miembros con el fin de promover la utilización de medios alternativos de resolución de los conflictos entre la Administración Pública y los ciudadanos, promoviendo la implementación en las legislaciones y prácticas en los Estados miembros de mecanismos de mediación como medio más simple y flexible de resolución de las controversias contencioso-administrativas de carácter subjetivo, que deberá respetar los principios de igualdad, imparcialidad y los derechos de las partes.

32 Puede consultarse en *Tax disputes and litigation review*, 6th edition, editor: S. Whitehead Oxford University Press, 2018.

33 Págs. 226-234 del Informe, cuyo texto está disponible en: [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/libros/lb/2001\\_ReformaLGT.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/libros/lb/2001_ReformaLGT.pdf)

34 A nivel general, el art. 77 de la Ley 29/1998, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, prevé la transacción como fórmula de terminación del proceso. Propiamente el art. 77 LJCA regula, no tanto una facultad de transigir, como una conciliación judicial potestativa o a instancia de parte interesada sobre un proceso ya iniciado. Se trata de una fórmula de composición denominada *court-annexed mediation* en la literatura anglosajona. El modelo del art. 77 LJCA se ha inspirado en el

35 El texto completo puede leerse en: <file:///C:/Users/jmutande/Downloads/SEGUNDA%20VERS1%C3%93N%20MEDIDAS%20ORGANIZATIVAS%20Y%20PROCESALES%20PLAN%20DE%20CHOQUE.pdf>

36 En apretada síntesis, la propuesta es incluir una referencia expresa en el art. 77.1 LJCA a la materia tributaria y desarrollar el contenido actual previendo que el órgano judicial derive el pleito a mediación, que será obligatoria para las partes, con suspensión del pleito. A su vez, se propone modificar el art. 18 LGT y el art. 7 de la Ley General Presupuestaria (referido a la transacción y arbitraje sobre derechos de la Hacienda Pública) para relativizar la indisponibilidad del crédito tributario, que ha sido el obstáculo más frecuentemente opuesto a los sistemas alternativos de resolución de conflictos. Se pretende así que en vía de recurso se puedan alcanzar acuerdos entre la Administración y los contribuyentes cuando aparezcan nuevos hechos o cambios normativos, jurisprudenciales o de doctrina administrativa. Asimismo, se modifica el art. 155 LGT para que el acuerdo sobre conceptos jurídicos indeterminados, hechos o valoraciones se pueda alcanzar no solo antes de la liquidación sino también en vía de recurso. Se adaptan los arts. 236 y 238 LGT para incorporar la previsión anterior al procedimiento económico-administrativo.

8.000 millones de euros. A lo que debe añadirse las cifras correspondientes a los restantes tribunales y a los tributos autonómicos y locales.

Pues bien, en la línea expuesta, el CTC contiene dos “guiños” a los mecanismos de solución alternativa, que también son impugnados por el Estado.

**- Carácter reglado e impugnabilidad de los actos.** Bajo esta rúbrica, el art. 122-7 CTC dispone que los actos administrativos en materia tributaria de la Generalitat tienen carácter reglado y son impugnables en la vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos por las leyes, al igual que hace el art. 6 LGT, pero añadiendo un “sin perjuicio de los sistemas alternativos de resolución de conflictos regulados por la normativa tributaria”, inciso este último que recurre el Estado, por vulnerar su competencia sobre procedimiento administrativo común al no estar previstos tales sistemas en la LGT.

El Tribunal confirma que, en la actualidad, ni el Estado ni la Comunidad Autónoma de Cataluña han establecido sistemas alternativos de resolución de conflictos en materia tributaria, ni tampoco lo hace el art. 122-7 CTC. Sin embargo, considera necesario determinar cuál de los dos sería competente para establecerlos, para lo que diferencia según la fase en que operen.

i) Los que se apliquen en la fase judicial deben ser regulados por el Estado, pues el art. 149.1.6 CE le reserva la competencia exclusiva sobre legislación procesal. Tan solo cabría que una comunidad autónoma introdujera especialidades procesales bajo estrictos requisitos: que no supongan un equivalente jurisdiccional; sean voluntarias; y se deriven por las especialidades de Derecho sustantivo autonómico, lo que debe justificarse.

ii) Respecto de los que operan en vía administrativa debe tenerse en cuenta la competencia estatal sobre procedimiento administrativo común y, al tratarse de materia tributaria, también el art. 149.1.14 CE. Con base en ellos, una comunidad autónoma no puede sustituir ni el recurso potestativo de reposición ni las reclamaciones económico-administrativas por un sistema alternativo de resolución de conflictos tributarios. Y ello porque son un presupuesto procesal para el acceso a la jurisdicción, con lo que la Comunidad Autónoma vulnera tanto el art. 149.1.6 CE así como los “principios y normas jurídicas generales de procedimiento del sistema tributario español”, que incluyen unos mecanismos concretos de recurso en vía administrativa indisponibles para las CCAA.

En cambio, la Sentencia admite que la Comunidad pueda regular estos sistemas alternativos en la fase de instrucción del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas, a condición de que sean voluntarios y respeten el *iter* de procedimiento común y los requisitos procedimentales de “hacienda general” establecidos en la LGT, además de ajustarse al art. 18 LGT sobre la indisponibilidad del crédito tributario, lo que naturalmente también se exige a los mecanismos que pueda arbitrar el Estado.

En todo caso, dichos sistemas alternativos en la fase de ins-

trucción solo podrán aplicarse a los tributos propios, puesto que no hay cesión de competencias normativas de revisión de tributos cedidos (art. 59.2 LSF 2009). En caso de regularse efectivamente, serían una especialidad procedimental, que debe estar basada en las particularidades del Derecho autonómico sustantivo o en las particularidades de su organización administrativa, lo que deberá justificarse expresamente. Con todas las restricciones citadas, el precepto no es inconstitucional (FJ 16).

**- Entendimientos.** Conectado con lo anterior, el art. 122-10.6 prevé que la Administración tributaria autonómica pueda llegar a un “entendimiento” con los contribuyentes que permitan determinar “los derechos y obligaciones tributarias que se desprenden de la actividad ejercida o de un determinado tipo de transacciones o sobre operaciones cuyo régimen fiscal suscite controversias doctrinales”. A diferencia de la norma examinada en el apartado anterior, aquí nos hallamos ante una norma sustantiva, no procedimental, que el Estado recurre, además de por no estar prevista en la LGT, por afectar a la indisponibilidad del crédito tributario.

En este caso el Tribunal estima sin ambages la impugnación, aunque por razón distinta según cuál sea la interpretación que se haga del precepto autonómico.

i) Si se interpreta en el sentido de que permite sustituir el régimen controvertido para determinar la deuda tributaria al margen de la ley, se vulneraría el art. 31.3 CE (en conexión con el art. 18 LGT) porque el tributo es una obligación *ex lege* y la ley no se puede sustituir por el pacto o acuerdo entre la Administración y los contribuyentes. Esta consideración del Tribunal es muy importante de cara a valorar posibles sistemas alternativos que se introduzcan en el futuro por el propio Estado.

ii) Una interpretación más favorable a la conservación de la norma sería que solo prevé que los elementos de la obligación tributaria predeterminados por la ley se concreten de forma concordada, aplicando ese régimen fiscal controvertido al caso. Se trataría de algo similar a lo que prevé el art. 155 LGT para las actas con acuerdo. En tal caso, no se vulnera el art. 31.3 CE, a condición de que sea la ley la que establezca los elementos de la obligación tributaria cuya concreción se acuerda, los supuestos en los que cabe acudir a estas fórmulas, y su alcance y efectos.

Dicha interpretación evitaría la infracción del art. 31.3 CE pero no el vicio competencial. El Tribunal entiende que la competencia para regular los supuestos en los que caben estos acuerdos corresponde al Estado a fin de garantizar un tratamiento unitario en todo el territorio (art. 149.1.14 CE). Por ende, el art. 122-10.6 invade la competencia estatal sobre hacienda general y es inconstitucional y nulo.

No obstante, por razones de seguridad jurídica, los “entendimientos” que hayan podido cerrarse desde la entrada en vigor del CTC hasta la publicación de Sentencia se respetan los ya aprobados, incluidos los actos sucesivos adoptados en su aplicación, sean o no firmes (FJ 17).



**CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....26****Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 26**

- Donación de oficina de farmacia reservándose el donante la titularidad del local ..... 26
- Donación de la nuda propiedad de más del 90 por 100 de sus participaciones, a partes iguales, a sus tres hijos, dos residentes en la Comunidad de Madrid y uno residente en Suiza ..... 27
- Reducción por adquisición por donación de participaciones en entidad holding ..... 28
- Condiciones para la cesión del rendimiento en las donaciones de bienes muebles a las CCAA ..... 29

**Deslinde IVA-TPO ..... 29**

- Transmisión de una motocicleta por una entidad mercantil que desarrolla la actividad de café-bar ..... 29
- Adquisición de un paquete accionario de otra entidad cuyo activo está compuesto en más de un 50 % por inmuebles situados en España ..... 29
- Venta por una persona física de una parcela clasificada como suelo urbano residencial ..... 30
- Venta por un Ayuntamiento de unas plazas de garaje que tienen la consideración de bienes patrimoniales, las cuales fueron adquiridas mediante cesión gratuita efectuada por un promotor de viviendas ..... 30
- Adquisición por una entidad mercantil de cuatro viviendas unifamiliares que disponen de declaración de obra nueva, si bien no cuentan con la licencia de primera ocupación ..... 31
- Condición de obras de rehabilitación ..... 31
- Adquisición por una cooperativa de viviendas de un terreno propiedad de un ayuntamiento que se trata de una parcela sobrante de una vía pública no edificable para la construcción de viviendas de protección oficial ..... 31
- Adquisición de un local comercial por una persona física a comunidad de bienes ..... 32
- Venta por un ayuntamiento de una parcela sobrante de una vía pública no edificable ..... 32
- Adquisición a la sociedad A de las participaciones sociales que ésta tiene en la sociedad B ..... 33
- Adjudicación onerosa de dos plazas de aparcamiento de titularidad municipal ..... 33
- Aportación de las cuotas ideales en una comunidad de bienes a favor de la sociedad X, residente en territorio español, de forma que, una vez realizada la aportación los comuneros participaran en la entidad X en más de un 5% ..... 33
- Arrendamiento de un inmueble destinado a su uso exclusivo como vivienda ..... 34
- Adquisición por una sociedad de varios inmuebles a un banco con intención de destinarlos posteriormente al arrendamiento ..... 34
- Adquisición mediante subasta pública de una finca rústica calificada urbanísticamente como suelo urbano no consolidado ..... 34
- Escisión total proporcional y cualitativa de una sociedad en dos sociedades nuevas ..... 35
- Fusión de dos entidades mediante la absorción de la sociedad B por parte de la sociedad A ..... 35
- Venta por una persona física de unas parcelas que tienen su origen en una parcela rústica que fue objeto de urbanización a través de una junta de compensación ..... 36

**Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas ..... 36**

- Recepción por un no residente en España, en su cuenta de banco española, de un préstamo sin intereses desde la cuenta española de su padre ..... 36
- Compra por un comunero a otro de su participación ..... 37
- Compraventa de una vivienda con cargo al patrimonio protegido sin alterar el patrimonio protegido sino solo su naturaleza que pasa de ser un depósito bancario a ser un bien inmueble ..... 37
- Liquidación de la sociedad de gananciales cuyo único activo es la vivienda habitual del matrimonio ..... 37

**Operaciones Societarias ..... 37**

- Aportación a una sociedad de nueva creación de la totalidad de los elementos afectos a la actividad de arrendamiento de una persona física y su cuota de participación en las comunidades de bienes en las que ejerce la misma actividad ..... 37
- Aportación de las acciones de la entidad A, a las sociedades holding (H1 y H2) de cada accionista, constituidas a tal efecto ..... 38
- Baja de un socio de una cooperativa con devolución de su aportación social integral sin plusvalías ni minusvalías ..... 38

**Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados ..... 39**

- Formalización de escrituras de subrogación de acreedor o de novación modificativa de préstamos o créditos hipotecarios que cumplen los requisitos previstos en la Ley 2/1994, de 30 de marzo ..... 39
- Elevación a documento público de un contrato de arrendamiento en terreno rústico para instalar una planta solar ..... 39
- Extinción de condominio con asunción de deuda hipotecaria ..... 39
- Escritura de rectificación y/o subsanación donde se recoja que uno de los titulares que figura en el Registro de la propiedad como titular del pleno dominio del 50 por cien del solar, realmente, ostenta el 100% ..... 40
- Extinción de condominio sobre un inmueble, adjudicándole a un comunero el 100 % ..... 40
- Disolución del condominio sin que se produzca exceso de adjudicación ..... 41
- Modificación de la división horizontal incluyendo unos trasteros que no se incluyeron en su momento sin que exista vinculación de los trasteros a los pisos ..... 41
- Declaración de obra nueva en construcción realizada en 1996, de la que se dispone de certificaciones de obra, licencia de primera ocupación y proyecto ..... 41
- Segregación previa a donación ..... 41

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

#### **DONACIÓN DE OFICINA DE FARMACIA RESERVÁNDOSE EL DONANTE LA TITULARIDAD DEL LOCAL**

(Consulta nº V1479-20 de 21 de mayo de 2020)

En el concepto comúnmente admitido en el ámbito tributario y en particular en el de la imposición personal, la actividad empresarial significa una organización unitaria en la que, con utilización del trabajo personal y del capital de forma conjunta o separada, el contribuyente ordena por cuenta propia medios de producción y recursos humanos o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Consecuentemente, la actividad económica subsiste, como tal, aunque el inmueble donde se desarrolla -en este caso, el local donde se ejerce la actividad de farmacia- pueda ser de titularidad distinta del empresario o profesional, de hecho, el local no es de propiedad exclusiva de la consultante, sino que lo tiene en copropiedad, máxime cuando la donataria también posee una cuota de participación en el inmueble.

En lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el análisis de la tributación de la transmisión de la oficina de farmacia requiere distinguir entre existencias y elementos de inmovilizado. Por lo que respecta a las primeras, la donación supondrá la obtención de un rendimiento íntegro de la actividad económica de acuerdo con lo previsto en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre). En lo que respecta a la valoración del rendimiento obtenido, el artículo 28.4 de la citada Ley señala que se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

En cuanto al inmovilizado, tanto material como inmaterial, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 28.2 de la Ley del Impuesto, según el cual “para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4ª del presente capítulo”.

No obstante, el artículo 33.3 de la Ley del Impuesto señala que:

“Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

(...).

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión”.

El antes reproducido apartado 6 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece una reducción en la base imponible de dicho Impuesto por la transmisión de participaciones “ínter vivos”, en favor del cónyuge y determinados parientes, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención a la que antes se ha hecho referencia regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y que cumplan determinados requisitos.

De acuerdo con la dicción literal del reproducido artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe considerarse que este artículo resulta aplicable a las transmisiones “...a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987...”; es decir, tal y como ha señalado este Centro Directivo en la consulta V0480-12, de 5 de marzo, se refiere a los requisitos de aplicabilidad del apartado 6 del artículo 20 de la citada Ley 29/1987.

Por tanto, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en este último artículo, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción, se estimará la inexistencia de ganancias o pérdidas patrimoniales para la donante de la oficina de farmacia como consecuencia de su transmisión, siendo irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca

la normativa autonómica.

Por lo que respecta a la donataria, el segundo párrafo del artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que “En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere el párrafo c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes”.

## **DONACIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD DE MÁS DEL 90 POR 100 DE SUS PARTICIPACIONES, A PARTES IGUALES, A SUS TRES HIJOS, DOS RESIDENTES EN LA COMUNIDAD DE MADRID Y UNO RESIDENTE EN SUIZA**

(Consulta nº V1480-20 de 20 de mayo de 2020)

### **1.) Aplicación a los donatarios del artículo 20.6 de la Ley 29/1987.**

(...)

En relación con la posibilidad de aplicar la reducción en la base imponible del artículo 20.6 de la LISD, se procede a analizar sus requisitos.

En primer lugar, las participaciones donadas han de serlo de una entidad que goce de la exención del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP. El acceso a la exención, exige el cumplimiento de las letras a), b) y c) esta última en sus tres primeros párrafos.

En relación con el requisito previsto en la letra a) del artículo 4.Ocho Dos, esto es, si las entidades tienen por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, parece que la entidad A está dedicada al arrendamiento de inmuebles y cumple con los requisitos establecidos en el IRPF para considerarlo actividad al tener un empleado a tiempo completo y tener los inmuebles arrendados o en disposición de arrendarlos, ahora bien, respecto a los valores de las sociedades participadas por la entidad cuyas participaciones son objeto de la donación, dichas sociedades no pueden tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario conforme a los requisitos de la letra a). En todo caso, el cumplimiento de este requisito, por tratarse de una cuestión fáctica, deberá ser objeto de apreciación por la Administración tributaria gestora competente. La misma reflexión se debe hacer respecto a la entidad B.

Respecto al cumplimiento del requisito previsto en la letra b), es decir, al porcentaje de participación superior al 5 por ciento individual o del 20 por ciento del grupo de parentesco, resulta acreditado por cuanto antes de la donación la madre ya lo tenía.

Finalmente, en relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, este es el previsto en la letra c) referente a las “funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal”, en el escrito de consulta manifiestan que se cumple este requisito.

En consecuencia, en la medida que cumpla los requisitos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, las participaciones de las entidades mercantiles estarán exentas del Impuesto sobre el Patrimonio, habiéndose cumplido el primero de los requisitos.

En segundo lugar, de acuerdo con la letra a) del artículo 20.6 de la LISD, la donante debe tener 65 años o más, hecho este del que no se informa en el escrito de consulta.

En tercer lugar, debe cumplirse el requisito de la letra b) del artículo 20.6 de la LISD, esto es, que el donante cese en el ejercicio de funciones de dirección y de percibir remuneraciones por ello.

Por último, los consultantes donatarios deberán mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes, lo que exige el cumplimiento de los requisitos antes referidos. Con relación a este último extremo conviene volver a señalar que lo relevante no es la denominación del puesto que pasarán a ostentar los consultantes, sino que dicho cargo implique funciones de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización.

Añadir que tal y como establece el último párrafo del artículo 4.Ocho.Dos la exención solo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

(...)

### **2.) Administración tributaria competente y normativa aplicable.**

(...)

En consecuencia, respecto a los donatarios consultantes residentes en España, sujetos por obligación personal, la Comunidad Autónoma competente para la exacción del tributo, y cuya normativa puede aplicarse, es aquella en la que los consultantes hayan permanecido un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo. Ahora bien, si a las participaciones que se van a donar se les aplica el artículo 314 del Real

Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre (antiguo 108 de la Ley 24/1988), circunstancia que este Centro Directivo desconoce, la Comunidad Autónoma competente será aquella donde radiquen los inmuebles.

Respecto al donatario residente en Suiza, al no existir punto de conexión por no ser residente en España, la administración competente será la Agencia Estatal de la Administración Tributaria; ahora bien, podrá aplicarse la normativa de la Comunidad Autónoma donde hayan permanecido los valores los últimos cinco años, o bien, si les es de aplicación el artículo 314 de la Ley de Mercado de Valores, la Comunidad Autónoma donde radiquen los inmuebles.

(...)

## REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN POR DONACIÓN DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD HOLDING

(Consulta nº V0581-20 de 16 de marzo de 2020)

### Impuesto sobre el patrimonio

1º) Se cuestiona si las participaciones en la sociedad “holding” se encuentran exentas del Impuesto. La propiedad de las participaciones en la entidad “holding” tiene derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2017 al cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 4.Ocho.dos de la Ley 19/1991; exención que se mantendría para 2018 si a 31 de diciembre de dicho año se mantuviesen las circunstancias expuestas en el escrito. Las participaciones en la filial no se computarán como valores de acuerdo con dicho precepto “a efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos”, es decir, desde la perspectiva de la exención o no de las participaciones de la “holding”, lo que no comporta de forma automática la exención sino, como apunta la propia consulta, en la medida en que sus activos estén afectos a la actividad de promoción inmobiliaria.

2º) Si se cumplen los requisitos para la calificación como económica de la actividad de arrendamiento de inmuebles. En relación con ello, el artículo 27.2 de la LIRPF delimita cuando el arrendamiento de inmuebles constituye una actividad económica, exigiendo para ello que para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con un contrato calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y a jornada completa. Cumpliendo dichos requisitos, la actividad de arrendamiento de inmuebles se calificaría como actividad económica.

3º) Si la exención seguiría resultando de aplicación en el caso de que uno de los hermanos asumiera tanto las facultades de dirección como de ordenación de la actividad de arrendamiento. Al respecto, se debe señalar que no afectaría a la exención el supuesto futuro de que una misma persona desempeñase funciones directivas en la “holding” y, de forma simultánea, llevase a cabo la llevanza de la gestión de la actividad de arrendamiento de inmuebles en los términos previstos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006. Esa compatibilidad se ha admitido en consultas de este Centro Directivo como la V3085-14, de 13 de noviembre.

### Impuesto sobre sucesiones y donaciones

1º) Si sería de aplicación la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 en el caso de donación de participaciones de los padres a sus hijos, lo cual se confirma por parte de este Centro Directivo.

2º) Se cuestiona si dicha reducción resultaría de aplicación en proporción a los activos afectos de la sociedad según su valor contable. La reducción resultaría de aplicación de forma proporcional al alcance objetivo de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, tal y como ha señalado esta Dirección General (p.ej. en contestación V0177-09) y ha refrendado el Tribunal Supremo, en Sentencia de 16 de julio de 2015.

3º) Si los requisitos exigidos para disfrutar de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y, en consecuencia, de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, deben cumplirse en el momento del devengo de dicho Impuesto. Desde la perspectiva de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los requisitos para la exención deben cumplirse en el momento del devengo de aquél, con independencia de que concurrieran o no al 31 de diciembre anterior. Así lo confirma el epígrafe 1.3.a) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, (BOE del 10 de abril de 1999).

4º) Si el cómputo de las remuneraciones debe realizarse en el año de la donación por la persona que ejerce funciones de dirección de la sociedad. El epígrafe 2.1.e) de la mencionada Resolución, y a efectos de la conciliación de los distintos devengos en dicho impuesto y en el de Patrimonio, establece que, en los supuestos de donación, para el cómputo de las rentas ha de atenderse al periodo impositivo anterior, dado que no se interrumpe el periodo impositivo en el IRPF.

5º) Se cuestiona qué balance de la sociedad debe ser considerado a los efectos de determinar si se cumplen los requisitos para aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 y 14 de febrero de 2013 han establecido que debe tomarse en consideración el último balance aprobado dentro del plazo legal para la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio.

## CONDICIONES PARA LA CESIÓN DEL RENDIMIENTO EN LAS DONACIONES DE BIENES MUEBLES A LAS CCAA

(Consulta nº V1259-20 de 05 de mayo de 2020)

El primer requisito para que el rendimiento del impuesto corresponda a una Comunidad Autónoma es que el sujeto pasivo –en las adquisiciones lucrativas “inter vivos”, el donatario o el favorecido por ellas– sea residente en España; a sensu contrario, el rendimiento de los sujetos pasivos no residentes siempre corresponderá a la Administración General del Estado.

Pero este primer requisito no es suficiente, porque el precepto transcrito exige otro más: que se produzca el punto de conexión. En las adquisiciones lucrativas “inter vivos”, hay dos tipos de punto de conexión: en lo referente a bienes inmuebles es el lugar donde se encuentren ubicados-artículo 32.2.b) de la Ley 22/2009, y respecto a los bienes muebles, es que, en la fecha de devengo del impuesto, el donatario tuviera su residencia habitual en una Comunidad Autónoma, artículo 32.2.c) de la Ley 22/2009.

Cumplidos estos dos requisitos, el rendimiento del impuesto corresponderá a una Comunidad Autónoma –siempre– y no al Estado. Ahora, si el rendimiento corresponde a una Comunidad Autónoma, se debe dar el segundo paso, pues falta por determinar la Comunidad Autónoma competente para la exacción del impuesto, cuestión que viene determinada en el artículo 32.2.b) y c) de la Ley 22/2009 transcrito anteriormente.

En este caso, en principio, la competencia de la donación del usufructo de los valores la tendrá la Comunidad Autónoma de Madrid, que es donde reside el donatario; ahora bien, si en realidad se transmite el usufructo de los valores a los que se refiere el artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre (BOE de 24 de octubre), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (anteriormente recogido en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores), la Comunidad Autónoma competente será aquella donde se encuentren ubicados los inmuebles que forman parte del activo de la entidad.

## Deslinde IVA-TPO

### TRANSMISIÓN DE UNA MOTOCICLETA POR UNA ENTIDAD MERCANTIL QUE DESARROLLA LA ACTIVIDAD DE CAFÉ-BAR

(Consulta nº V3394-19 de 11 de diciembre de 2019)

Constituye una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que, dicha motocicleta no se ha encontrado afecta a ninguna actividad, ni a su patrimonio empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En estos casos, la no sujeción de la entrega al Impuesto sobre el Valor Añadido determinará su sujeción a la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

### ADQUISICIÓN DE UN PAQUETE ACCIONARIAL DE OTRA ENTIDAD CUYO ACTIVO ESTÁ COMPUESTO EN MÁS DE UN 50 POR CIENTO POR INMUEBLES SITUADOS EN ESPAÑA

(Consulta nº V0572-20 de 10 de marzo de 2020)

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

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

En el supuesto de concurrir los requisitos del artículo 314 del TRLMV y ser empresario o profesional el titular de las participaciones, la transmisión de los valores se tratará como una transmisión de bienes inmuebles en el Impuesto sobre el Valor Añadido según sus reglas generales. En consecuencia, y para el supuesto consultado, cumplidos dichos requisitos habrá que analizar para cada inmueble si, de acuerdo con el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, su transmisión supone una primera entrega de edificación sujeta al Impuesto o una segunda entrega de edificación sujeta y exenta del Impuesto. Lo anterior deberá entenderse, sin perjuicio de la posibilidad de renuncia a la exención en los términos previstos en el artículo 20.Uno.22º de la Ley.

## **VENTA POR UNA PERSONA FÍSICA DE UNA PARCELA CLASIFICADA COMO SUELO URBANO RESIDENCIAL**

(Consulta nº V0583-20 de 16 de marzo de 2020)

En el informe del estado urbanístico de la finca expedido por el Ayuntamiento del término municipal donde se encuentran radicadas, se hace constar que la parcela se encuentra calificada como suelo urbano si bien no tiene la calificación de solar por cuanto que “se encuentra sometida a operaciones de urbanización”.

De lo anterior se podría deducir, por tanto, que existe cierto grado de urbanización y que el consultante habría satisfecho gastos por este concepto, lo cual, unido a la existencia de intención de venta de las fincas, tal como manifiesta expresamente el consultante, conduciría a la conclusión de que la entrega de las mismas se realiza por una persona que tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y que, por tanto, resultarían sujetas a dicho Impuesto.

En caso contrario, si el consultante no tuviera la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto por no haber efectuado el pago de gastos de urbanización en el sentido anteriormente señalado, la venta de tales fincas no estaría sujeta a dicho tributo, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido será la siguiente:

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.

2º Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando este éste 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.

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.

A pesar que los terrenos objeto de consulta no tienen la consideración de solares, bajo la hipótesis de que sobre los mismos exista cierto grado de urbanización, como parece deducirse del escrito de consulta, nos encontraremos ante el segundo o el tercer supuesto de los planteados en el apartado anterior de la presente contestación. Por tanto, la entrega del terreno estará, en principio, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta.

## **VENTA POR UN AYUNTAMIENTO DE UNAS PLAZAS DE GARAJE QUE TIENEN LA CONSIDERACIÓN DE BIENES PATRIMONIALES, LAS CUALES FUERON ADQUIRIDAS MEDIANTE CESIÓN GRATUITA EFECTUADA POR UN PROMOTOR DE VIVIENDAS**

(Consulta nº V0661-20 de 02 de abril de 2020)

Parece que se trataría de una segunda entrega de edificaciones. De ser así, aunque sujeta al Impuesto, esta entrega estaría exenta y no procedería la repercusión del Impuesto, sin perjuicio de la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

No obstante, cabe que el consultante renuncie a la exención si se cumplen las condiciones previstas en el artículo 20. Dos de la Ley del Impuesto.

Por último, debe tenerse en cuenta que en el supuesto de que se renuncie a la aplicación de la exención en los términos contenidos en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, será de aplicación, en relación con el sujeto pasivo de la transmisión, lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º, letra e) del mismo texto legal, relativa a la inversión del sujeto pasivo.

## **ADQUISICIÓN POR UNA ENTIDAD MERCANTIL DE CUATRO VIVIENDAS UNIFAMILIARES QUE DISPONEN DE DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA, SI BIEN NO CUENTAN CON LA LICENCIA DE PRIMERA OCUPACIÓN**

(Consulta nº V0676-20 de 03 de abril de 2020)

En el caso de constituir la operación objeto de consulta una segunda o ulterior entrega de una edificación terminada, en los términos previstos por el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, dicha entrega resultará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo los supuestos tasados en el propio artículo que establecen la no aplicación de la exención.

