

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BIT_{plus}

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- Real Decreto-ley 30/2020, de 29 de septiembre, de medidas sociales en defensa del empleo.....4

NOVEDADES NORMATIVAS

- La declaración de responsabilidad patrimonial del estado legislador por vulneración del ordenamiento constitucional y el IIVTNU

Juan Calvo Vérguez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura6

TEMAS FISCALES

CONSULTAS DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....24

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos Jurídicos Documentados..... 24
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....30
- Impuesto sobre el Patrimonio.....32

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

CONSULTAS DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....35

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES NORMATIVAS.....4

Real Decreto-ley 30/2020, de 29 de septiembre, de medidas sociales en defensa del empleo. 4

NOVEDADES NORMATIVAS

Real Decreto-ley 30/2020, de 29 de septiembre, de medidas sociales en defensa del empleo.

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

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES 6

La declaración de responsabilidad patrimonial del estado legislador por vulneración del ordenamiento constitucional y el IIVTNU

JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura. 6

La declaración de responsabilidad patrimonial del estado legislador por vulneración del ordenamiento constitucional y el IIVTNU.

JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

I.- CONSIDERACIONES GENERALES.

II.- PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN EN EL ÁMBITO DEL IIVTNU.

III.- LA ACREDITACIÓN DE LA AUSENCIA DE GANANCIA CON LA TRANSMISIÓN A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TS.

IV. ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL A LA LUZ DE LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TS.

I. CONSIDERACIONES GENERALES.

Como es sabido establece el art. 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, lo siguiente: "1. Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos salvo en los casos de fuerza mayor o de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley.

La anulación en vía administrativa o por el orden jurisdiccional contencioso administrativo de los actos o disposiciones administrativas no presupone, por sí misma, derecho a la indemnización.

2. En todo caso, el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas.

3. Asimismo, los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas de toda lesión que sufran en sus bienes y derechos como consecuencia de la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos que no tengan el deber jurídico de soportar cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que en ellos se especifiquen.

La responsabilidad del Estado legislador podrá surgir también en los siguientes supuestos, siempre que concurran los requisitos previstos en los apartados anteriores:

a) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma

con rango de ley declarada inconstitucional, siempre que concurran los requisitos del apartado 4.

b) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5.

4. Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada.

5. Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada. Asimismo, deberán cumplirse todos los requisitos siguientes:

a) La norma ha de tener por objeto conferir derechos a los particulares.

b) El incumplimiento ha de estar suficientemente caracterizado.

c) Ha de existir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares.

6. La sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el 'Boletín Oficial del Estado' o en el 'Diario Oficial de la Unión Europea', según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa.

7. La responsabilidad patrimonial del Estado por el funcionamiento de la Administración de Justicia se regirá por la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

8. El Consejo de Ministros fijará el importe de las indemnizaciones que proceda abonar cuando el Tribunal Constitucional haya declarado, a instancia de parte interesada, la existencia de un funcionamiento anormal en la tramitación de los recursos de amparo o de las cuestiones de inconstitucionalidad.

El procedimiento para fijar el importe de las indemnizaciones se tramitará por el Ministerio de Justicia, con audiencia al Consejo de Estado.

9. Se seguirá el procedimiento previsto en la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas para determinar la responsabilidad de las Administraciones Públicas por los daños y perjuicios causados a terceros durante la ejecución de contratos cuando sean consecuencia de una orden inmediata y directa de la Administración o de los vicios del proyecto elaborado por ella misma sin perjuicio de las especialidades que, en su caso establezca el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público".¹

Al amparo de la citada regulación recogida en la Ley 40/2015 es necesario que la norma en cuestión tenga por objeto conferir derechos a los particulares así como que el incumplimiento esté suficientemente caracterizado y que exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la Unión y el daño sufrido por los particulares. En

el supuesto de que el daño o lesión fuese consecuencia de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión procedería su indemnización cuando el particular hubiese obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del Derecho de la Unión posteriormente declarada.²

Adviértase que el reclamante debe haber recibido una sentencia desestimatoria de su pretensión. En otro caso no podrá llevar a cabo el ejercicio de la acción de responsabilidad. Nada se dispone en cambio acerca de que el reclamante haya agotado la vía judicial contra el acto impugnado, requiriéndose únicamente que haya litigado y que la sentencia desestimatoria haya alcanzado firmeza.

Se exige así para el nacimiento de la responsabilidad que el interesado haya recurrido contra el acto alegando precisamente la inconstitucionalidad que será posteriormente declarada y que, a la vista de la exigencia de contar con sentencia firme, no haya sido atendida su pretensión. En efecto, el interesado que pretenda obtener, vía responsabilidad patrimonial, el resarcimiento del tributo satisfecho debe, además de recurrir, hacerlo exactamente en el motivo por el que se termine declarando la inconstitucionalidad de la norma aplicada. Tal y como dispone a tal efecto el art. 32.4 de la Ley 40/2015 "Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada". De ello se desprende por tanto que si el contribuyente no ha recurrido o no ha obtenido sentencia firme al hallarse el pleito en tramitación o no haberse invocado por él la inconstitucionalidad, no podrá en ningún

¹ El apartado primero del citado art. 32 de la Ley 40/2015 regula con carácter general la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas, refiriéndose al derecho de los particulares a ser indemnizados por la Administración por toda lesión en su patrimonio, siempre que ésta sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos (salvo los casos de fuerza mayor o de la existencia de un deber jurídico que obligue a soportar el daño) y que el daño alegado sea efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación a una persona o grupo de personas. Por su parte el apartado tercero del citado precepto se refiere al supuesto de responsabilidad del Estado que se origina cuando la lesión al particular es consecuencia de la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos que no tengan el deber jurídico de soportar, siempre y cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que en ellos se especifiquen. Y, refiriéndose en particular a la responsabilidad del Estado legislador, precisa los siguientes supuestos en los que puede surgir dicha responsabilidad: cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional; y cuando los daños deriven de la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea. Tratándose del primero de los supuestos indicados, al margen de los requisitos exigidos con carácter general, de cara a percibir la indemnización de los correspondientes daños patrimoniales se requiere que el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, así como que en alguna de las instancias haya alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada por el Tribunal Constitucional.

² Tal y como afirma el Tribunal Supremo (TS) en sus Sentencias de 10 de octubre, 21 de noviembre y 5 de diciembre de 2019, "Para que nazca el deber de indemnizar, deben concurrir los requisitos generales de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas, que son dos fundamentalmente: a) que la aplicación de la ley haya ocasionado una lesión que 'el particular no tenga el deber jurídico de soportar', lo que nos lleva a analizar la antijuridicidad de la lesión; y b) que el daño alegado sea 'efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas', con lo que la efectividad nos llevará a la discusión sobre la prueba del daño". Refiriéndose además a la antijuridicidad del daño señaló el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 10 de octubre de 2019 que "En los casos en que el título de imputación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador lo es, la posterior declaración de inconstitucionalidad de la ley o norma con fuerza de ley cuya aplicación irrogó el perjuicio debe imponerse como regla general o de principio la afirmación o reconocimiento de la antijuridicidad de éste, pues si tiene su origen en esa actuación antijurídica de aquél, constatada por dicha declaración, sólo circunstancias singulares, de clara y relevante entidad, podrían, como hipótesis no descartable, llegar a explicar y justificar una afirmación contraria, que aseverara que el perjudicado tuviera el deber jurídico de soportar el daño". Basta por tanto con que la norma sea declarada inconstitucional para considerar que nace el título de la imputación de la responsabilidad patrimonial, sin mayor exigencia, no pudiendo ningún sujeto (dejando a salvo supuestos verdaderamente excepcionales debidamente establecidos en una norma) ser obligado a soportar los efectos patrimoniales derivados del pago de un gravamen inconstitucional.

caso obtener resarcimiento alguno por la vía de responsabilidad.³

En aquellos casos en los que el daño o lesión sea consecuencia de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión el derecho a reclamar prescribirá al año de la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la sentencia que declare que la norma legislativa es contraria al Derecho de la Unión Europea, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 65 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Tal y como ha precisado DE MIGUEL CANUTO⁴, ello se contrapone a la regla general de responsabilidad patrimonial de la Administración aplicable, de conformidad con la cual en aquellos supuestos en los que proceda reconocer el derecho a indemnización por anulación en vía administrativa o contencioso-administrativa de un acto o disposición de carácter general el derecho a reclamar prescribirá al año de haberse notificado la resolución administrativa o la sentencia definitiva, ya resuelva ésta una cuestión prejudicial de interpretación de una norma de la Unión o se trate de una sentencia estimatoria de un recurso por incumplimiento del Estado, activo u omisivo.

El contribuyente podrá dirigirse a la Administración solicitando el reconocimiento de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, previéndose a tal efecto la posibilidad de que la Administración pueda iniciar de oficio el procedimiento.

Por lo que respecta a las solicitudes de iniciación en los procedimientos de responsabilidad patrimonial, los interesados sólo podrán solicitar el inicio de un procedimiento de responsabilidad patrimonial cuando no haya prescrito su derecho a reclamar, produciéndose la prescripción de este último al año de producido el hecho o, en su caso, el acto que motive la indemnización o que manifieste su efecto lesivo.

El art. 67 de la Ley 39/2015, al regular las solicitudes de iniciación en los procedimientos de responsabilidad patrimonial, señala que “1. *Los interesados sólo podrán solicitar el inicio de un procedimiento de responsabilidad patrimonial, cuando no haya prescrito su derecho a reclamar. El derecho a reclamar prescribirá al año de producido el hecho o el acto que motive la indemnización o se manifieste su efecto lesivo. En caso de daños de carácter físico o psíquico a las perso-*

nas, el plazo empezará a computarse desde la curación o la determinación del alcance de las secuelas”. Añade asimismo dicho apartado en su párrafo final que “*En los casos de responsabilidad patrimonial a que se refiere el artículo 32, apartados 4 y 5, de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, el derecho a reclamar prescribirá al año de la publicación en el ‘Boletín Oficial del Estado’ o en el ‘Diario Oficial de la Unión Europea’, según el caso, de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma o su carácter contrario al Derecho de la Unión Europea*”. De este modo el plazo ha de comenzar a computarse desde la publicación de la sentencia.

Aquellas solicitudes que presenten los interesados deberán especificar cuáles son las lesiones producidas, indicando además la relación de causalidad entre éstas y el funcionamiento del servicio público, el momento en que la lesión efectivamente se produjo y la evaluación económica de la responsabilidad patrimonial, si fuera posible. La solicitud irá acompañada de cuantas alegaciones, documentos e informaciones se estimen oportunos así como de la proposición de prueba, concretando los medios de que pretenda valerse el reclamante.

¿Y cuáles son los principales rasgos configuradores del inicio de oficio de los procedimientos de responsabilidad patrimonial? Con carácter general cuando la Administración decida iniciarlo de oficio el acuerdo de iniciación se notificará a los particulares presuntamente lesionados, concediéndoles un plazo de diez días para que aporten las alegaciones, documentos o información estimen conveniente a su derecho y propongan las pruebas pertinentes para su reconocimiento. El procedimiento iniciado será instruido aunque los particulares hipotéticamente lesionados no se personen en el plazo establecido, siendo necesario a tal efecto que no haya prescrito el derecho a la reclamación del interesado. Se estima preceptivo solicitar informe al servicio cuyo funcionamiento haya ocasionado la posible lesión indemnizable, no pudiendo exceder de diez días el plazo para su emisión.

Siendo las indemnizaciones reclamadas de cuantía igual o superior a 50.000 euros (o atendiendo, en su caso, a la cuantía que se establezca en la correspondiente legislación autonómica) así como en aquellos casos que disponga la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, reguladora del Consejo de Estado, será preceptivo solicitar dictamen del supremo ór-

³ Tal y como dispone el apartado 6 del art. 32 de la Ley 40/2015 anteriormente citado la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley producirá efectos desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, salvo que en ella se establezca otra cosa. Por su parte el art. 34 de la citada Ley, encargado de regular la percepción de indemnizaciones, procede a limitar respecto de la responsabilidad del Estado legislador los daños producidos en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley, salvo que dicho pronunciamiento señalase otra cosa. En todo caso corresponde al Consejo de Ministros resolver la reclamación presentada, siendo preceptivo a tal efecto el dictamen del Consejo de Estado cuando las indemnizaciones reclamadas sean de cuantía igual o superior a 50.000 euros. Contra la resolución del Consejo de Ministros cabría interponer recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo.

⁴ DE MIGUEL CANUTO, E., “Responsabilidad del Estado legislador por contrariedad con el Derecho de la Unión”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2017 (consultado en www.aranzadigital.es). Tal y como recuerda este autor, sólo serán indemnizables las lesiones producidas al particular provenientes de daños que éste no tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley, debiendo ser el daño alegado efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas. Por lo que respecta al alcance temporal de la indemnización subraya el citado autor que “en los casos de responsabilidad patrimonial por aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión serán indemnizables los daños producidos en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia que declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión, salvo que la propia sentencia disponga otra cosa”.

gano consultivo o, en su caso, del órgano consultivo de la Comunidad Autónoma. A estos efectos, el órgano instructor remitirá al órgano competente para solicitar el dictamen una propuesta de resolución o, en su caso, la propuesta de acuerdo por el que se podría terminar convencionalmente el procedimiento, en el plazo de diez días a contar desde la finalización del trámite de audiencia. El dictamen debe ser emitido en el plazo de dos meses, debiendo pronunciarse sobre la existencia o no de relación de causalidad entre el funcionamiento del servicio público y la lesión producida y, en su caso, sobre la valoración del daño causado y la cuantía y modo de la indemnización de acuerdo con los criterios legalmente establecidos.

En estos procedimientos en materia de responsabilidad patrimonial el órgano competente debe resolver una vez recibido, en su caso, el dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente o bien, cuando éste no sea preceptivo, una vez finalizado el trámite de audiencia. Alcanzándose propuesta de acuerdo ésta deberá someterse para su formalización por el interesado y por el órgano competente para suscribirlo. En cambio, cuando no se estime procedente formalizar la propuesta de terminación convencional el órgano competente deberá resolver.

De cara a la resolución de estos procedimientos de responsabilidad patrimonial será necesario que aquélla se pronuncie sobre la existencia o no de la relación de causalidad entre el funcionamiento del servicio público y la lesión producida, y sobre la valoración del daño causado, la cuantía y el modo de la indemnización, cuando proceda, según los criterios que para calcularla y abonarla se establecen en la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público. El plazo máximo para resolver y notificar la resolución del procedimiento, o bien para formalizar el acuerdo, es de seis meses, contados de fecha a fecha desde que se inició el procedimiento. La consecuencia del incumplimiento del plazo es que podrá entenderse que la resolución es contraria al reconocimiento de la indemnización del particular.

No obstante, y sin perjuicio de lo anterior, el transcurso del plazo máximo legal para resolver un procedimiento y notificar la resolución se podrá suspender cuando se soliciten informes preceptivos a un órgano de la misma o distinta Administración, por el tiempo que medie entre la petición (que deberá comunicarse a los interesados) y la recepción del informe (que igualmente deberá ser comunicada a los mismos). Este plazo de suspensión no podrá exceder en ningún caso de tres meses. En caso de no recibirse el informe en el plazo indicado, proseguirá el procedimiento.

Respecto a la competencia para la resolución de los procedimientos, en el ámbito de la Administración General del Estado, los procedimientos se resolverán por el Consejo de Ministros en los casos de responsabilidad del Estado legislador o cuando una ley así lo disponga. Por su parte en el ámbito autonómico y local los procedimientos de responsabilidad patrimonial se resolverán por los órganos correspondientes

de las Comunidades Autónomas o de las Entidades que integran la Administración Local. Tratándose de entidades de Derecho Público, las normas que determinen su régimen jurídico podrán establecer los órganos a quien corresponda la resolución de los procedimientos de responsabilidad patrimonial. En su defecto, se aplicarán las normas previstas para los Entes públicos territoriales. En todo caso la resolución de los procedimientos de responsabilidad patrimonial pone fin a la vía administrativa, abriendo las puertas a la interposición de recurso contencioso-administrativo.

Por otra parte, y tal y como se anuncia ya en la Exposición de Motivos de la Ley 39/2015, fue objeto de incorporación a través de la citada Ley un nuevo Capítulo relativo a la tramitación simplificada del procedimiento administrativo común a través del cual se establece su ámbito objetivo de aplicación, el plazo máximo de resolución (que será de treinta días) y los trámites de que constará. Si en un procedimiento fuera necesario realizar cualquier otro trámite adicional, deberá seguirse entonces la tramitación ordinaria.

Con carácter general cuando razones de interés público o la falta de complejidad del procedimiento así lo aconsejasen, las Administraciones podrían acordar, de oficio o a solicitud del interesado, la tramitación simplificada del procedimiento.

¿Qué relaciones ha previsto el legislador entre la citada tramitación y la tramitación ordinaria? De acuerdo con lo establecido por el art. 96.1 de la Ley 39/2015 en el supuesto de que un concreto procedimiento exigiera la realización de un trámite distinto de los trámites previstos deberá ser tramitado de manera ordinaria. En cualquier momento del procedimiento anterior a su resolución el órgano competente para su tramitación podrá acordar continuar con arreglo a la tramitación ordinaria.

Si la Administración acordara de oficio la tramitación simplificada del procedimiento habrá de notificarlo a los interesados. Si alguno de ellos manifestara su oposición expresa, la Administración deberá seguir la tramitación ordinaria. Y, en el supuesto de que los interesados solicitasen la tramitación simplificada del procedimiento, si el órgano competente para la tramitación considerase que no concurre alguna de las razones previstas, podría desestimar la solicitud en el plazo de cinco días a contar desde su presentación, sin que exista posibilidad de recurso por parte del interesado. Una vez transcurrido el mencionado plazo de cinco días se entenderá desestimada la solicitud.

Téngase presente para finalizar que, en los procedimientos en materia de responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas, una vez iniciado el procedimiento administrativo, el órgano competente para su tramitación podrá acordar de oficio la suspensión del procedimiento general y la iniciación de un procedimiento simplificado en el supuesto de que considerara inequívoca la relación de causalidad entre el funcionamiento del servicio público y la lesión, así como la valoración del daño y el cálculo de la cuantía de la indemnización.

Los procedimientos administrativos tramitados de manera simplificada deben ser resueltos en un plazo de treinta días a contar desde el siguiente al que se notifique al interesado el acuerdo de tramitación simplificada del procedimiento, salvo que reste menos tiempo para su tramitación ordinaria. Estos procedimientos administrativos tramitados de manera simplificada constarán únicamente de los siguientes trámites: inicio del procedimiento de oficio o a solicitud del interesado; subsanación de la solicitud presentada, en su caso; alegaciones formuladas al inicio del procedimiento durante el plazo de cinco días; trámite de audiencia en aquellos casos en los que la resolución vaya a ser desfavorable para el interesado; informe del servicio jurídico, cuando éste sea preceptivo; dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma en los casos en que sea preceptivo; y resolución. No está previsto un específico trámite para la práctica de pruebas.

Respecto al dictamen al Consejo de Estado (u órgano equivalente) el órgano competente ha de solicitar la emisión del dictamen en un plazo tal que permita cumplir el plazo de resolución del procedimiento. El dictamen podrá ser emitido en el plazo de quince días si así lo solicita el órgano competente. Desde que se solicite hasta que éste sea emitido se producirá la suspensión automática del plazo para resolver.

En el expediente que se remita al Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente se incluirá una propuesta de resolución. Cuando el dictamen sea contrario al fondo de la propuesta de resolución, con independencia de que se atienda o no este criterio, el órgano competente para resolver ha de acordar continuar el procedimiento según la tramitación ordinaria, lo que se notificará a los interesados, entendiéndose convalidadas todas las actuaciones que se hubieran realizado durante la tramitación simplificada del procedimiento, a excepción del dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente.

En todo caso, produciéndose una arbitraria o injustificada tramitación simplificada o abreviada del procedimiento podría tener lugar la impugnación de la resolución que ponga fin al mismo. Y, en este sentido, la ausencia de acuerdo de tramitación simplificada previo a su curso constituye un vicio de validez de la resolución final.

II. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN EN EL ÁMBITO DEL IIVTNU.

Por lo que interesa al objeto concreto de nuestro análisis, la eventual declaración de responsabilidad patrimonial del Es-

tado legislador por vulneración de la Constitución contenida en la regulación ya analizada de la Ley 40/2015 (y, en particular, la exigencia de haber impugnado el acto lesivo) dentro del ámbito del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), *a priori* únicamente resultaría admisible respecto de aquellos contribuyentes del Impuesto que hubiesen impugnado las autoliquidaciones y liquidaciones giradas en casos de minusvalía alegando la inconstitucionalidad y a los que se les hubiese desestimado su recurso, siempre y cuando el ingreso en cuestión no fuese anterior en más de cinco años a la Sentencia que declaró la inconstitucionalidad. Y si el recurso interpuesto al efecto hubiese ido desestimado al no considerarse acreditada la existencia de minusvalía (no estimándose en consecuencia probada la pérdida) no cabría la posibilidad de acudir a esta vía.

Por otra parte, al amparo de la actual situación planteada respecto del citado gravamen, el Impuesto habría de ser devuelto cuando existiera una pérdida, siendo no obstante el Ayuntamiento (y no el contribuyente) quien habría de probar la existencia de un incremento real en el valor del inmueble⁵. Es decir, no sería el contribuyente quien habría de demostrar que hubo pérdida para recuperar la suma abonada sino que, por el contrario, correspondería a los Entes Locales demostrar que hubo ganancia para poder cobrarlo. Téngase presente a este respecto que carecería de toda razón de ser exigir que el sujeto pasivo pruebe el decremento de valor mediante una prueba pericial de la existencia del mismo, reclamándose así que pruebe la inexistencia de un hecho que no constituye el presupuesto de hecho de ninguna norma aplicable⁶. La exigencia de la carga de la prueba al sujeto pasivo constituiría un requisito no establecido legalmente para excepcionar la aplicación de un precepto que, como es sobradamente conocido, fue declarado inconstitucional. El sujeto pasivo cumple su deber declarando el valor, correspondiendo a la

naturaleza urbana. En suma, habría que entrar a analizar la relación del valor catastral del inmueble correspondiente al año de venta y el valor de mercado del mismo año. Y ello teniendo presente que, en ocasiones, el valor del suelo puede no corresponderse con los parámetros que marca la normativa catastral. Véase a este respecto RIVERO, C., "La plusvalía municipal, a debate", *Juris & Lex*, núm. 163, 2018, pág. 78, quien señala que "Tales hechos pueden alegarse mediante un informe técnico que justifique de manera simultánea dos circunstancias: la disminución del valor del suelo con la transmisión del inmueble, como supuesto hecho gravado por el art. 104 de la TRLRHL; la disminución del valor de venta del inmueble justificado mediante tasaciones oficiales homologadas por el Banco de España o informes del Observatorio de Vivienda y Suelo del Ministerio de Fomento que vengán a demostrar y justificar los valores medios anuales de mercado de viviendas y que están en consonancia con los valores de venta reflejados en las escrituras públicas de compraventa. En un informe pericial es importante diferenciar y detectar las discrepancias existentes entre el valor de mercado o venta del inmueble y el valor catastral del mismo para saber determinar el porcentaje que corresponde a la disminución del valor del suelo".

⁶ Téngase presente además a este respecto que, de conformidad con lo declarado en la Sentencia del TS de 25 de abril de 2019, el hecho de que el informe pericial no diferencie entre el valor del suelo y el valor de la construcción no desvirtúa la acreditación de que ha habido una minusvalía.