De resultar exenta la entrega de la edificación quedará sujeta, en su caso, a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por otra parte, de resultar sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido la entrega de la edificación por ser de aplicación alguno de los supuestos de exclusión de la aplicación de la exención o porque se hubiera producido la renuncia a la aplicación de la exención en las condiciones señaladas en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

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

Por consiguiente, en el supuesto que la vivienda que va a ser transmitida al consultante disponga en el momento de la entrega de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación legalmente expedida y, objetivamente considerada, sea susceptibles de ser utilizada como vivienda, la entrega de la misma cuando no esté exenta tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo reducido del 10 por ciento y siempre que no estuviera destinada a su demolición.

En caso contrario, tributará al tipo impositivo general del 21 por ciento.

## **CONDICIÓN DE OBRAS DE REHABILITACIÓN**

(Consulta nº V0879-20 de 15 de abril de 2020)

Se adquiere un inmueble por una entidad mercantil, que se encontraba afecto a una actividad de restaurante, en el que va a realizar una serie de obras tendentes a su división y utilización como trasteros para, posteriormente, transmitirlos.

Siempre que las obras de rehabilitación cumplan con los requisitos para considerarse rehabilitación, las entregas posteriores de los trasteros que realice tendrán la consideración de primeras entregas en los términos previstos en el artículo 20.Uno.22º.A), párrafo segundo, y las mismas se encontrarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, si las obras no tienen la condición de obras de rehabilitación las entregas de los trasteros objeto de consulta tendrían la consideración de segunda entrega y las mismas se encontrarían sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, quedando sujetas a la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por otra parte, si la entrega de los inmuebles se encontrase finalmente exenta del Impuesto en los términos señalados en el apartado anterior, debería entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la referida exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la misma Ley.

## **ADQUISICIÓN POR UNA COOPERATIVA DE VIVIENDAS DE UN TERRENO PROPIEDAD DE UN AYUNTAMIENTO QUE SE TRATA DE UNA PARCELA SOBRANTE DE UNA VÍA PÚBLICA NO EDIFICABLE PARA LA CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDAS DE PROTECCIÓN OFICIAL**

(Consulta nº V0880-20 de 15 de abril de 2020)

Según lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto, la entrega de la finca objeto de consulta se encontraría sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que la transmisión se hubiera producido antes del inicio de la urbanización.

En este supuesto, la entrega quedaría sujeta a la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que no se renunciase a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los términos que se detallan en el siguiente apartado de la presente contestación..

En caso contrario, si la entrega del terreno objeto de consulta se hubiera realizado cuando se hubiese iniciado su urbanización, la misma se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, si finalmente resultase de aplicación la exención del artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto por cumplirse los requisitos expuestos, debería entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la referida exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del propio artículo 20 de la misma Ley.

### **ADQUISICIÓN DE UN LOCAL COMERCIAL POR UNA PERSONA FÍSICA A COMUNIDAD DE BIENES**

**(Consulta nº V0910-20 de 16 de abril de 2020)**

Se adquiere un local comercial por una persona física que se dedica a la actividad profesional de la fotografía para afectarlo a dicha actividad siendo propiedad en un 50% de una persona física y el otro 50% de un matrimonio casado en régimen de sociedad de gananciales.

Del escrito de consulta no puede deducirse si se ha producido una desafectación del inmueble que formaba parte de un patrimonio empresarial titularidad de la comunidad de bienes arrendadora para su transferencia al patrimonio personal de los correspondientes titulares del mismo por lo que la presente consulta será contestada sobre la hipótesis de que dicho inmueble sigue formando parte de dicho patrimonio empresarial o profesional, aunque se haya presentado la declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

En consecuencia, la citada comunidad de bienes, mantendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y deberá cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de la transmisión del local objeto de consulta, que estará sujeta al Impuesto.

Una vez determinada la condición de empresario o profesional de la transmitente, que supone que la operación estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en las condiciones señaladas, será necesario valorar si la misma puede estar exenta en virtud del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a dicha exención con cumplimiento de lo establecido en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

Del escrito de consulta se deduce que el adquirente, fotógrafo, es un empresario o profesional a efectos del Impuesto, actuando en la compraventa en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales al tener la intención de afectar el inmueble al desarrollo de su actividad, y con el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición.

Por otro lado, en caso de que la parte transmitente renuncie a la exención establecida en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, tendrá la consideración de sujeto pasivo de la operación el destinatario de la misma.

Por último, bajo la hipótesis de que ha existido una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de la actividad de arrendamiento por parte de la comunidad de bienes transmitente del inmueble, será dicha comunidad de bienes, a la que está afecta el inmueble, la que puede proceder a la renuncia a la exención.

### **VENTA POR UN AYUNTAMIENTO DE UNA PARCELA SOBRANTE DE UNA VÍA PÚBLICA NO EDIFICABLE**

**(Consulta nº V0914-20 de 16 de abril de 2020)**

Se vende por un ayuntamiento una parcela sobrante de una vía pública no edificable al propietario del terreno colindante, en virtud de lo dispuesto en el artículo 115 del reglamento de bienes de las entidades locales, aprobado por el real decreto 1372/1986, de 13 de junio.

Según lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto, la entrega de la finca objeto de consulta se encontraría sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que la transmisión se hubiera producido antes del inicio de la urbanización.

En este supuesto, la entrega quedaría sujeta a la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que no se renunciase a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los términos que se detallan en el siguiente apartado de la presente contestación..

En caso contrario, si la entrega del terreno objeto de consulta se hubiera realizado cuando se hubiese iniciado su urbanización, la misma se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, si finalmente resultase de aplicación la exención del artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto por cumplirse los requisitos expuestos, debería entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la referida exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del propio artículo 20 de la misma Ley.



## **ADQUISICIÓN A LA SOCIEDAD A DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES QUE ÉSTA TIENE EN LA SOCIEDAD B**

(Consulta nº V1160-20 de 29 de abril de 2020)

La sociedad consultante, residente en Dinamarca, participa en un 100% del capital social de la entidad A, sociedad residente en Gibraltar. A su vez, la sociedad A es titular mayoritaria del capital social de la entidad B. Por lo tanto, la entidad consultante es titular indirecta de la mayoría del capital social de la sociedad B, en la que más del 50% de su activo está formado por inmuebles en España afectos a actividades económicas.

La sociedad consultante se plantea adquirir a la sociedad A las participaciones sociales que ésta tiene en la sociedad B y consulta sobre la aplicación de la exención prevista en el artículo 45.I.B.) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de conformidad con el actual artículo 314 del texto refundido de la Ley de Mercado de Valores.

en el supuesto planteado, el activo de la entidad B, cuyas participaciones se transmiten, está integrado en más del 50% por inmuebles afectos a actividades económicas, el arrendamiento de los mismos; además la entidad consultante no adquiriría participaciones de la entidad B que no tuviera ya antes de la operación de manera indirecta, a través de su participación del 100% en la sociedad A, por lo que debe entenderse que no concurrirían los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del Texto Refundido de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado.

Por lo tanto, en principio, no será de aplicación la excepción a la exención prevista en el apartado 2 del artículo 314 del Texto Refundido de la LMV en los supuestos planteados y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del Impuesto del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, a que está sujeta.

## **ADJUDICACIÓN ONEROSA DE DOS PLAZAS DE APARCAMIENTO DE TITULARIDAD MUNICIPAL**

(Consulta nº V1182-20 de 30 de abril de 2020)

Se promovieron por una sociedad mercantil municipal creada para la gestión y comercialización de vivienda y suelo municipal. tras el cese de dicha empresa municipal, el ayuntamiento transmitente asumió la totalidad del activo y pasivo de la misma.

Para considerar que el ayuntamiento transmitente es, a efectos de la aplicación del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, promotor de la edificación que se transmite es necesario que, a la operación en virtud de la cual dicho ayuntamiento adquiere la totalidad del activo y pasivo de la sociedad municipal que promovió la construcción, se le aplicara la no sujeción prevista en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

Si el Ayuntamiento efectúa la entrega de las plazas de aparcamiento como promotor de las mismas, por haberse subrogado en la posición del promotor en virtud de una transmisión del artículo 7.1º de la Ley 37/1992, cumpliéndose los restantes requisitos previstos en el artículo 20.Uno.22º (no haberse utilizado ininterrumpidamente por un plazo superior a dos años, salvo que dicha utilización se efectúe por la ahora adquirente), la entrega de las plazas de aparcamiento a la consultante tendrá la consideración de primera entrega, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta, tributando al tipo impositivo general del 21 por ciento.

En otro caso, tendrá la consideración de segunda entrega de edificaciones, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, y tributará por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

## **APORTACIÓN DE LAS CUOTAS IDEALES EN UNA COMUNIDAD DE BIENES A FAVOR DE LA SOCIEDAD X, RESIDENTE EN TERRITORIO ESPAÑOL, DE FORMA QUE, UNA VEZ REALIZADA LA APORTACIÓN LOS COMUNEROS PARTICIPARAN EN LA ENTIDAD X EN MÁS DE UN 5%**

(Consulta nº V1222-20 de 04 de mayo de 2020)

La operación planteada se realiza con la finalidad de concentrar en la sociedad X los activos inmobiliarios de los consultantes que están destinados a la actividad de arrendamiento, logrando así una gestión más eficaz de la actividad y el consiguiente ahorro de costes que se consigue al suprimirse las ineficiencias derivadas de la gestión separada. Estos motivos podrían considerarse válidos a los efectos del artículo 89.2 de la LIS, si bien se trata de cuestiones de hecho.

Por otro lado, van a ser objeto de transmisión todos los inmuebles afectos a una actividad de arrendamiento de inmuebles pero nada se dice sobre el local y persona empleada afecta a dicha actividad.

Por tanto, de la escueta información contenida en el escrito de consulta no puede conocerse si los elementos transmitidos constituyen la transmisión de una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial

o profesional por sus propios medios.