Administración tributaria su comprobación por los medios legales establecidos⁷.

Lamentablemente, a pesar del considerable período de tiempo transcurrido desde la publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 59/2017, de 11 de mayo, el legislador estatal no ha procedido todavía a regular la forma de determinar la existencia o no de un elemento de valor del terreno susceptible de ser sometido a tributación. En base a ello resultaba conveniente que el Tribunal Supremo esclareciese la cuestión relativa a qué medio de prueba podría resultar admisible para hallar el valor del suelo a la fecha de la transmisión (paso previo y necesario, como es sabido, para averiguar si el mismo ha sufrido o no un incremento susceptible de gravamen), así como si, en aquellos casos en los que sea necesario individualizar el valor del terreno respecto del precio total de transmisión para comprobar si el mismo ha experimentado o no un aumento de valor, el método consistente en calcular la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble es válido, pese a que la escritura de adquisición del solar reflejase el precio de compra del solar (magnitud que podría diferir del valor catastral que tuviera asignado en el momento en que se produjo dicha adquisición). Con carácter adicional debía clarificarse si tal método habría de prevalecer sobre otros medios de prueba admisibles en derecho.

⁷ Véase en este sentido RUIZ ZAPATERO, G. G., "De nuevo sobre la confirmación en amparo de un tributo declarado inconstitucional", *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2018 (consultado en www.aranzadigital.es), quien afirma que "El sujeto pasivo no está legalmente obligado a nada distinto a la declaración de un valor, y el mismo debería ser considerado por la Administración a cualquier efecto si por cualquier razón carece de facultades de comprobación como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del precepto (...) Es verdad que la STC 59/2017 declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.2 y 110.4 del TRLHL porque los mismos impiden probar la existencia de un decremento de valor, pero eso no puede significar que el sujeto pasivo esté obligado a probar dicho decremento para excepcionar la exigencia del IIVTNU liquidado (...) La prueba en contrario presupone la validez de los preceptos y esta es incompatible con la STC 59/2017".

⁸ En el caso concreto de la STS de 17 de julio de 2018 el concreto pronunciamiento impugnado abogaba por asumir la tesis maximalista, al proceder a anular la liquidación practicada señalando que el Impuesto no podía exigirse por haber perdido vigencia total el precepto legal habilitante del gravamen. Dicha sentencia de apelación fue sin embargo casada y anulada ya que, en palabras del TS, "(...) Contiene un criterio contrario al de la STS de 9 de julio de 2018, pues considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, sobre determinación de la base imponible del impuesto municipal han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, afirmación que hemos rechazado formalmente, al afirmar que '(tales artículos)... a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del Fundamento Jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial". Con carácter adicional el Alto Tribunal rechazó el tenor excesivamente riguroso de la sentencia de primera instancia en materia de prueba, al apartarse de la suficiencia del principio de prueba que se puede exigir al contribuyente y de la exigencia que incumbe a la Administración de desvirtuar aquello que ha sido acreditado, siquiera sea indiciariamente, por aquel. De acuerdo con lo declarado por el Tribunal corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.

⁹ En relación con la presente Sentencia de 18 de julio de 2018 el Alto Tribunal se encargó de precisar que para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba que, al menos indiciariamente, permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas, así como optar por una prueba pericial que confirme tales indicios o, en definitiva, emplear cualquier otro medio probatorio que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Por su parte la Sentencia del Tribunal Superior

III. LA ACREDITACIÓN DE LA AUSENCIA DE GANANCIA CON LA TRANSMISIÓN A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TS.

Como seguramente se recordará las Sentencias del Tribunal Supremo de 17⁸ y 18 de julio⁹ de 2018 se pronunciaron acerca de la interpretación que debía hacerse de la STC 59/2017, de 11 de mayo, rechazando nuevamente (ya lo había hecho con anterioridad) la tesis maximalista y concluyendo al efecto que los arts. 107.1 y 107.2 del RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) son inconstitucionales solo parcialmente, esto es cuando, con ocasión de la transmisión de un inmueble, el contribuyente no obtenga un incremento de valor del terreno entre el momento de su adquisición y el momento de su transmisión, continuando en cambio vigentes cuando el obligado tributario no haya obtenido una pérdida vinculada con el terreno. Dicho de otro modo, los citados preceptos se declaran inconstitucionales únicamente si, al contrastar la valoración real de la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del terreno, el resultado es una minusvalía, y en ningún caso si el resultado es una plusvalía¹⁰.

de Justicia (TSJ) de Asturias de 30 de septiembre de 2019 rechaza que el hecho de que el bien en cuestión haya sido transmitido en un procedimiento de ejecución hipotecaria se pueda identificar, ni siquiera indiciariamente, con la inexistencia de plusvalía gravable a efectos del Impuesto. Y ello en tanto en cuanto, si bien el proceso de ejecución hipotecaria supone ciertamente una transmisión del bien que dio lugar a la liquidación tributaria, la cuestión que necesariamente se debe acreditar indiciariamente es la inexistencia de plusvalía con motivo de la transmisión en relación con la adquisición. En el presente caso, ni se acreditaba el precio de adquisición, ni se practicaba prueba alguna encaminada a determinar el valor del bien en el momento de su transmisión a efectos de la figura tributaria litigiosa ni ninguna otra prueba, si quiera indiciaria en el sentido apuntado. Ni existía prueba alguna que permitiese si quiera presumir la inexistencia de plusvalía, dado que la existencia de un procedimiento de ejecución hipotecaria no constituye prueba relacionada con el valor del inmueble ni tampoco con la minoración del precio o valor del bien. Ni siquiera el precio de adjudicación se podía asimilar al valor real del inmueble a efectos de determinar la existencia de plusvalía, ya que las circunstancias de la subasta concreta celebrada influyeron en el precio de la adjudicación, al no concurrir ningún postor.

¹⁰ En el caso específico de la Sentencia del TS de 17 de julio de 2018 la sentencia de instancia enjuiciada contenía un criterio contrario a la presente doctrina jurisprudencial elaborada por el Alto Tribunal, por considerar erróneamente que los arts. 107.1 y 107.2 a) del TRLHL habían sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico tras la publicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo. Asimismo se estima incorrecto el criterio de la sentencia recurrida en apelación, por cuanto la liquidación allí impugnada atendía sólo a los criterios de establecimiento de plusvalía presunta o automática derivada de la mera aplicación del art. 107 del RDLeg. 2/2004 (de los valores catastrales matizados por el coeficiente de revalorización presunta y el número de años transcurridos en el periodo de generación), prescindiendo en consecuencia de la declaración sobrevenida de inconstitucionalidad de los arts. 107 y 110, estando también aquejada de error jurídico en cuanto a los criterios que establecía en relación con la carga, principios de prueba válidos y objeto sobre el que tal prueba debe recaer. Concretamente el Juzgado adoptó una postura restrictiva respecto de la exigencia de prueba sobre la inexistencia de riqueza gravable rechazando a priori todo valor de prueba, aun indiciaria, a los precios recogidos en las escrituras públicas de adquisición y transmisión, atribuyendo al interesado la carga de probar la pérdida patrimonial por medios distintos al de la exhibición de tales instrumentos, lo que suponía exigir una prueba pericial para acreditar que se produjo la minusvalía que situaría la transmisión efectuada fuera del ámbito objetivo de la aplicación del gravamen.

Asimismo reconocía el TS a través de estas Sentencias la existencia de inconstitucionalidad respecto del art. 110.4 del TRLRHL, lo que permitiría al obligado tributario demostrar que el terreno, durante los años de tenencia, no ha experimentado un aumento de valor y, en consecuencia, que no se ha obtenido una ganancia con ocasión de su transmisión, evitando la liquidación o autoliquidación del tributo. Dicha acreditación podría efectuarse utilizando cualquiera de los métodos previstos en el art. 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)¹¹, reconociéndose a tal efecto la validez de los valores que consten en las escrituras públicas de adquisición y transmisión del inmueble para acreditar la existencia de minusvalía o la inexistencia de plusvalía de cara a reclamar la inaplicabilidad del Impuesto, salvo que la Administración pruebe la falta de corrección de los precios aplicados en las transacciones de compra y venta. En definitiva, el sujeto pasivo podrá acudir a cualquier medio de prueba que al menos indiciariamente permita apreciarla (caso de las escrituras públicas, la prueba pericial o cualquier otro conforme al art. 106.1 de la LGT), debiendo ser la Administración la que pruebe en contra de las pretensiones del sujeto pasivo con los medios que se le reconocen en la vía administrativa o, en su caso, en la contencioso-administrativa.

De acuerdo con lo declarado por el TS los datos escritos habrían de ser suficientes para desplazar al Ayuntamiento liquidador la carga de acreditar en contra, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido. Los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y

ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto (el cual no se puede establecer con carácter abstracto en sede casacional) sí que bastaría, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del Impuesto. En consecuencia tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficientes (desde la perspectiva de la *onus probando*) para desplazar a la parte contraria (el Ayuntamiento gestor y liquidador) la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o que no se corresponden con la realidad de lo sucedido.¹²

Se ha de hacer referencia asimismo a las Sentencias del TS de 6, 7 y 8 de noviembre de 2018, las cuales se remiten *in integrum* a lo declarado como jurisprudencia por el Alto Tribunal en su Sentencia de 9 de julio de 2018 de cara a resolver cada uno de los distintos supuestos de hecho planteados, relativos a la valoración de la prueba como suficiente para demostrar que en los supuestos de autos contemplados se produjo una transmisión con pérdida de valor del terreno.

En el caso específico analizado a través de la STS de 6 de noviembre de 2018 los bienes transmitidos se adquirieron por un matrimonio y, en virtud del convenio regulador de su disolución, años después, la esposa transmitió su participación por un valor inferior, valoración ésta que, además, se aproximaba a la contenida en un informe pericial admitido como documental. Se trataba por tanto de un supuesto en el que los bienes transmitidos se adquirieron por un matrimonio, que se disolvía y en cuyo convenio regulador se adjudicó el bien uno de ellos, procediendo posteriormente a su transmisión por un valor inferior que, además, se aproximaba al de un informe pericial admitido como prueba documental, siendo esta última la operación generadora de la liquidación del Impuesto.

Pues bien, de acuerdo con lo ya declarado por el Alto Tribunal en su Sentencia de 17 julio de 2018, en casos como el presente no cabe desdeñar *a priori* todo valor de prueba

¹¹ Nada se señaló en cambio respecto de la presunción de certeza de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios a que se refiere el art. 108.4 de la LGT.