Dicha transmisión quedará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de que la misma se acompañe de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determina la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En otro caso, la transmisión objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

Por otra parte, en el supuesto que la operación quedara sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida que sean objeto de transmisión bienes inmuebles que pueden constituir terrenos o edificaciones a efectos del Impuesto, pudiera ser aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.20º y 22º de la Ley 37/1992.

Finalmente, 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.

### **ARRENDAMIENTO DE UN INMUEBLE DESTINADO A SU USO EXCLUSIVO COMO VIVIENDA**

(Consulta nº V1269-20 de 06 de mayo de 2020)

El arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecida en el artículo 11 de la Ley 37/1992.

### **ADQUISICIÓN POR UNA SOCIEDAD DE VARIOS INMUEBLES A UN BANCO CON INTENCIÓN DE DESTINARLOS POSTERIORMENTE AL ARRENDAMIENTO**

(Consulta nº V1285-20 de 06 de mayo de 2020)

La entrega de los inmuebles estará exenta únicamente en el caso de que se cumplan todas y cada una de las condiciones establecidas en el artículo 20.Uno.22º, es decir, que se trate de la segunda o ulterior entrega de las edificaciones, considerándose también como tal la efectuada por el promotor tras el uso ininterrumpido de las mismas por el mismo o terceras personas.

En caso contrario, tratándose de la primera entrega de una edificación, la misma resultará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta.

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

Por último, en el supuesto de que se renuncie a la exención en los términos previstos en el artículo 20.Dos será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo recogida en el artículo 81.Uno.2º.e) de la Ley del Impuesto.

### **ADQUISICIÓN MEDIANTE SUBASTA PÚBLICA DE UNA FINCA RÚSTICA CALIFICADA URBANÍSTICAMENTE COMO SUELO URBANO NO CONSOLIDADO**

(Consulta nº V1297-20 de 07 de mayo de 2020)

La entidad transmitente tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otro lado, según se manifiesta en el escrito de consulta, en la finca rústica objeto de consulta no se habrían iniciado las obras materiales de urbanización antes de su transmisión.

En consecuencia con lo anterior y según lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto, la entrega de la finca objeto de consulta en dichas circunstancias se encontraría sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, si finalmente resultase de aplicación la exención del artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto por cumplirse los requisitos expuestos, debería entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la referida exención en los

términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del propio artículo 20 de la misma Ley.

Por último, si resultase de aplicación la exención expuesta y se renunciase a la misma, resultaría de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el guion segunda del artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley del Impuesto.

## **ESCISIÓN TOTAL PROPORCIONAL Y CUALITATIVA DE UNA SOCIEDAD EN DOS SOCIEDADES NUEVAS**

**(Consulta nº V1404-20 de 13 de mayo de 2020)**

En el ámbito del IS, los motivos indicados en la consulta podrían considerarse válidos a efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 89.2 de la LIS.

Del escrito de consulta parece deducirse que se trata de segundas entregas de edificaciones por lo que, en tal caso, su transmisión quedaría sujeta y exenta del Impuesto.

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

Asimismo, debe tenerse en cuenta que en el supuesto de que se renuncie a la aplicación de la exención en los términos contenidos en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, será de aplicación, en relación con el sujeto pasivo de la transmisión, lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º, letra e) del mismo texto legal.

Por otro lado, en el supuesto objeto de consulta se plantea una operación de escisión total, por lo que no concurre el primero de los requisitos anteriormente citados para la aplicación del artículo 314 de la LMV, pues no se produce transmisión de valores, sino la transmisión de la totalidad del patrimonio de la sociedad escindida a dos sociedades de nueva creación que, en contraprestación, entregarán a los socios de aquella una participación en su capital, lo que constituye una operación propia del mercado primario y no del mercado secundario, por lo que, en tal caso, la referida operación no quedaría sometida al artículo 314 de la LMV.

Ahora bien, si podría resultar posible su aplicación en caso de que en el activo de dicho patrimonio se incluyeran valores en los que concurrieran las circunstancias exigidas en el apartado 2 de dicho precepto. Sin embargo, aún en esta segunda alternativa, tratándose de bienes afectos a la actividad empresarial de la entidad de la que se transmitan los valores, no concurrirían los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, por lo que, en principio, no sería de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedaría exenta del IVA o del ITP y AJD, al que está sujeta.

## **FUSIÓN DE DOS ENTIDADES MEDIANTE LA ABSORCIÓN DE LA SOCIEDAD B POR PARTE DE LA SOCIEDAD A**

**(Consulta nº V1669-20 de 28 de mayo de 2020)**

Los motivos enunciados en el escrito de consulta podrían considerarse económicamente válidos a los efectos previstos en el artículo 89.2 de la LIS si bien se trata de cuestiones de hecho que habrán de ser valorados.

En el supuesto objeto de consulta van a ser objeto de transmisión todos los elementos afectos a una actividad de obra civil, compra-venta y arrendamiento de inmuebles y prestación de mediación inmobiliaria y asesoramiento financiero.

De la escueta información contenida en el escrito de consulta, no puede conocerse si los elementos transmitidos constituyen la transmisión una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Dicha transmisión quedará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de que la misma se acompaña de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determina la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, la transmisión objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

Por otra parte, en el supuesto que la operación quedará sujeta al Impuesto, en la medida que van a ser objeto de transmisión bienes inmuebles que constituyen edificaciones a efectos del Impuesto pudiera ser aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley.

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

Por último, 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.

### **VENTA POR UNA PERSONA FÍSICA DE UNAS PARCELAS QUE TIENEN SU ORIGEN EN UNA PARCELA RÚSTICA QUE FUE OBJETO DE URBANIZACIÓN A TRAVÉS DE UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN**

(Consulta nº V1079-20 de 27 de abril de 2020)

En caso de que la junta de compensación no fuera fiduciaria, la incorporación a la junta habría supuesto la transmisión a la misma de los terrenos afectos a la unidad de ejecución urbanística, dicha transmisión habría constituido una entrega sujeta al Impuesto siempre que el consultante tuviera ya la condición de empresario o profesional en el momento de la entrega, si bien habría estado exenta, si se efectuó antes de 1 de enero de 2015 como parece suceder en el caso consultado, fecha a partir de la cual la exención prevista en el número 21º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992 quedó derogada, disposición que establecía la exención de las entregas de terrenos que se realizaran como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística y las adjudicaciones de terrenos que se efectuaran a los propietarios citados por las propias Juntas en proporción a sus aportaciones.

En estos casos, finalizada la urbanización, los terrenos urbanizados que la Junta entregó a sus miembros constituiría otra operación sujeta al Impuesto pero exenta del mismo por el citado artículo 20.Uno.21º LIVA.

En consecuencia, los pagos que los miembros abonaran a la Junta (no fiduciaria), no responderían a la repercusión a los mismos de gastos de urbanización, sino que tendrán la naturaleza de pagos a cuenta de la futura entrega de los terrenos ya urbanizados, y sus miembros no adquirirían, en razón a esta urbanización que ha realizado la Junta, la condición de empresarios dedicados a la actividad consistente en urbanizar.

No obstante, la posterior entrega que realice de los terrenos urbanizados el consultante, una vez haya adquirido la condición de suelo urbanizado estarán sujeta siempre y cuando los terrenos pertenecieran previamente al patrimonio empresarial del consultante si ya ostentaba la condición de empresario o profesional. Sin embargo, si el consultante no ostentaba previamente la condición de empresario o profesional no la habría adquirido por el proceso urbanizador, y la entrega de las parcelas que realice quedarían al margen del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados.

## Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas

### **RECEPCIÓN POR UN NO RESIDENTE EN ESPAÑA, EN SU CUENTA DE BANCO ESPAÑOLA, DE UN PRÉSTAMO SIN INTERESES DESDE LA CUENTA ESPAÑOLA DE SU PADRE**

(Consulta nº V0509-20 de 02 de marzo de 2020)

La operación que plantea estará sujeta y exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el consultante deberá presentar la autoliquidación como exenta del impuesto.

Por otro lado, tratándose de concesión de un préstamo en la que el obligado tributario (prestatario) es una persona no residente en España, que, por tanto, no tiene su residencia en ninguna Comunidad Autónoma, no resulta aplicable el punto de conexión establecido en el artículo 33 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, por lo que debe entenderse que en el supuesto que se examina el rendimiento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no se encuentra cedido a ninguna comunidad autónoma.

En consecuencia, tanto el rendimiento como la gestión del impuesto corresponde al Estado, debiendo presentar la autoliquidación del impuesto como exento en la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria correspondiente.

## **COMPRA POR UN COMUNERO A OTRO DE SU PARTICIPACIÓN**

(Consulta nº V0966-20 de 21 de abril de 2020)

No supone una extinción de la comunidad originada por la adquisición hereditaria, pues los bienes adquiridos siguen perteneciendo en pro indiviso a dos de los hermanos tras la operación.

Por el contrario, nos encontramos ante un supuesto de modificación subjetiva de la situación de copropiedad, por reducción del número de comuneros y sin extinción del régimen de comunidad de bienes.

Concretamente, la adquisición por uno de los comuneros de la cuota de participación de otro de los partícipes en la comunidad a cambio de una contraprestación supone la existencia de una transmisión patrimonial onerosa que da lugar al hecho imponible sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas previsto en la letra A) del apartado primero del artículo 7 del texto refundido. El sujeto pasivo, obligado al pago del impuesto a título de contribuyente será el adquirente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 a) del texto refundido.

## **COMPRAVENTA DE UNA VIVIENDA CON CARGO AL PATRIMONIO PROTEGIDO SIN ALTERAR EL PATRIMONIO PROTEGIDO SINO SOLO SU NATURALEZA QUE PASA DE SER UN DEPÓSITO BANCARIO A SER UN BIEN INMUEBLE**

(Consulta nº V0508-20 de 02 de marzo de 2020)

La exención establecida en el artículo 45.I.B.21 del Texto Refundido del ITP y AJD ampara exclusivamente las aportaciones que se hagan a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, sin que se pueda extender su ámbito más allá de sus términos estrictos, por lo que no resultará aplicable a las operaciones que, con posterioridad a las aportaciones al patrimonio protegido, puedan realizarse con cargo al mismo.

## **LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES CUYO ÚNICO ACTIVO ES LA VIVIENDA HABITUAL DEL MATRIMONIO**

(Consulta nº V1084-20 de 28 de abril de 2020)

La liquidación de la sociedad de gananciales implica la extinción del condominio que ésta supone, constituyendo un único y mismo concepto a efectos de su tributación, al que es de aplicación la exención prevista en el artículo 45.I.B.3 del texto refundido del ITP y AJD, por lo que no procederá tributación alguna por tal concepto.

El pago del importe que la esposa adeuda por alimentos y que se descuentan del importe que le corresponde como pago de su haber de gananciales, no constituye una adjudicación en pago o para pago de deudas (artículo 7.2.a) del Texto refundido del ITP y AJD) sino un supuesto de compensación de deudas que, como uno de los medios de extinción de las obligaciones, regula el artículo 1.195 del Código Civil, que no constituye hecho imponible por ninguna de las modalidades del ITP y AJD.

## **Operaciones Societarias**

### **APORTACIÓN A UNA SOCIEDAD DE NUEVA CREACIÓN DE LA TOTALIDAD DE LOS ELEMENTOS AFECTOS A LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO DE UNA PERSONA FÍSICA Y SU CUOTA DE PARTICIPACIÓN EN LAS COMUNIDADES DE BIENES EN LAS QUE EJERCE LA MISMA ACTIVIDAD**

(Consulta nº V0556-20 de 09 de marzo de 2020)

- Sujeción al IVA:

En estas circunstancias, puede señalarse que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determinan la no sujeción al Impuesto.

En consecuencia, y a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Tributación en el ITPAJD:

Pueden darse dos posibilidades:

a) Que la operación planteada tenga la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

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.

b) Que la operación planteada no tenga la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

En este caso no será de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 19.2, lo cual no implica la tributación por la modalidad de operaciones societarias, dado que, de resultar sujeta la operación en virtud del apartado 1 del artículo 19 en virtud de la constitución o ampliación de capital que se pudiera producir con ocasión de la fusión, entraría en juego la exención prevista en el artículo 45.I.B)11, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, que declara exentas dichas operaciones.

## **APORTACIÓN DE LAS ACCIONES DE LA ENTIDAD A, A LAS SOCIEDADES HOLDING (H1 Y H2) DE CADA ACCIONISTA, CONSTITUIDAS A TAL EFECTO**

(Consulta nº V1122-20 de 28 de abril de 2020)

- Calificación de operación de reestructuración empresarial:

Las operaciones proyectadas tienen por finalidad:

- Planificar y simplificar el relevo generacional y los problemas de sucesión empresarial.
- Permitir que cada estirpe elabore su propio protocolo familiar.
- Canalizar a través de las holdings los dividendos distribuidos por sus participadas.
- Optimizar los recursos financieros, facilitando la toma de decisiones y la posibilidad de acometer nuevas inversiones desde las nuevas sociedades holding individuales.
- Centralizar en una única entidad por cada estirpe, todas las participaciones en entidades mercantiles, de forma que la entidad holding dirija y gestione las participaciones percibidas.
- Lograr una mayor eficacia en la utilización de los recursos disponibles.

Estos motivos podrían considerarse válidos a los efectos del artículo 89.2 de la LIS, anteriormente reproducido, si bien se trata de cuestiones de hecho.

- Tributación en el ITPAJD

Dado que las operaciones planteadas tienen 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.

## **BAJA DE UN SOCIO DE UNA COOPERATIVA CON DEVOLUCIÓN DE SU APORTACIÓN SOCIAL INTEGRAL SIN PLUSVALÍAS NI MINUSVALÍAS**

(Consulta nº V0507-20 de 02 de marzo de 2020)

La operación de reducción de capital planteada constituye hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias (art. 19.1 del texto Refundido del ITP y AJD)

Por otro lado, la exención establecida en el artículo 33 de La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, a que se remite el artículo 45.I.B.15 del Texto Refundido del ITP y AJD, se refiere exclusivamente a determinadas operaciones societarias en los que la condición de sujeto pasivo recae sobre la sociedad cooperativa, mientras que en el caso presente la condición de sujeto pasivo recae sobre el socio cooperativista.

## Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

### FORMALIZACIÓN DE ESCRITURAS DE SUBROGACIÓN DE ACREEDOR O DE NOVACIÓN MODIFICATIVA DE PRÉSTAMOS O CRÉDITOS HIPOTECARIOS QUE CUMPLEN LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LA LEY 2/1994, DE 30 DE MARZO

(Consulta nº V0510-20 de 02 de marzo de 2020)

Dichas escrituras estarán exentas de la cuota gradual o variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aun cuando en ellas se reproduzcan las cláusulas financieras de las operaciones originarias que sean inscribibles y que se consideren necesarias para adaptar el contrato originario a la Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario, si las referidas modificaciones no obedecen a ninguna estipulación contractual y surten efecto por mandato legal.

Por otro lado, la determinación de qué cláusulas pueden incorporarse a las escrituras de subrogación de acreedor o de novación modificativa de préstamos o créditos hipotecarios que cumplan los requisitos previstos en la Ley 2/1994, sin que se perjudique el derecho a las exenciones reguladas en los artículos 7 y 9 de dicha Ley es una cuestión material o fáctica, que no puede efectuarse a priori, sino que deberá ser realizada por la Administración gestora a la vista de las cláusulas incorporadas a las referidas escrituras.

### ELEVACIÓN A DOCUMENTO PÚBLICO DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO EN TERRENO RÚSTICO PARA INSTALAR UNA PLANTA SOLAR

(Consulta nº V0578-20 de 12 de marzo de 2020)

La constitución de un arrendamiento estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en función de si quien realice la operación es un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, o no.

Si la constitución de un contrato de arrendamiento, en escritura pública, se encuentra sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, la no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría la aplicación de la modalidad de actos jurídicos documentados, documento notarial.

Por último, la escritura pública en la que se formalice un contrato de arrendamiento de terreno rústico, sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, estará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, tanto a la cuota fija –0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio– como a la cuota variable.

### EXTINCIÓN DE CONDOMINIO CON ASUNCIÓN DE DEUDA HIPOTECARIA

(Consulta nº V1036-20 de 24 de abril de 2020)

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 referente a la disolución de comunidades de bienes dispone en su apartado 2 que «La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados.».

Se deduce que la disolución de la comunidad de bienes sobre la vivienda no origina el gravamen de operaciones societarias. El inmueble que se adjudique la consultante estará sujeto a la cuota gradual de actos jurídicos documentados.

Respecto al exceso de adjudicación que se produce, si este es inevitable y se adjudica a la consultante a cambio de compensar a la otra comunera en dinero, no tributará como transmisión patrimonial onerosa; pero si el exceso no fuera inevitable, por existir otros bienes en común, o bien dicho exceso inevitable no cumple lo establecido en el artículo 1062 del Código Civil, dicho exceso de adjudicación tributará como transmisión patrimonial onerosa al tipo de gravamen de los bienes inmuebles. Por otra parte, si hay exceso- evitable o inevitable- y no se compensa, lo que se producirá es una donación hacia la consultante, tal y como establece el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del 19 de diciembre).

Para que el exceso de adjudicación que pudiera darse no tribute, debe compensarse en dinero (deberá tenerse en cuenta que el asumir un préstamo hipotecario es una forma de compensar en dinero); ahora bien, el valor que se debe tener en cuenta no es el valor de adquisición, sino el valor real del inmueble, que se entiende que es el valor de mercado; por lo tanto, al existir un

exceso de adjudicación por parte de la consultante deberá analizarse dicho exceso.

En la operación planteada, la consultante compensa a su ex cónyuge asumiendo el préstamo hipotecario, que es otra forma de compensar en dinero. Ahora bien, que le compense en su totalidad o qué parte de la deuda se condone, no es posible saberlo dada la escasa información aportada.

### **ESCRITURA DE RECTIFICACIÓN Y/O SUBSANACIÓN DONDE SE RECOJA QUE UNO DE LOS TITULARES QUE FIGURA EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD COMO TITULAR DEL PLENO DOMINIO DEL 50 POR CIENTO DEL SOLAR, REALMENTE, OSTENTA EL 100%**

**(Consulta nº V1245-20 de 05 de mayo de 2020)**

Los dos consultantes intervinieron en el acto por el que se celebró la compraventa del solar, ambos figuran como compradores en la escritura de la misma y como titulares en el Registro de la Propiedad, lo cual permite razonablemente concluir que ambos son verdaderos propietarios del solar. Esto se entiende sin perjuicio de que el precio de la compraventa se pagase exclusivamente con dinero de una de los consultantes, como se manifiesta en el escrito de consulta, en tal caso, existiría un préstamo entre los consultantes.

La adquisición de un bien inmueble en pro indiviso por dos personas determina la existencia de una comunidad de bienes.

Por tanto, si los consultantes tienen intención de modificar la escritura de compraventa inicial, para que solo una de los dos figure como compradora, lo que se está produciendo es la extinción de la comunidad de bienes existente sobre el solar adquirido.

La extinción o disolución de la comunidad supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, bien entendido que dicha adjudicación no es una verdadera transmisión pues no se atribuye al comunero algo que éste no tuviera con anterioridad, como resulta del artículo 450 del Código Civil.

Partiendo de esta base, se plantean varios supuestos:

- Si el solar es indivisible y no existe compensación: se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará como donación a favor de la comunera a la que se adjudica y por el importe del exceso recibido.

- Si el solar es divisible y no existe compensación: se tratará de un exceso de adjudicación al que no le resultaría de aplicación la excepción del artículo 7.2.B) del TRLIPAJD y, en consecuencia, se calificaría como una transmisión de carácter gratuito y tributará como donación a favor de la comunera a la que se adjudica y por el importe del exceso recibido.