¹² Ya en 2019 seguirían la estela de la inicial Sentencia de 9 de julio de 2018, entre otras, la Sentencia del Alto Tribunal de 5 de febrero de 2019, a través de la cual se volvía a rechazar la interpretación "maximalista" de la declaración de inconstitucionalidad establecida por el intérprete supremo de nuestra Constitución, la cual era sostenida por el tribunal de apelación. Tal y como afirmó el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 5 de febrero (criterio igualmente reiterado en la Sentencia de 12 de febrero de 2019) "(...) El Tribunal Constitucional dejó claro que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Con lo que parece estar haciendo una declaración parcial de inconstitucionalidad, en tanto que recalca asimismo que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual, sino que lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, por lo que puede pensarse que en los casos en los que se acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, al menos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan aplicables por los órganos de la Administración o de la jurisdicción contencioso-administrativa. Y, por otro lado, sin embargo, el Tribunal Constitucional también indica que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa. Aunque, a renglón seguido, precisa que lo que en realidad corresponde al legislador mediante las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto es arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (...) Para el Tribunal Supremo, la única afirmación que comparte de la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia es que corresponde al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptacio-

nes pertinentes en el régimen legal del IIVTNU para dar cumplimiento a las exigencias que derivan del artículo 31.1 CE y, señaladamente, del principio de capacidad económica. Lo demás, ni lo dijo el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 59/2017, ni en buena lógica puede inferirse de una interpretación unitaria y sistemática de los fundamentos jurídicos y de la declaración de inconstitucionalidad contenida en el fallo de su pronunciamiento"; en el caso concreto de la STS de 12 de febrero de 2019, refiriéndose el Alto Tribunal a los medios de prueba y a la acreditación de la minusvalía, se concluiría que "(...) No cabe desdeñar *a priori* todo valor de prueba, aun indiciaria, a los precios recogidos en las escrituras públicas de adquisición y transmisión, de la misma manera que tampoco resulta procedente atribuir al interesado la carga de probar la pérdida patrimonial por medios distintos al de la exhibición de tales instrumentos ni, por último, exigir, a la postre, una prueba pericial —aunque en este caso se haya aportado como prueba documental un informe pericial— para acreditar que se ha experimentado la minusvalía que situaría la transmisión efectuada fuera del ámbito objetivo de la aplicación del tributo. En otras palabras, tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficientes, desde la perspectiva del *onus probando*, para desplazar a la parte contraria, al ayuntamiento gestor y liquidador, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido". En todo caso a través de esta Sentencia de 12 de febrero de 2019 (y de una posterior de 13 de febrero de 2019) el TS procedió a matizar que las escrituras pueden considerarse insuficientes, aun como principio de prueba, en aquellos casos concretos en los que existe vinculación entre las partes.

(aun indiciaria) a los precios recogidos en las escrituras públicas de adquisición y transmisión, de la misma manera que tampoco resulta procedente atribuir al interesado la carga de probar la pérdida patrimonial por medios distintos al de la exhibición de tales instrumentos ni exigir, a la postre, una prueba pericial destinada a acreditar que se ha experimentado la minusvalía que situaría la transmisión efectuada fuera del ámbito objetivo de la aplicación del tributo. Tales datos, a menos que fueran simulados, habrían de ser suficientes para desplazar a la parte contraria (esto es, al Ayuntamiento gestor y liquidador) la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final eran mendaces o falsos o no se correspondían con la realidad de lo sucedido¹³. En consecuencia el análisis de la prueba permitió entender que el obligado tributario logró acreditar en este caso la minusvalía que se le había producido con ocasión de la transmisión en cuestión, lo que justificaba que la misma quedase excluida del gravamen del Impuesto.¹⁴

Con carácter adicional, a pesar de que el Ente Local planteaba como argumento que el valor catastral del suelo de las fincas objeto de transmisión era superior al valor del suelo en la fecha de adquisición (circunstancia que, a su juicio, evidenciaba la existencia de una plusvalía por el hecho de que dicho valor catastral tomaba como referencia el valor de mercado) el Alto Tribunal rechaza dicho planteamiento argumentando que el mismo supondría reincidir en los planteamientos de establecer una plusvalía automática derivada de la mera aplicación de los valores catastrales, matizados por el correspondiente coeficiente y el número de años transcurridos en el período de generación, eludiéndose con ello la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia del TC. En suma, en el presente caso el análisis de la prueba permitía entender que el obligado tributario había acreditado

que se le había producido una minusvalía con ocasión de la transmisión en cuestión, lo que justificaba que la misma quedara excluida del gravamen.

Por su parte a través de su Sentencia de 7 de noviembre de 2018 el TS procedió a desechar el planteamiento efectuado por el Tribunal de instancia en virtud del cual los artículos del TRLHL declarados inconstitucionales estaban fuera del ordenamiento y no podían ser aplicados, lo que suponía que el Impuesto no podía ser exaccionado, ordenándose retrotraer los autos a fin de que se permitiese al obligado tributario demostrar la inexistencia de incremento de valor en los terrenos y se valorase la prueba aportada en aquella instancia, al no constar la misma en este momento procesal. En efecto, al no existir una valoración sobre la existencia o no del incremento del valor de los terrenos y al no haber tampoco prueba alguna de que se hubiera producido minusvalía, procedía la retroacción de actuaciones a fin de que se permitiese al obligado tributario demostrar la inexistencia de incremento de valor en los terrenos y se valore la prueba que aporte.

Y la Sentencia del Alto Tribunal de 8 de noviembre de 2018 procedió nuevamente a aplicar esta línea de interpretación maximalista, pudiendo el Tribunal Supremo, concluyéndose a tal efecto que en el supuesto de autos planteado había quedado probada la inexistencia de incremento de valor en la medida en que así se desprendía de las palabras del propio tribunal de instancia.¹⁵

No cabe en consecuencia, tal y como afirma el TS en su Sentencia de 14 de noviembre de 2018, poner entredicho el método de cálculo del IIVTNU basado en el valor catastral

caso, la falsedad o inadecuación de los valores inicial y final del terreno.

¹³ En el supuesto de autos planteado el Ayuntamiento exaccionante alegó en casación que el valor catastral del suelo de las fincas objeto de transmisión en el año 2015 era superior al valor del suelo en la fecha de adquisición (2007), lo que a su juicio venía a poner de manifiesto la existencia de una plusvalía por la circunstancia de que dicho valor catastral tomó como referencia el valor de mercado. Sin embargo el Alto Tribunal rechaza dicha argumentación al estimar que la misma responde a los criterios de establecimiento de plusvalía presunta o automática derivada de la mera aplicación del art. 107 del TRLRHL, esto es, de los valores catastrales matizados por el correspondiente coeficiente y el número de años transcurridos en el período de generación, prescindiendo por tanto de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia del TC 59/2017 de 11 de mayo de 2017. En efecto de acuerdo con lo declarado por el Tribunal la utilización del citado criterio supondría prescindir de la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos indicados, al atender básicamente al establecimiento de una plusvalía presunta a partir de valores administrativos. Y, a pesar de que el Ente Local alegó igualmente que la contribuyente, a pesar de aportar un informe pericial sobre el valor de transmisión, no acreditó oportunamente a través de prueba pericial el valor de adquisición del suelo, de manera que los valores señalados no resultarían comparables, el Tribunal rechazó asimismo la citada argumentación al estimar que el valor de adquisición constaba acreditado mediante la aportación de escritura pública de compraventa, sugiriendo al respecto que el Ente Local estaba desconociendo las reglas de la carga de la prueba y declarando que no resulta procedente atribuir al interesado la carga de probar la pérdida patrimonial por medios distintos al de la exhibición de la escritura pública ni exigir una prueba pericial, siendo suficientemente válidos los medios de prueba aportados por la obligada tributaria para desplazar al Ayuntamiento la carga de acreditar, en su

¹⁴ Concretamente en el presente caso objeto de recurso la obligada tributaria aportó como medio de acreditación del valor de adquisición la escritura pública de compraventa, mientras que al objeto de acreditar el valor del bien en el instante de la transmisión que tuvo lugar con ocasión de la disolución del matrimonio aportó un informe pericial, siendo ambos medios, a juicio del Tribunal, suficientes para trasladar al Ayuntamiento la carga de la prueba de la existencia de plusvalía.

¹⁵ En efecto, en este último pronunciamiento de 8 de noviembre de 2018 el Alto Tribunal no se plantea ninguna duda acerca de si en los supuestos de transmisión *mortis causa* cabe realizar o no una interpretación diferente a la efectuada en su Sentencia de 9 de julio de 2018 acerca de cómo debe ser interpretada la inconstitucionalidad y nulidad del RDLeg. 2/2004 cuando regula el hecho y la base imponible del IIVTNU. Tal y como se ha analizado en la citada Sentencia de 9 de julio concluyó el TS que lo que se expulsó completa y definitivamente del ordenamiento jurídico fue la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los arts. 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos, reconociendo así el derecho del obligado tributario a probar la inexistencia de incremento del valor del terreno onerosamente transmitido y quedando la Administración obligada a probar lo contrario, si entendiéndose que lo que hubo fue un incremento. Pues bien, a través de esta Sentencia de 8 de noviembre de 2018 el TS aplicó la misma interpretación que para los supuestos de transmisión *inter vivos*, estimando así que lo que se pretende gravar es una riqueza (la del incremento de valor que han tenido los terrenos durante el tiempo de tenencia de un bien inmueble en manos de un contribuyente), motivo por el cual, teniendo en cuenta el hecho imponible "incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos." ex art. 104 RDLeg. 2/2004 no cabe el gravamen en los supuestos que manifiestan pérdida de valor del terreno.

sin acompañar prueba que acredite el error de cálculo al que conduce. En el concreto supuesto de autos objeto de revisión por el Alto Tribunal a través del citado pronunciamiento la parte actora no rechazó la existencia de un incremento de valor de los terrenos, limitándose tan sólo a impugnar el método de cálculo de la base imponible que, a su juicio, debía realizarse con unos parámetros distintos a los realizados por la Administración ya que estos, según adujo la demandante, determinaban un incremento de valor posterior a la fecha del devengo, por tomar en consideración el valor de los terrenos fijados a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). Sin embargo, como decimos, la demandante no negó la existencia de incremento de valor del terreno transmitido así como que el valor tomado en consideración por la Administración aplicando el determinado a efectos del Impuesto de Bienes Inmuebles fuese notoriamente inferior a la suma que se hacía constar como precio de transmisión en la escritura pública de enajenación. A mayor abundamiento la parte recurrente no solicitó ningún tipo de prueba para acreditar el error en el cálculo aplicado por la Administración municipal, afirmando explícitamente que se trataba de un hecho notorio la inidoneidad del método de cálculo aplicado por la Administración, alegación en la que insiste en el recurso de apelación¹⁶.

A resultas de lo anterior, habiendo propuesto la parte apelante una alteración del procedimiento de cálculo que desconocía directamente el mandato legal del art. 107.4 TRLRHL cuando dicho precepto dispone que, sobre el valor del terreno en el momento del devengo, se aplicará el porcentaje

anual determinado por el Ayuntamiento respectivo, dentro de los límites que establece el precepto, en función del número de años transcurrido, concluye el TS que la decisión del juzgador de instancia de rechazar esta alegación, ante la falta de toda prueba pericial técnica o de otro tipo que correspondía aportar a la demandante y que evidenciase la inadecuación del método de cálculo al citado mandato legal del art. 107 del RDLeg. 2/2004 resultaba plenamente fundada y razonable, haciendo inviable el planteamiento del recurso, que se limitó únicamente a reiterar las mismas cuestiones suscitadas en su escrito de demanda, las cuales fueron rechazadas por el juzgador de instancia con argumentos que no se desvirtuaron por la actora.¹⁷

Tal y como destaca además el Alto Tribunal en su Sentencia de 12 de diciembre de 2018 el método que se ha de aplicar para la determinación de la base imponible ha de ser el establecido por la normativa, no pudiendo aplicarse otro distinto, ya que ello implicaría una vulneración del principio de legalidad. La aplicación de un criterio distinto requeriría atacar la constitucionalidad del medio de determinación de la base imponible recogido por la normativa. Ahora bien matiza el TS que si se aportasen pruebas periciales, técnicas o de otro tipo que demostraran la “inadecuación” del método de cálculo establecido en la norma al principio de capacidad económica sería posible el planteamiento de cuestión de constitucionalidad.¹⁸

¹⁶ Tal y como constata el Alto Tribunal en esta Sentencia la parte actora no negó la existencia del incremento de valor del terreno transmitido, siendo el valor catastral tomado en consideración por la Administración notoriamente inferior al precio de transmisión recogido en la escritura pública de enajenación y no habiéndose realizado prueba alguna para acreditar el error en el cálculo aplicado por la Administración municipal. Lo que proponía la apelante era una alteración del procedimiento de cálculo que desconocía directamente el mandato legal que disponía que sobre el valor del terreno en el momento del devengo se aplicaría el porcentaje anual determinado por el Ayuntamiento respectivo, dentro de los límites que establece el precepto en función del número de años transcurrido. En base a todo ello la decisión del Juzgador de instancia de rechazar dicha alegación resultaba plenamente fundada y razonable, ante la falta de toda prueba (que correspondía además aportar a la demandante) pericial, técnica, o de otro tipo que evidenciase la inadecuación del método de cálculo al mandato legal, lo que hacía inviable el recurso de apelación, que se limitó a reiterar las mismas cuestiones suscitadas anteriormente y rechazadas por el Juzgador de instancia con argumentos que, como se ha indicado, no fueron desvirtuados por la actora.