- Si el solar es divisible y existe compensación: se tratará de un exceso de adjudicación al que no le resultaría de aplicación la excepción del artículo 7.2.B) del TRLIPAJD y, en consecuencia, el exceso producido tendría la consideración de transmisión patrimonial onerosa, estando obligada al pago del impuesto la comunera a la que se adjudica el solar, constituyendo la base imponible el 50 por ciento del valor real del solar al tiempo de producirse la transmisión, con independencia del importe de la compensación satisfecha.

- Si el solar es indivisible y existe compensación: se tratará de un exceso de adjudicación al que le resultaría de aplicación la excepción del artículo 7.2.B) del TRLIPAJD y, en consecuencia, el exceso producido no tendría la consideración de transmisión patrimonial onerosa, por lo que tributaría por la cuota variable del documento notarial. Ahora bien, si la compensación entregada por la consultante al otro comunero no alcanza el importe del 50 por ciento del valor real del solar en el momento de la extinción del condominio, el exceso sobre las recíprocas prestaciones tributará como donación.

- Si la operación se califica como donación de bien inmueble, resultará de aplicación la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma en la que radique el solar.

- Si la operación se califica como transmisión patrimonial onerosa de un bien inmueble, resultará de aplicación la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma en la que radique el solar.

- Si la operación se califica como extinción de condominio sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, resultará de aplicación la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma en cuya circunscripción radique el Registro en el que debería procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos.

### **EXTINCIÓN DE CONDOMINIO SOBRE UN INMUEBLE, ADJUDICÁNDOLE A UN COMUNERO EL 100 %**

**(Consulta nº V1313-20 de 08 de mayo de 2020)**

Se trata de una comunidad de bienes que recae sobre una vivienda de carácter privativo, pues fue adquirida en plena propiedad con anterioridad a la celebración del matrimonio en régimen de gananciales. Siendo indivisible la vivienda se le adjudica a la consultante el 100 por cien del pleno dominio de la misma.

Así pues, en un primer momento se produce un exceso de adjudicación por el 50 por ciento del valor real de la vivienda; no obs-



tante, la consultante compensa a su excónyuge asumiendo el pago del 50 por ciento del préstamo vivo garantizado con hipoteca (31.984,66 euros), así como la entrega de 12.000 euros y la compensación de una deuda personal por importe de 3.039,03 euros.

En consecuencia, la consideración de bien único e indivisible permitiría la aplicación de la excepción prevista en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y, en consecuencia, el exceso producido no tendría la consideración de transmisión patrimonial onerosa, por lo que tributaría por la cuota variable del documento notarial.

Ahora bien, si la compensación entregada por la consultante (47.023,69 euros) a su excónyuge no alcanza el importe del 50 por ciento del valor real de la vivienda en el momento de la extinción del condominio, se produce una donación a favor de la consultante por el exceso recibido. Esto es, el exceso sobre las recíprocas prestaciones tributaría como donación conforme al desarrollo previsto en el artículo 59.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Por último, se desprende que la vivienda se adquirió con carácter previo a la sociedad de gananciales y, por tanto, la extinción del condominio existente sobre la misma no se realiza como consecuencia de la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, no resultando de aplicación la exención del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

### **DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO SIN QUE SE PRODUZCA EXCESO DE ADJUDICACIÓN**

**(Consulta nº V1498-20 de 29 de mayo de 2020)**

La adjudicación no tributaría por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por el concepto de permuta, sino que está sujeta a la cuota variable del documento notarial, de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, correspondiendo a cada comunero tributar por el valor de los bienes que se le adjudican y al tipo impositivo establecido en la Comunidad Autónoma competente.

### **MODIFICACIÓN DE LA DIVISIÓN HORIZONTAL INCLUYENDO UNOS TRASTEROS QUE NO SE INCLUYERON EN SU MOMENTO SIN QUE EXISTA VINCULACIÓN DE LOS TRASTEROS A LOS PISOS**

**(Consulta nº V1560-20 de 22 de mayo de 2020)**

La modificación de la declaración de obra nueva y la división horizontal constituyen operaciones sujetas a la cuota variable del documento notarial de la modalidad del Actos Jurídicos Documentados, al concurrir todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Por otro lado, la base imponible se determinará conforme a lo dispuesto en el artículo 70.1 y 2 del reglamento del Impuesto, referida exclusivamente a la obra nueva que se realice y a la división horizontal de la misma, sin incluir en la misma el resto del edificio que no se vea afectado por la obra que se declara.

### **DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA EN CONSTRUCCIÓN REALIZADA EN 1996, DE LA QUE SE DISPONE DE CERTIFICACIONES DE OBRA, LICENCIA DE PRIMERA OCUPACIÓN Y PROYECTO**

**(Consulta nº V0506-20 de 02 de marzo de 2020)**

A la hora de fijar la base imponible de una escritura de declaración de obra nueva, la comprobación debe recaer sobre el coste de la ejecución de la obra y no sobre su valor de mercado

El momento del devengo del impuesto, el día en que se formalice la escritura pública de declaración de obra nueva, es irrelevante a efectos de determinar el coste; el coste es el que es o, mejor dicho, el que fue, sin que proceda actualizarlo a la fecha del devengo del impuesto.

### **SEGREGACIÓN PREVIA A DONACIÓN**

**(Consulta nº V0974-20 de 21 de abril de 2020)**

La escritura de segregación de una finca constituye hecho imponible por la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados; la base imponible estará compuesta por el valor del terreno de la finca que se segregue de la otra para constituir una nueva independiente, teniendo en cuenta que, a efectos de determinar el valor de la finca, el artículo 18 del reglamento, recogiendo el principio de accesión, establece que en el valor de un terreno o solar debe entenderse incluido tanto el suelo como el vuelo.

**CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS:  
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ... 43**

- Obligación tributaria por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ..... 43
- Disolución de la sociedad de gananciales ..... 46
- Disolución de condominio ordinario ..... 46
- Devengo en una donación mortis causa ..... 47

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### OBLIGACIÓN TRIBUTARIA POR EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

(Consulta nº V0821-20 de 13 de abril de 2020)

El IIVTNU es un impuesto con dos sistemas de gestión:

Declaración por el sujeto pasivo y liquidación por la Administración tributaria.

Autoliquidación por el sujeto pasivo.

Será la ordenanza fiscal reguladora del impuesto la que establezca uno u otro sistema de gestión.

En el primero de los sistemas, el sujeto pasivo está obligado a presentar declaración del impuesto en los plazos previstos en el apartado 1 del artículo 110 del TRLRHL. A dicha declaración deberá acompañar todos los documentos y elementos de la relación tributaria imprescindibles para que la Administración pueda practicar la correspondiente liquidación, como son: identificación del bien inmueble con referencia catastral, fecha de la transmisión, tipo de negocio jurídico (compraventa, herencia, permuta, donación, etc.), así como copia del documento en que conste el acto, hecho o contrato que origina la imposición, identificación del transmitente y del adquirente del terreno, etc.

Será la ordenanza fiscal la que regule los datos que deban constar en la declaración, documentos que deban acompañarse, así como, en su caso, la aprobación de un modelo específico para dicha declaración.

Una vez presentada la declaración, el Ayuntamiento practicará la correspondiente liquidación tributaria de acuerdo con los datos consignados en la misma, siempre que sean conformes con las normas reguladoras del impuesto, y la notificará al sujeto pasivo, con indicación de los plazos de ingreso y expresión de los recursos procedentes.

A estos efectos, el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dispone:

“Artículo 101. Las liquidaciones tributarias: concepto y clases.

1. La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.

La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento.

2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

3. Tendrán la consideración de definitivas:

a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos.

(...).”

Por tanto, la liquidación del IIVTNU practicada por el respectivo Ayuntamiento tiene el carácter de provisional.

El carácter de liquidación provisional no afecta en absoluto a la eficacia de la misma y a la obligación del sujeto pasivo de proceder al ingreso de la deuda tributaria en los plazos establecidos.

La eficacia de la liquidación tributaria no está supeditada a ninguna firma por parte del sujeto pasivo, ni a la aceptación por su parte.

# TRIBUTOS MUNICIPALES

El artículo 102 de la LGT y el artículo 110.5 del TRLRHL solo exigen el cumplimiento del requisito de notificación de la liquidación al sujeto pasivo para que esta tenga plenos efectos.

Si el sujeto pasivo no está de acuerdo en todo o en parte con la liquidación notificada, podrá impugnarla mediante los recursos administrativos y judiciales correspondientes.

Así, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 del TRLRHL, contra el acto administrativo de liquidación, el sujeto pasivo podrá interponer recurso de reposición en el plazo de 1 mes, contado desde el día siguiente al de la notificación. Este recurso se interpondrá ante el mismo órgano de la entidad local que haya dictado el acto impugnado.

La interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado. No obstante, podrá suspenderse la ejecución del acto impugnado mientras dure la sustanciación del recurso, si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, mediante depósito de dinero o valores públicos, aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, o fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria (artículo 224 LGT).

El recurso de reposición deberá resolverse en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de su presentación, entendiéndose desestimado cuando no haya recaído resolución en plazo. La resolución del recurso de reposición se notificará al recurrente y contra la resolución expresa o presunta del recurso de reposición solo cabe recurso contencioso-administrativo, salvo en los municipios de gran población en los que se haya establecido la reclamación económico-administrativa.

Si el acto administrativo de liquidación no es recurrido por el sujeto pasivo en los plazos indicados, dicho acto adquirirá firmeza y no podrá ser objeto de recurso ordinario.

El artículo 216 de la LGT prevé los siguientes procedimientos especiales de revisión:

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- b) Declaración de lesividad de actos anulables.
- c) Revocación.
- d) Rectificación de errores.
- e) Devolución de ingresos indebidos.

El artículo 244 de la LGT regula el recurso extraordinario de revisión, disponiendo en su apartado 1 que:

“1. El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.
- b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.
- c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.”

El segundo de los sistemas de gestión del IIVTNU es el de autoliquidación, siempre que así se establezca en la correspondiente ordenanza fiscal reguladora del impuesto.

En este caso, el sujeto pasivo está obligado a presentar la autoliquidación y a efectuar el ingreso de la cuota tributaria resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 del artículo 110 del TRLRHL

Si, una vez presentada la autoliquidación e ingresado el importe de la deuda tributaria, el sujeto pasivo considera que la misma perjudica de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación dentro del plazo de prescripción de 4 años regulado en los artículos 66 y siguientes de la LGT.

En cuanto a la solicitud de la aplicación de la bonificación regulada en el artículo 108.4 del TRLRHL, el sujeto pasivo debe solicitar su aplicación con la presentación de la correspondiente liquidación o autoliquidación. En cuanto a la forma concreta de esta solicitud, si debe ser en el mismo documento o en otro aparte, será la ordenanza fiscal reguladora de esta bonificación la que establezca los requisitos sustantivos y formales la misma.

En relación con el plazo que tiene la Administración tributaria para practicar la liquidación, hay que señalar que el artículo 66 de la LGT establece que prescribe a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda mediante liquidación. Este plazo, de acuerdo con el artículo 67 de la LGT, comienza a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. Y este plazo se interrumpirá por alguna de las

# TRIBUTOS MUNICIPALES

causas señaladas en el artículo 68.1 de la LGT, que son las siguientes:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria. En cuanto al plazo de la Administración para notificar la liquidación en el caso de que el procedimiento se haya iniciado mediante declaración del sujeto pasivo, el artículo 129 de la LGT establece en su apartado 1 que:

“1. La Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o desde el siguiente a la comunicación de la Administración por la que se inicie el procedimiento en el supuesto al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior.

En el supuesto de presentación de declaraciones extemporáneas, el plazo de seis meses para notificar la liquidación comenzará a contarse desde el día siguiente a la presentación de la declaración.

La normativa de cada tributo podrá señalar plazos diferentes para notificar la liquidación.”.

Asimismo, los apartados 2 y 3 del mismo artículo 129 de la LGT disponen:

“2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores.

3. Realizadas las actuaciones de calificación y cuantificación oportunas, la Administración tributaria notificará, sin más trámite, la liquidación que proceda, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

Cuando se hayan realizado actuaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspondan con los consignados por el obligado en su declaración, deberá hacerse mención expresa de esta circunstancia en la propuesta de liquidación, que deberá notificarse, con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho.

En las liquidaciones que se dicten en este procedimiento no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en período voluntario, sin perjuicio de la sanción que pueda proceder de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 de esta ley.”.

El procedimiento iniciado mediante declaración termina por alguna de las siguientes causas establecidas en el artículo 130 de la LGT:

a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

En el caso de que el sujeto pasivo estime que tiene derecho a la aplicación de la bonificación del artículo 108.4 del TRLRHL, siempre que la misma así esté establecida en la correspondiente ordenanza fiscal, por cumplir los requisitos establecidos legal y reglamentariamente, y su solicitud haya sido denegada por la Administración tributaria, deberá impugnar la resolución por la que se le deniegue dicha bonificación, mediante los medios de impugnación señalados anteriormente.

Por último, respecto a la devolución de ingresos indebidos, el artículo 221 de la LGT regula el procedimiento para dicha devolución, estableciendo:

“1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.

b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.

c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.

# TRIBUTOS MUNICIPALES

d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley.

2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan.

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

4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

5. En la devolución de ingresos indebidos se liquidarán intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.

6. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa.”.

Por último, debe tenerse en cuenta que el derecho del sujeto pasivo para solicitar dicha devolución prescribe a los 4 años a contar desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo.

## DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta nº V1084-20 de 28 de abril de 2020)

En el caso objeto de consulta, ambos cónyuges, casados en régimen legal de gananciales, habían adquirido en el año 2000 la propiedad de un bien inmueble urbano. Ahora, separados judicialmente, pretenden disolver y liquidar la sociedad de gananciales, adjudicando al consultante el 100% del pleno dominio de dicho bien inmueble, que es el único activo de la sociedad.

Esta adjudicación por disolución y liquidación de la sociedad de gananciales no está sujeta al IIVTNU en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.3 del TRLRHL antes transcrito.

No obstante, a efectos de una futura transmisión del inmueble por parte del consultante, a efectos de la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa transmisión, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio del período de generación será la fecha en la que los cónyuges adquirieron la vivienda por compraventa en el año 2000 y no la fecha en la que se adjudica al consultante el 100% del pleno dominio por disolución y liquidación de la sociedad de gananciales.

## DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO DE VIVIENDA ADQUIRIDA CON CARÁCTER PREVIO A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta nº V1313-20 de 08 de mayo de 2020)

La vivienda se adquirió con carácter previo a la sociedad de gananciales y, por tanto, la extinción del condominio existente sobre la misma no se realiza como consecuencia de la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, no resultando de aplicación la exención del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

En el supuesto de que la comunidad de bienes esté constituida únicamente por ese bien inmueble, la adjudicación del mismo a uno de los comuneros (la consultante) con compensación económica al otro, no produce la sujeción al IIVTNU por no existir una transmisión de la propiedad entre los comuneros, ni civil ni fiscalmente, sino que se trata de una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente que ya ostentaba cada uno de los comuneros.

Por último, hay que tener en cuenta que en el caso de que no se produzca la sujeción al IIVTNU con ocasión de la disolución de la comunidad de bienes, en la futura transmisión del terreno adjudicado a la consultante, que esté sujeta al impuesto, a los

efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible, se entenderá que el inmueble fue adquirido en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta (cuando ambos comuneros adquirieron el inmueble) y no en la fecha en que se produce la adjudicación por extinción de la comunidad de bienes.

## DEVENGO EN UNA DONACIÓN MORTIS CAUSA

(Consulta nº V1356-20 de 12 de mayo de 2020)

De acuerdo con los preceptos anteriores, cabe indicar que la donación mortis causa, si bien tiene la naturaleza jurídica de donación, constituye una donación de características especiales, ya que despliega sus efectos con ocasión de la muerte del donante. Por ello, el Código Civil la califica como disposición de última voluntad y no como negocio jurídico gratuito e inter vivos. Esta calificación de la donación mortis causa como título sucesorio es determinante del tratamiento de dicha figura en el ámbito tributario, pues se le aplicarán siempre las normas relativas a las transmisiones o adquisiciones por causa de muerte y no las relativas a transmisiones o adquisiciones a título gratuito e inter vivos.

La donación mortis causa, si bien tiene la naturaleza jurídica de donación, despliega sus efectos con ocasión de la muerte del donante, es decir, la transmisión de la propiedad o del derecho real objeto de esta donación no se produce en la fecha de la donación, sino en la fecha del fallecimiento del donante.

La donación mortis causa supone un acto de disposición de bienes y derechos para cuando muera el donante, y solo a la fecha de su fallecimiento adquiere el donatario los elementos objeto de la donación.

En consecuencia, el devengo del IIVTNU derivado de la transmisión de la propiedad del terreno de naturaleza urbana o del derecho real de goce limitativo del dominio sobre este, tendrá lugar en la fecha de la transmisión, es decir, en la fecha del fallecimiento del donante (causante).

Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, si la donación planteada por el consultante tiene la naturaleza de donación mortis causa en el sentido expresado anteriormente, en cuanto que sus efectos se producirán en la fecha del fallecimiento del donante (consultante) y, por tanto, los donatarios (los 2 hijos) no adquieren la propiedad (facultad de disposición y de uso) de los bienes inmuebles urbanos hasta la fecha del fallecimiento de su padre, el devengo del IIVTNU se producirá en la fecha del fallecimiento del consultante, ya que esta será la fecha de la transmisión .

Bajo este supuesto, en la fecha de la escritura pública de la donación mortis causa, los hijos (donatarios) no adquieren la propiedad de los bienes inmuebles, es decir, no adquieren ninguna de las facultades inherentes al derecho de propiedad, entre ellas la facultad de uso y disfrute y la facultad de disposición.

A estos efectos, el apartado 4 del artículo 109 del TRLRHL dispone:

“4. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior.”

Asimismo, el apartado 4 del artículo 108 del TRLRHL regula una bonificación potestativa que pueden establecer los ayuntamientos mediante ordenanza fiscal, disponiendo que:

“4. Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.”. Por su parte, el apartado 6 del mismo artículo 108 dispone:

“6. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refieren los párrafos anteriores se establecerá en la ordenanza fiscal.”

Por tanto, en el caso de que se trate de una donación mortis causa que despliega sus efectos en la fecha del fallecimiento del donante (causante), resultará de aplicación la bonificación del artículo 108.4 del TRLRHL, siempre que la ordenanza fiscal reguladora del impuesto la tenga establecida en la fecha de dicho fallecimiento (fecha de devengo del impuesto), y en el porcentaje y requisitos o condiciones vigentes en dicha fecha,

A estos efectos, el artículo 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece en su apartado 1:

“1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la

# TRIBUTOS MUNICIPALES

obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.”.

En caso contrario, es decir, si mediante el negocio jurídico planteado por el consultante, los donatarios adquieren la propiedad de los bienes inmuebles a partir de la fecha de la escritura pública de la donación, en este caso, se estará no ante una donación mortis causa, sino ante una donación inter vivos, que produce sus efectos en vida del donante, por lo que el devengo del IIVTNU se producirá, de acuerdo con el artículo 109.1.a) del TRLRHL, en la fecha de la transmisión de la propiedad, es decir, en la fecha del otorgamiento de la escritura pública de donación.

Y en este último caso, no resultará de aplicación la bonificación del artículo 108.4 del TRLRHL, ya que se trata de una donación inter vivos.