¹⁷ En cambio, y asumiendo esta doctrina jurisprudencial elaborada por el TS relativa a la necesidad de desarrollar un esfuerzo probatorio en orden a acreditar la inexistencia de plusvalía con motivo de la transmisión que dio lugar al hecho imponible litigioso, analizó la Sentencia del TSJ. de Asturias de 29 de octubre de 2018 un supuesto en el que la parte recurrente, no solo trajo a los autos un principio de prueba indiciario, sino que aportó al proceso en la instancia una prueba pericial ratificada a presencia judicial, así como un segundo informe pericial sobre la pérdida patrimonial contable operada con la transmisión informe sobre los precios medios del metro cuadrado en la zona y las escrituras de adquisición del bien. Y, en cambio, la Administración no realizó prueba alguna ni comprobación de valores por ninguno de los medios ofrecidos por el art. 57 de la Ley General Tributaria, más allá del derivado de las escrituras públicas de declaración de obra nueva realizadas por anteriores propietarios del mismo tiempo atrás o por el contenido de resoluciones judiciales que no tenían por objeto valorar bien alguno sino resolver las controversias surgidas por la liquidación de un contrato público que afectaba a esos bienes.

¹⁸ Señala concretamente el TS lo siguiente en esta Sentencia de 12 de diciembre de 2018 respecto de la determinación de la base imponible: “En el recurso de apelación tan sólo se plantea por la actora su disconformidad con la fijación de la base imponible por el procedimiento establecido en el art. 107.1 y 107.2 a) del TRLH, cuestión que no fue resuelta por la sentencia de apelación. Lo primero que hay que puntualizar es que la parte actora y apelante no niega la existencia de un incremento de valor del terreno puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión del inmueble, y tan sólo impugna el método de cálculo de la base imponible que, a su juicio, debería realizarse con unos parámetros distintos a los realizados por la Administración. En efecto, la existencia de un incremento de valor resulta notoria (...) En segundo lugar, el valor catastral del terreno a la fecha del devengo, que fue aplicado para determinar la base imponible (...), sin que la actora y apelante cuestione tal valor catastral. Sobre la base de estas premisas, no puede prosperar el único alegato de la demandante (...) Lo que subyace en todo el escrito de apelación de la demandante es su disconformidad con el procedimiento de cálculo establecido en el art. 107.1 y 107.2 a) del TRLH, por entender que conduce a fijar como base imponible un incremento de valor calculado para un período posterior a la fecha del devengo, ya que toma en consideración precisamente el valor de los terrenos que en tal momento tengan asignado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sobre los que se aplican determinados porcentajes por año en función del tiempo de puesta de manifiesto del incremento valor, determinado por el período de permanencia del inmueble en el patrimonio del sujeto pasivo. Pero ese es precisamente el método de cálculo establecido por el legislador, a tenor de los art. 107.1 y 107.2 a) TRLHL y no existe duda alguna, y el actor no ha realizado prueba alguna que lo desvirtúe, de que las operaciones aritméticas realizadas en la autoliquidación reflejan fielmente el mandato normativo que está determinado en el art. 107.1 y 107.2.a) del TRLHL, en relación con el art. 107.4 del mismo texto legal, y con remisión al porcentaje anual que, dentro de los límites del art. 107.4 del TRLHL, fije cada ayuntamiento. Se trata, por tanto, de un procedimiento que se ajusta al mandato legal, y que no puede ser sustituido por otro, tal y como pretende el recurrente, por resultar sujeto al principio de legalidad y reserva de ley establecido en los artículos 7 y 8 respectivamente, ambos de la Ley General Tributaria. Sería preciso cuestionar primero la constitucionalidad del mandato legal, cuestionamiento que ni tan siquiera se propone por la parte recurrente.

La parte recurrente no solicitó ningún tipo de prueba para acreditar error en el sistema aplicado por la Administración municipal, afirmando explícitamente que era un hecho notorio la falta de idoneidad del método de cálculo aplicado por la Administración, alegación en la que insiste en el recurso de apelación. Pero lo que la parte entiende como hechos notorios, esto es, el resultado de la aplicación de fórmulas

Asimismo, y en virtud de lo declarado en la STS de 18 de diciembre de 2018¹⁹, el valor de tasación a efectos de subasta serviría como prueba de la minusvalía en la transmisión de un terreno gravado por el IIVTNU. En efecto, partiendo de la base de la jurisprudencia elaborada por el Alto Tribunal objeto de nuestro análisis en virtud de la cual la carga de la prueba de la minusvalía que excluye del hecho imponible del Impuesto una transmisión corresponde al sujeto pasivo, el citado Tribunal la estimó satisfecha en el referido pronunciamiento con la aportación de una valoración certificada por una sociedad de tasación homologada por el Banco de España. En el presente caso dicha cantidad resultaba además exactamente coincidente con la tomada por el correspondiente Juzgado de Primera Instancia como valor de tasación a los efectos de subasta del bien en los autos de ejecución hipotecaria que determinaron la adjudicación en subasta del local al ejecutante, siendo asimismo equivalente al 50% del valor de tasación judicialmente establecido²⁰. Todo ello serviría para demostrar, sin contradicción alguna, la existencia de una minusvalía patrimonial que hacía inviable el gravamen efectuado por el IIVTNU. Y ello en tanto en cuanto a efectos de la prueba de la pérdida de valor del terreno resultaba evidente el dato de que, con ocasión de la transmisión forzosa, realizada mediante subasta, del local se experimentó una clara, manifiesta y evidente minusvalía patrimonial que en ningún caso podía dar lugar a la exacción del Impuesto.

Se ha de hacer referencia además a las Sentencias del Alto Tribunal de 19 de diciembre de 2018 (la cual se remite a lo ya subrayado en la Sentencia de 9 de julio del citado año, procediendo a casar y a anular la sentencia impugnada al defender un criterio erróneo²¹, si bien se desestimó el recurso de apelación interpuesto por los interesados, ya que estos

no probaron la inexistencia de una plusvalía que rechazase el método de cálculo de la base imponible establecido en el TRLRHL) y de 20 de diciembre de 2018 (que también se remite a los dictados de la Sentencia de 9 de julio, procediendo a casar y a anular la Sentencia impugnada, rechazando además la pretensión subsidiaria de los interesados relativa a la aplicación de un método de valoración que, en realidad, representaba una alteración del procedimiento de cálculo que desconocía directamente el mandato legal del art. 107.4 TRLHL, no habiendo aportado además la parte actora ha aportado una prueba pericial técnica o de otro tipo que evidenciase la inadecuación del método cálculo legalmente establecido con el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE²².

el interesado alegó que había sido adjudicado por un precio inferior al de adquisición y que, en consecuencia, no hubo un incremento de valor gravable por el Impuesto.

²⁰ Téngase presente que dicho porcentaje deriva de lo establecido en el art. 671 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), en virtud del cual "(...) Si en la subasta no hubiere ningún postor podrá el acreedor, en el plazo de los veinte días siguientes al del cierre de la subasta, pedir la adjudicación del bien. Si no se tratare de la vivienda habitual del deudor, el acreedor podrá pedir la adjudicación por el 50 por cien del valor por el que el bien hubiera salido a subasta o por la cantidad que se le deba por todos los conceptos".

²¹ En el presente supuesto el recurso de casación fue interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid que estimó el recurso de apelación de dos contribuyentes en base a la "teoría maximalista", rechazando la posibilidad de mantener el Impuesto sobre la base de la jurisprudencia constitucional, a pesar de que los contribuyentes habían planteado la falta de idoneidad de la fórmula de cuantificación de la base imponible de los arts. 107.1 y 4 del TRLRHL, invocando la aplicación de una fórmula matemática basada exclusivamente en sus alegaciones.

²² La presente Sentencia del TS (núm. 1845/2018, de 20 de diciembre de 2018), analizaba el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de A Coruña contra la Sentencia de un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que estimó el recurso de tres contribuyentes en base a la "teoría maximalista" y que anuló las actuaciones administrativas objeto de impugnación jurisdiccional condenando a la devolución de las cantidades ingresadas con sus intereses legales. Se trataba concretamente de una transmisión *mortis causa* de varios inmuebles respecto de la que los contribuyentes alegaron que no había existido un incremento de valor sino un decremento, en base a lo cual solicitaron la anulación y, subsidiariamente, de no prosperar ésta, la aplicación de los criterios de cálculo de la base imponible recogidos en la conocida Sentencia de 21 de septiembre de 2010 del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 1 de Cuenca. Se ha de destacar además que, en el presente caso, puesto que la Sentencia recurrida, al haberse acogido a la "teoría maximalista", no se pronunció sobre el valor probatorio del informe pericial acompañado a la demanda, dispuso la retroacción de las actuaciones al momento anterior al pronunciamiento de la Sentencia para que el juzgado valorase, conforme a los parámetros fijados en la STS de 9 de julio de 2018, si los sujetos pasivos lograron acreditar la inexistencia de una plusvalía real puesta de manifiesto en la transmisión hereditaria. Al margen de la citada Sentencia se ha de hacer referencia además a la existencia de otros cuatro pronunciamientos de fecha igualmente 20 de diciembre de 2018. En primer lugar, la Sentencia núm. 1847/2018, dictada a resultados de un recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Zaragoza contra la Sentencia de un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que estimó el recurso de dos contribuyentes en base a la "teoría maximalista" sin perjuicio de que, si el legislador dictase una norma al respecto, la misma se ajustase a las normas y criterios constitucionales y, no habiéndose producido la prescripción, pudiera volver a hacerse la liquidación. El concreto supuesto de autos se refería a una donación respecto de la que los contribuyentes alegaron que no había existido un incremento de valor sino un decremento. El Tribunal resolvió casar y anular la sentencia impugnada debido a que la misma sostenía un criterio erróneo, ordenando retrotraer las actuaciones al momento anterior al pronunciamiento de la sentencia para que el Juzgado valorase, conforme a los parámetros fijados en la STS de 9 de julio de 2018, si los sujetos pasivos del IIVTNU lograron acreditar (por diferencia entre el valor de adquisición reflejado en escritura pública y el de donación que figura en el informe de tasación-certificación aportado, o por cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT) la inexistencia de una plusvalía real. En segundo término, la Sentencia núm. 1848/2018, que resolvió el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Zaragoza contra Sentencia de un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que estimó el recurso de tres contribuyentes en base a la "teoría maximalista", rechazando la posibilidad de mantener el Impuesto sobre la base de la jurisprudencia constitucional, a pesar de que los contribuyentes habían planteado la falta de idoneidad de la fórmula de cuantificación de la base imponible de los arts. 107.1 y 4 del TRLRHL, invocando la aplicación de una fórmula matemática basada exclusivamente en sus alegaciones.

matemáticas de capitalización simple y descuento, no es el núcleo del problema que plantea. En realidad, lo que propone la apelante es una alteración del procedimiento de cálculo que desconoce directamente el mandato legal del art. 107.4 TRLHL cuando dispone que, sobre el valor del terreno en el momento del devengo, que en este caso era de (...), se aplicará el porcentaje anual determinado por el Ayuntamiento respectivo, dentro de los límites que establece el precepto, en función del número de años transcurridos. Es plenamente ajustado al principio de reparto de la carga de la prueba (art. 217 Ley de Enjuiciamiento Civil) la decisión del Juzgador de instancia de rechazar esta alegación, ante la falta de aportación por la actora de prueba pericial técnica, o de otro tipo, que evidenciase la inadecuación del método de cálculo derivado del mandato legal del art. 107 TRLHL al principio de capacidad económica del art. 31.1 de la CE. Esta conclusión resulta tanto más fundada y razonable si tenemos en cuenta que la demandante no niega, ya lo hemos dicho, la existencia de incremento de valor del terreno transmitido, así como que el valor tomado en consideración por la Administración, aplicando el determinado a efectos del Impuesto de Bienes Inmuebles (...), es notoriamente inferior a la suma de (...) que, si bien como precio de venta de la totalidad del inmueble, se hace constar como precio de transmisión en la escritura pública de enajenación. En definitiva, el planteamiento del recurso de apelación, que insiste en reiterar las mismas cuestiones suscitadas en su escrito de demanda, no desvirtúa las acertadas razones por las que el Juzgador de instancia rechazó el planteamiento de la demanda. El recurso ha de ser desestimado, ratificando la sentencia de instancia".

¹⁹ La presente Sentencia resuelve el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Zaragoza contra la Sentencia de un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que estimó el recurso de un contribuyente que, fundamentado en la "teoría maximalista" ya analizada, anuló la liquidación practicada a un contribuyente sin entrar en la valoración de la acreditación de la minusvalía alegada por aquél. La referida liquidación fue dictada en relación con una transmisión efectuada mediante pública subasta de un local en virtud de una ejecución hipotecaria respecto del que

Por otra parte, y de conformidad con lo manifestado por el TS en su Sentencia de 21 de noviembre de 2018, superando el período transcurrido entre transmisiones el máximo legal de 20 años se ha de estimar que ha habido plusvalía. En el concreto supuesto de autos analizado, puesto que la demandante no negó la existencia de incremento de valor en los terrenos que fueron objeto de transmisión, limitándose únicamente a cuestionar desde un punto de vista puramente especulativo la inviabilidad, a su juicio, de acreditar una situación de inexistencia de plusvalía bajo la aplicación del sistema previsto en el art. 107 del RDLeg. 2/2004 pero sin aportar el menor indicio de que tal circunstancia pudiera acontecer ni intentar prueba alguna al respecto, y resultando además que, atendidos los datos obrantes en el expediente y prueba documental aportada así como la duración del período transcurrido entre transmisiones (que, insistimos, en el presente caso fue el máximo legal de 20 años previsto en el art. 107.1 TRLHL), el Alto Tribunal no alberga dudas sobre la existencia de una situación de incremento del valor de los terrenos que, en consecuencia, determina el nacimiento del hecho imponible gravado.

Ciertamente se ha de reconocer que, en el presente caso, el amplio transcurso del tiempo existente venía a fundamentar la existencia de ganancia, dada la inevitable revalorización de los precios que se produciría. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior habría que tomar asimismo en consideración la incidencia de diversos factores tales como, por ejemplo, la degradación de los terrenos, el desarrollo de actuaciones urbanísticas perniciosas en las cercanías, etc. No creemos, en consecuencia, que este criterio resulte en todo caso de aplicación automática, al margen de que resulte posible probar que la revalorización no se haya producido.

Se ha de destacar además que la comparación de los valores a efectos de comprobación de las Comunidades Autónomas (CC.AA) respecto de las transmisiones de inmuebles constituye prueba válida de la disminución del valor de los terrenos. Así se desprende de lo declarado por el TS en su Sentencia de 17 de diciembre de 2018. En el supuesto de autos objeto de análisis por el Alto Tribunal primero se aceptó

cioso-Administrativo que estimó inicialmente el recurso de un contribuyente respecto de una liquidación relativa a una donación respecto de la que aquél alegó que ha existido un incremento de valor real inferior al calculado por la Administración en la comprobación limitada de la que fue objeto. El Alto Tribunal procedió igualmente a casar y anular la sentencia impugnada desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto, lo que conducía a la declaración de conformidad a Derecho de los actos administrativos de liquidación y revisión enjuiciados, en tanto que fue objeto de gravamen una plusvalía patrimonial. En tercer lugar, la Sentencia núm. 1855/2018, dictada a resultados del recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid contra Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid que estimó el recurso de apelación de una sociedad relativo a una transmisión a título oneroso respecto de la que el contribuyente alegó que no había existido un incremento de valor sino un decremento, lo que trató de acreditar con la aportación de las escrituras públicas de compra y venta. El Tribunal resolvió asimismo estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad y anular los actos administrativos objeto de impugnación jurisdiccional, reconociendo el derecho a la devolución solicitada. Y, por último, la Sentencia núm. 1863/2018, dictada a resultados de un recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Zaragoza contra Sentencia de un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que estimó el recurso de

como prueba válida para demostrar la pérdida de valor de los terrenos la que derivaba de la comparación de los valores escriturados en las operaciones de compra y venta del terreno transmitido. Y, con carácter adicional, el TS acepta como prueba aquella que deriva de la comparación de los valores suministrados por las Comunidades Autónomas a efectos de transmisiones de inmuebles (los cuales, como es sabido, sirven de referencia para liquidar el ITPyAJD y el ISD) si la propia Administración autonómica reconoce a través de su sistema de valoración que se ha producido una pérdida de valor en el terreno en cuestión desde que se adquirió hasta que se transmite²³. De este modo terminó declarando el Alto Tribunal la nulidad de los actos administrativos de liquidación y revisión enjuiciados, en tanto en cuanto hicieron indebidamente objeto de gravamen una verdadera y propia minusvalía patrimonial, inexpressiva de capacidad económica alguna, en contra de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en su día en la STC 59/2017.

En relación con el alcance de la presunción *iuris tantum* de existencia de incremento de valor del terreno de naturaleza urbana, y volviendo nuevamente sobre la cuestión relativa a la prueba del incremento del valor de los terrenos a los efectos de liquidar el Impuesto, afirmó el TS en su Sentencia de 13 de febrero de 2019 que cuando no existe, en términos económicos y reales, un efectivo incremento de valor del terreno, no se da el presupuesto de hecho que configura el tributo, que no podrá exigirse. Ahora bien sin perjuicio de lo anterior, reitera nuevamente el Alto Tribunal a través de este pronunciamiento que la prueba de que no se ha puesto de manifiesto una plusvalía con la transmisión de un inmueble corresponde siempre al obligado tributario, aunque el IIVTNU se haya gestionado por el sistema de declaración y no por el de autoliquidación.

Para el Alto Tribunal lo que ha sido expulsado del ordenamiento jurídico es la presunción *iuris et de iure* de existencia

un contribuyente a quien se le giró liquidación derivada de la transmisión *mortis causa* de una vivienda respecto de la que el contribuyente alegó que no había existido un incremento de valor sino un decremento. El Alto Tribunal acordó casar y anular la Sentencia impugnada argumentando que "(...) Pese a la disconformidad a derecho de la sentencia de instancia, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto, lo que lleva consigo la nulidad de los actos administrativos de liquidación y revisión allí enjuiciados, en tanto en cuanto han hecho indebidamente objeto de gravamen una verdadera y propia minusvalía patrimonial, inexpressiva de capacidad económica alguna, en contra de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 y en nuestra doctrina jurisprudencial". Se anularon así los actos administrativos impugnados con declaración del derecho del actor a la devolución del importe abonado por las autoliquidaciones anuladas, con sus intereses legales, en cuanto ingreso tributario indebido, al haber quedado acreditado que no hubo un incremento de valor. Acerca del alcance de este conjunto de pronunciamientos véase, con carácter general, DEL AMO GALAN, O., "Nuevos pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre el alcance de la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal", Carta Tributaria Opinión, núm. 48, 2019 (consultado en www.laleydigital.com).

²³ Concretamente en el caso de autos como medio de prueba de la disminución del valor del terreno se invocaron especialmente los precios que se habían consignado en la escritura de adquisición y en la posterior escritura de transmisión, argumentándose además que los valores de referencia de la Administración autonómica ponían de manifiesto la pérdida de valor de los inmuebles objeto de transacción, lo que no fue rebatido eficazmente en el recurso de casación interpuesto al efecto, no discutiéndose además esas concretas pruebas que se invocaron al efecto.

de incremento de valor del terreno urbano transmitido, pero no la presunción *iuris tantum* de existencia de una plusvalía en la enajenación del inmueble, que sigue estando plenamente en vigor. En efecto, lo que resultó expulsado completamente del ordenamiento jurídico fue la presunción *iuris et de iure* de existencia de incremento de valor del terreno urbano transmitido (que en todo caso debía ser objeto de tributación) y no la presunción *iuris tantum* de existencia de una plusvalía en la enajenación del inmueble, que sigue estando plenamente en vigor y cuya destrucción, en aplicación de su doctrina histórica sobre la carga de la prueba, le corresponde efectuar al obligado tributario.

Pervive pues dentro de nuestro ordenamiento una presunción *iuris tantum* de existencia de incremento de valor del terreno de naturaleza urbana transmitido, de manera que, en aplicación del art. 385.2 LEC (al que supletoriamente se remite el art. 106 Ley 58/2003) corresponde al sujeto pasivo que alegue que no ha existido dicha plusvalía aportar prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión no fue superior al de adquisición del bien, y, en consecuencia, que ha existido una plusvalía en la enajenación de inmueble susceptible de gravamen, ello en aplicación también del principio de disponibilidad o mayor facilidad probatoria (ex art. 217.7 LEC²⁴) que, aunque es de aplicación en sede judicial no hay óbice a que sea trasladado al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos y, en concreto, a esta situación.

Ahora bien, a pesar de que el Ayuntamiento impositor tenga prevista la gestión del Impuesto por el procedimiento iniciado mediante declaración o por el sistema de autoliquidación, la determinación y prueba de la inexistencia de una plusvalía

gravable y la comunicación a la Hacienda Local de los datos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria es tarea que corresponde al obligado tributario, sea cual sea la forma en la que se gestione el tributo. No puede por tanto trasladarse dicha carga de la prueba sobre la inexistencia de plusvalía en la transmisión del terreno en el sujeto pasivo del Impuesto o en la Administración tributaria dependiendo de que el tributo se configure como un tributo de "contraído previo" o como un tributo autoliquidable, ya que ello supondría introducir diferencias en materia probatoria carentes de toda justificación objetiva²⁵.

En consecuencia, en la medida en que para la determinación y prueba de la inexistencia de una plusvalía gravable las actuaciones relevantes son las de manifestación de la realización del hecho imponible y de comunicación a la Administración de los datos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria, correspondiendo además sendas actuaciones por igual al obligado tributario con independencia de que tributo se gestione por el procedimiento de declaración o por el sistema de autoliquidación, ninguna diferencia existe ni puede introducirse a efectos de la carga de la prueba en dicho contexto²⁶. De conformidad con lo manifestado por el Tribunal residenciar la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía en la transmisión del terreno en el sujeto pasivo del gravamen o en la Administración tributaria dependiendo de que el tributo se configure como un tributo de "contraído previo" o como un tributo autoliquidable implicaría introducir diferencias en materia probatoria carentes de justificación objetiva, contraviniendo así la exigencia constitucional de igualdad que establece el art. 31.1 CE.

Así pues la atribución a la Administración de la carga de la prueba no resultaba jurídicamente adecuada ya que, más que corresponder a ella la prueba de la realización del hecho

²⁴ De acuerdo con lo dispuesto por este precepto "El tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

²⁵ En palabras del Tribunal "No existe diferencia alguna entre las dos formas de gestión tributaria del impuesto que establece el artículo 110 TRLHL, esto es, entre los supuestos en los que el IIVTNU se gestiona por el procedimiento de declaración a que se refieren los artículos 128 a 130 LGT y aquellos otros casos en los que el ayuntamiento de la imposición establece el sistema de autoliquidación para la exacción del tributo. Tal y como dispone —y lo hace de forma inequívoca— el artículo 128.1 LGT, en la declaración que debe presentar el obligado tributario con la que da comienzo el denominado procedimiento iniciado mediante declaración debe manifestarse 'la realización del hecho imponible' y comunicarse 'los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria' mediante la práctica de la correspondiente liquidación que ponga fin al procedimiento. Cuando, por el contrario, el tributo se gestiona por el sistema de autoliquidación, de conformidad con el artículo 120 LGT, además de llevar a cabo las dos actuaciones anteriores —esto es, manifestar la realización del hecho imponible y 'comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo'—, el contribuyente debe realizar por sí mismo 'las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria', actuaciones de aplicación de las normas reguladoras del tributo y de cuantificación de la deuda tributaria que en el procedimiento iniciado mediante declaración corresponde efectuar a la Administración tributaria ex artículo 129.3 LGT (...). En la medida en que para la determinación y prueba de la inexistencia de una plusvalía gravable (1) las actuaciones relevantes son las de manifestación de la realización del hecho imponible y de comunicación a la Administración de los datos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria, y (2) sendas actuaciones corresponden por igual al obligado tributario con independencia de que el tributo se gestione por el procedimiento de declaración o por el sistema de autoliquidación, ninguna diferencia existe —ni puede introducirse— a efectos de la carga de la prueba en el contexto que nos ocupa. Residenciar, tal y como reclama la parte recurrente, la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía en la transmisión del terreno, en el sujeto pasivo del impuesto o en la Administración tributaria, dependiendo de que el tributo se configure como un tributo de 'contraído previo' o como un tributo autoliquidable, supondría

introducir diferencias en materia probatoria carentes de justificación objetiva, contraviniendo la exigencia constitucional de igualdad que establece el artículo 31.1 CE". Cabe recordar que en el concreto supuesto analizado por el TS a través de esta Sentencia el obligado tributario tuvo ocasión de acreditar la falta de incremento del valor del terreno entre su adquisición y la transmisión final y no practicó en cambio ninguna prueba pericial contradictoria, siendo la documental aportada insuficiente para acreditar el efectivo decremento de valor que se defendía. Se trataba de un concreto supuesto en el que el sujeto pasivo sólo declaró la operación en principio sometida a gravamen, pero no cuantificó la liquidación, dejando esa labor al ayuntamiento exaccionante. Y en dicha situación de hecho se suscitaba la cuestión relativa a determinar a quién le corresponde la prueba de la transmisión con pérdida de valor en caso de que ésta hubiera tenido lugar. Pues bien, de acuerdo con lo manifestado por el Alto Tribunal no basta con la acreditación de los precios estipulados en los documentos públicos de transmisión máxime cuando, como sucedía en el supuesto de autos, existe relación de parentesco entre los socios representantes de las mercantiles que formalizaron la transmisión del inmueble, lo cual hace dudar acerca de la certeza del precio pactado como el que efectivamente se pudiera haber llegado a abonar como "valor real", no habiéndose acreditado que existiera un decremento del valor de los terrenos, ya que las valoraciones aportadas de la empresa tasadora no resultaban homogéneas.0

²⁶ En palabras del Tribunal "La carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor en la fecha del devengo del IIVTNU debe mantenerse en la forma que prevé la legislación de haciendas locales en el sentido de que estamos ante una ficción legal que ha dejado de considerarse una presunción *iuris et de iure* para ser entendida como presunción *iuris tantum*, con la consiguiente posibilidad de desvirtuarse por parte de quien alega la inexistencia de incremento de valor entre el momento del devengo y la transmisión anterior del bien".

imponible del IIVTNU, es al obligado tributario, cuando este que no concurre el presupuesto establecido en el art. 104.1 TRLRHL, a quien corresponde desvirtuar la presunción que continúa incluyéndose en la vigente regulación del Impuesto. A pesar de que en el concreto supuesto de autos planteado el recurrente pretendía que se fijara como doctrina que cuando se trata de declaraciones tributarias y no de liquidaciones la prueba de la realización del hecho imponible del IIVTNU corresponde siempre a la Administración concluye el Alto Tribunal, siguiendo la línea ya iniciada a través de su Sentencia de 17 de julio de 2018, que es obligación del contribuyente desvirtuar la presunción *iuris tantum* incluida en la normativa local.

La Administración, por su parte, nada habrá de demostrar excepto para desvirtuar la prueba efectuada por el obligado tributario sobre la inexistencia de aumento de valor. En todos aquellos casos en los que el contribuyente acredite la inexistencia de plusvalía y la Administración discrepe, esta habrá de probar en contrario para desvirtuar lo que el obligado ha pretendido demostrar, pudiendo emplear al respecto cualquier medio de prueba admisible en Derecho, si bien no quedará en ningún caso obligada a acreditar que procede la exigencia del gravamen cuando el contribuyente no haya desvirtuado, ni siquiera indiciariamente, la presunción *iuris*

tantum de que el hecho imponible se ha realizado²⁷. Y, con carácter adicional, podría ser rechazada por insuficiente la prueba documental aportada del decremento de valor consistente en los precios estipulados en los documentos públicos de transmisión cuando existe vinculación entre las partes.²⁸

Desde nuestro punto de vista al amparo de la línea interpretativa adoptada por el TS se está reconociendo una validez de los preceptos en cuestión condicionada al resultado obtenido en cada caso, siendo los tribunales los encargados de determinar las pruebas existentes en cada caso para concluir acerca de la aplicación o no del Impuesto y su cuantificación. En efecto, la eventual inconstitucionalidad de los apartados 1 y 2.a) del art. 107 del TRLHL parece condicionarse al simple resultado de su aplicación a las transmisiones sujetas al IIVTNU. Y ello a pesar de que, como bien ha puesto de manifiesto MENÉNDEZ MORENO²⁹, se aplica el mismo texto legal con la única interpretación que cabe hacer de él.

Por otra parte parecía claro que, no habiéndose incluido en el conjunto de pronunciamientos dictados por el TC ninguna limitación de efectos, podría instarse la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes del IIVTNU siempre que no hubiese transcurrido el

²⁷ De acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal "(...) Corresponde al obligado tributario —y no a la Administradora local— enervar la presunción legal de existencia de incremento de valor del terreno de naturaleza urbana transmitido (de conformidad, específicamente, con los artículos 106.1 LGT y 385.2 LEC). Sentado que en el TRLHL pervive una presunción *iuris tantum* de existencia de incremento de valor del terreno de naturaleza urbana transmitido, corresponde al sujeto pasivo que alegue que no ha existido dicha plusvalía, aportar prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión es fue superior al de adquisición del bien. A esta inversión de la carga de la prueba u onus probandi, haciéndola recaer sobre la parte a quien perjudica la aplicación de la presunción, se refiere expresamente el artículo 385.2 LEC, texto legal al que en el ámbito tributario remite específicamente el artículo 106.1 LGT: en los procedimientos tributarios —dispone este último precepto— 'serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa'. Y en el ámbito concreto de las presunciones legales y, en particular, de la prueba en contra, establece expresamente el artículo 385.2 LEC que la prueba 'podrá dirigirse tanto a probar la inexistencia del hecho presunto como a demostrar que no existe, en el caso de que se trate, el enlace que ha de haber entre el hecho que se presume y el hecho probado o admitido que fundamenta la presunción'. A tenor de esta previsión legal corresponde, por tanto, al obligado tributario probar la inexistencia del hecho que se presume ex artículos 104.1, 107.1, 107.2 a) del TRLHL, a saber: que el precio de transmisión del terreno fue superior al de adquisición del bien y, en consecuencia, que ha existido una plusvalía en la enajenación de inmueble susceptible de gravamen. Que es el sujeto pasivo del impuesto quien tiene el onus probandi de la inexistencia de plusvalía es una conclusión a la que también llegó el máximo intérprete de nuestra Constitución en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y esta misma Sección en sus sentencias de 9 de julio de 2018 y de 17 de julio de 2018, si bien en aquellas ocasiones soslayando la explicación exhaustiva de esta solución (porque —ya lo hemos apuntado— no era la cuestión principal traída al proceso). En efecto, en la línea de lo que aquí acabamos de concluir de forma más argumentada, señalamos en el Fundamento de Derecho Quinto. 1 de nuestra sentencia de 8 de julio de 2018 que '[c]orresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT, conforme al cual 'quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo', sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RCA 2672/2017). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que 'debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)'; precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronuncia-

miento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017, citado, en el que, presuponiendo que pesaba 'sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU', consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia' (...) Finalmente, y a mayor abundamiento, permite fundamentar asimismo que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido el denominado principio de disponibilidad o mayor facilidad de la prueba recogido en el artículo 217.7 LEC, al que hemos hecho cumplida referencia también en algunos pronunciamientos de esta Sala dictados en materia probatoria [así sucedió, v. gr., en nuestra sentencia de 12 de febrero de 2015, FD Quinto (recurso de casación núm. 2859/2013), en la que pusimos de manifiesto que en aquella ocasión era 'la parte recurrente la que tenía una mayor facilidad y disponibilidad probatoria para justificar la realidad de la prestación de los servicios por los que se expidieron las facturas y no la Inspección la de su inexistencia (artículo 217.7 de la Ley de Enjuiciamiento Civil)'. Dispone a este respecto el artículo 217.7 LEC que 'el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio'. Aunque esta previsión se refiere específicamente a la carga de la prueba en sede judicial, consideramos que puede trasladarse mutatis mutandis al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos y, en particular, al supuesto que aquí nos ocupa, pues es evidente que es el obligado tributario, y no la Administración, quien a través de los medios indiciarios que apuntamos en el Fundamento de Derecho Quinto de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 —señaladamente, a través de las correspondientes escrituras públicas de compra y venta del terreno; mediante la oportuna prueba pericial; o, en fin, mediante cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido—, tiene mayor facilidad para acreditar que el precio de la transmisión del terreno no fue superior al de su adquisición y, por ende, que no se ha producido el incremento de valor a que se refiere el artículo 104.1 TRLHL".

²⁸ Téngase presente que, en el supuesto de autos, la relación de parentesco entre los representantes de las mercantiles que formalizaron la transmisión del inmueble en cuestión planteaba dudas acerca de la certeza, como valor real, del precio pactado.

²⁹ MENÉNDEZ MORENO, A., "El largo y tortuoso camino del IIVTNU", *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2018 (consultado en www.aranzadigital.es); tal y como destaca este autor "La inconstitucionalidad de los apartados 1 y 2.a) del artículo 107 del TRLHL solo en los casos de inexistencia de valor da lugar a otra situación paradójica, cual es la de que la medición de la base es directa en los casos de 'inexistencia de incremento de valor del terreno', y objetiva cuando exista incremento".

plazo de prescripción previsto para hacerlo, a saber, cuatro años a contar desde la finalización del plazo para presentar la autoliquidación. En cambio, tratándose de liquidaciones firmes por no haberse impugnado en su momento o haber sido confirmadas en vía administrativa o judicial, habría de mantenerse su validez y eficacia, no siendo posible instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos o aplicar las figuras de la revocación o del recurso extraordinario de revisión.³⁰

Cabe además acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho que dicha situación de riqueza potencial es inexistente, si bien habrá de ser en el marco de los hechos de los actos de relevancia jurídica que enmarcan temporalmente el periodo de generación de esa riqueza potencial, esto es, adquisición y enajenación, y no por gastos, costes, inversiones o mejoras producidas sobre el bien en momentos diferentes. Debido a ello las referencias interpretativas a las normas que regulan el tratamiento de los incrementos de patrimonio en la legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o el beneficio económico de determinada actividad en el Impuesto de Sociedades resultan por completo ajenos a la manifestación de capacidad económica que resulta gravada en el IIVTNU.

¿Y qué criterio habría de adoptarse respecto de la eventual aportación de pruebas en un procedimiento abreviado? A través de Auto de 28 de febrero de 2020 el TS acordó entrar a determinar si en un procedimiento abreviado, en el que no existe el trámite de contestación a la demanda por escrito, la Administración demandada (y, en su caso, la parte code demandada) pueden proponer y practicar la prueba pericial en el acto de la vista, siempre y cuando no tenga la consideración de impertinente o innecesaria, sin que sea exigible que el dictamen del que se quieran hacer valer deba aportarse con una antelación mínima de cinco días al momento de la celebración de la propia vista. Con carácter adicional, siendo ello posible, el Alto Tribunal acordó entrar a dilucidar si se ha de conceder el plazo de cinco días para solicitar aclaraciones al dictamen emitido, en caso de que así lo pida la parte demandante o si, por el contrario, resulta preciso proceder a la suspensión de la vista, en todo caso, con el fin de poder tener conocimiento del contenido de la prueba pericial aportada, reanudándose en el momento que señale el letrado de la Administración de Justicia.

En el presente caso la sentencia discutida sentaba una doctrina que resultaba gravemente dañosa para los intereses generales, en la medida en que impedía que la Administración demandada pudiera proponer y aportar prueba pericial en la vista del procedimiento abreviado. Concretamente la sentencia recurrida establecía una doctrina que afectaba a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso, toda vez que consideraba que la Administración demandada debía aportar la prueba pericial, de que intentara valerse, antes de que se celebre el acto de la vista.

Pues bien a juicio del TS resultaba preciso determinar si

en el procedimiento abreviado en el que, como es sabido, no existe el trámite de contestación a la demanda por escrito, la Administración demandada (y, en su caso, la parte code demandada) pueden proponer y practicar la prueba pericial en el acto de la vista, siempre y cuando no tenga la consideración de impertinente o innecesaria, sin que sea exigible que el dictamen del que se quieran hacer valer deba aportarse con una antelación mínima de cinco días al momento de la celebración de la propia vista. Y, como se ha expuesto, en caso de respuesta afirmativa a dicha cuestión, debía dilucidarse si se ha de conceder el plazo de cinco días para solicitar aclaraciones al dictamen emitido, en caso de que así lo pida la parte demandante, o si resultaría preciso proceder a la suspensión de la vista, en todo caso, con el fin de poder tener conocimiento del contenido de la prueba pericial aportada, reanudándose en el momento que señale el letrado de la Administración de Justicia.

En suma, existía interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia debido a que, siendo el recurso sustanciado por el procedimiento abreviado (caracterizado por su oralidad, celeridad y concentración de trámites) el proceso judicial, que mayoritariamente se tramita en los juzgados de lo contencioso-administrativo, en numerosas ocasiones plantea la posibilidad de que la Administración demandada (o la parte code demandada) pretenda aportar la prueba pericial durante el acto de vista pública. Y, como es sabido, en el procedimiento referido no existe el trámite de contestación a la demanda por escrito, siendo así que la interpretación que se realizase de las normas y principios aplicables trascendía sin duda el caso objeto del proceso.

IV. ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL A LA LUZ DE LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TS.

A través de su Sentencia de 3 de octubre de 2019, relativa a la posibilidad de exigir responsabilidad patrimonial al Estado por gravámenes satisfechos con anterioridad a la declaración de inconstitucionalidad del art. 107 del TRLRHL (posibilidad planteada, como ya sabemos, al amparo de lo establecido en el art. 32 de la Ley de Régimen jurídico del Sector público, que contempla expresamente la posibilidad de reclamar al Estado los daños sufridos por la aplicación de una norma declarada posteriormente inconstitucional) el TS no descartó dicha posibilidad siempre y cuando se logre probar que cuando se transmitió el bien no se experimentó una ganancia o aumento de valor, causándose así una lesión que no debe ser soportada, y en tanto en cuanto el daño alegado sea efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo. Con carácter adicional el re-

³⁰ Véase a este respecto UTANDE SAN JUÁN, J. M^º., "Más sobre la inconstitucionalidad parcial del IIVTNU: Vías de reclamación, situación transitoria, propuestas de reforma", *Revista BIT Plus*, núm. 211, 2017, pág. 37.

clamante debe haber agotado todas las instancias judiciales contra dicha aplicación, exigiéndosele una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño en el que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada.

El Alto Tribunal vino a desestimar en dicha Sentencia el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la desestimación presunta operada en su día de la solicitud de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por pago indebido de liquidaciones del IIVTNU efectuada por la entidad actora, así como contra la posterior resolución denegatoria adoptada mediante acuerdo del Consejo de Ministros, declarando la improcedencia de indemnización por pago indebido de liquidaciones de plusvalía giradas al amparo del art. 107 TRLHL dada la ausencia de daño indemnizable (y, en particular, de incremento de valor del terreno transmitido³¹). Sin embargo, como se ha indicado el Alto Tribunal no cerró la puerta a que el Estado tenga que pagar por haber dictado una normativa que generó daños colaterales, en el presente caso en forma de liquidaciones del Impuesto.

Con posterioridad, mediante Sentencia de 21 de noviembre de 2019, el Alto Tribunal terminaría por condenar al Estado a indemnizar a un contribuyente por la plusvalía pagada en virtud de normas declaradas inconstitucionales, al estimar que en el presente caso concurría un daño indemnizable por la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, habiendo acreditado el interesado la existencia de un decremento de valor del terreno, aportando al efecto las escrituras de compra y venta del inmueble. En efecto, el TS estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por un particular contra el Acuerdo del Consejo de Ministros de 25 de enero de 2019 que rechazó su reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por pago indebido del IIVTNU tras dictarse la STC 59/2017, que declaró parcialmente inconstitucional el art. 107.1 y 2 a) del TRLRHL, condenando a la Administración estatal a abonarle una indemnización equivalente al impuesto satisfecho por la liquidación que le giró el Ayuntamiento más los intereses legales desde la fecha de la reclamación³².

Tal y como recuerda en primer término el Tribunal a través

³¹ Concretamente en el presente caso la reclamante adjuntó un informe pericial, emitido por la empresa de tasaciones TINSA que, partiendo de los datos obrantes en sus bases de datos y de los facilitados por Fomento, concluía que el valor del suelo en el período comprendido entre el primer trimestre de 2009 y el cuarto trimestre de 2012 había bajado considerablemente. En concreto, para la Comunidad de Madrid, la bajada media era de 43,65%, siendo la devaluación más acusada, incluso, para el Municipio de Getafe, que argumentaba la existencia de un porcentaje de bajada medio era de 61,99%. Por otro lado los pliegos de adjudicación de la promoción de viviendas públicas aplicaban, como base de precio de venta, unos módulos de 2005, motivo por el cual era evidente que el terreno no había experimentado incremento alguno. Sin embargo para el TS la forma de demostrar la ausencia de revaloración era más simple, concretándose en adjuntar la documentación referente a la venta y no en el informe presentado, el cual fue rechazado al realizar un estudio genérico de los precios en un ámbito territorial mucho más amplio, sin que se acreditase que los datos obtenidos en el mismo resultasen directamente extrapolables al supuesto litigioso. En definitiva, no se adjuntó documentación referente a la compra y venta de los terrenos. Por otra parte, a pesar de que el Abogado del Estado reclamó que se desestimase la demanda porque la misma debería haberse dirigido contra el Ayuntamiento de Getafe (Municipio encargado de liquidar el gravamen), exponiendo al respecto que, al ser el Municipio quien cobra el Impuesto, si el tribunal diera la razón al contribuyente se produciría un enriquecimiento injusto por parte

de esta Sentencia la posibilidad de instar la responsabilidad del Estado legislador por daños derivados de la aplicación de una norma inconstitucional se contempla en el art. 32 de la Ley 40/2015, de acuerdo con el cual para que nazca el deber de indemnizar deben concurrir los requisitos generales de la responsabilidad patrimonial, a saber, que la aplicación de la ley haya ocasionado una lesión que el particular no tenga el deber jurídico de soportar, y que el daño alegado sea efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas. Con carácter adicional para que proceda la percepción de la indemnización han de haberse agotado las instancias judiciales y aducido en ellas la inconstitucionalidad posteriormente declarada, debiendo reconocerse la antijuridicidad del daño, como regla general, en cuanto tenga su origen en una actuación antijurídica del Estado constatada por la declaración de inconstitucionalidad.

Como ya se ha indicado en el presente caso el recurrente fundó su reclamación en la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, que afecta como ya sabemos al art. 107.1 y 2 a) del TRLRHL, y que tiene un alcance limitado, ya que el TC reputó inconstitucional el precepto en cuanto someta a tributación por plusvalía situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Pues bien en el presente supuesto, a diferencia de lo sucedido en los casos examinados por el propio TS en sus Sentencias de 3 y 10 de octubre de 2019³³, en los que no se logró

del consistorio y un empobrecimiento correlativo a cargo del Estado, el Alto Tribunal rechaza dicha argumentación concluyendo que el resarcimiento de los daños causados por aplicación de la ley declarada inconstitucional no equivale a la devolución de los ingresos realizados, siendo al Estado a quien, en su caso, correspondería pagar por los daños causados por la ley posteriormente declarada inconstitucional. Por su parte al Municipio le correspondería eventualmente hacer frente a la impugnación de la liquidación.

³² En efecto, el concreto acto objeto de recurso lo constituyó un Acuerdo del Consejo de Ministros por el que se desestimaba una reclamación de responsabilidad patrimonial fundamentada en la inconstitucionalidad de determinados preceptos del RDLeg. 2/2004 declarada por la STC 59/2017. El contribuyente impugnó una liquidación dictada por un Ente Local al considerar que no había existido incremento de valor del terreno, aportando a tal efecto una prueba pericial, así como las oportunas escrituras de compra y de venta y unas valoraciones publicadas por el Ministerio de Fomento. Habiéndose desestimado el recurso de reposición, se inició la vía contencioso-administrativa destinada a la revisión del citado acto. Sin embargo la Sentencia dictada por el Juzgado Contencioso-Administrativo Único de Huesca de 24 de noviembre de 2016, desestimatoria de la demanda interpuesta, no era susceptible de recurso de apelación por razón de la cuantía.

³³ Por otro lado afirmó el Alto Tribunal en esta Sentencia que "(...) La contestación a la demanda considera que la parte, ahora demandante, no cumplió con el requisito de alegar la inconstitucionalidad posteriormente declarada, por cuanto, 'las alegaciones de la parte actora se limitaron a la posible inconstitucionalidad del art. 107 TRLHL, sin que se hiciera referencia alguna a la posible inconstitucionalidad del art. 110.4 TRLHL'. Lo cierto es que tal alegación debe ser desestimada, porque según consta en la demanda, en el tercer Otrosí se solicitó que, 'por parte del Juzgador se plantease la correspondiente Cuestión de Inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional contra el precepto que regulaba la determinación de la base imponible del impuesto: el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, por infracción del artículo 31 de la Constitución Española por inexistencia de capacidad económica gravada, o por la imposibilidad de probar su inexistencia', esto es, se alegó expresamente la imposibilidad de acreditar mediante prueba la inexistencia de las plusvalías gravadas, aunque no se citara de forma expresa el precepto que luego fue declarado inconstitucional". De este modo el TS, de cara a reconocer la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por vulneración del ordenamiento constitucional, admitió la posibilidad de que la cita de los preceptos sea implícita, sin necesidad, por tanto, de que se hubiese señalado nominalmente al art. 110 del TRLRHL, bastando la referencia a los efectos que su vigencia produce. Se estimó así suficiente la referencia a los efectos que produce su inconstitucionalidad, que se resumen en una imposibilidad práctica de acreditar la existencia de una minusvalía.

acreditar la inexistencia de incremento, considera el Tribunal que el demandante sí logró probar el decremento aportando al efecto las escrituras de compra y venta del inmueble (cuya eficacia quedaba así nuevamente respaldada para probar la disminución del precio aunque se hubiese incrementado su valor catastral) así como una tasación pericial, sus declaraciones de IRPF y unas tablas del Ministerio de Fomento. Los valores resultantes de las escrituras de adquisición y transmisión constituían así un sólido principio de prueba de la inexistencia de incremento de valor del terreno a menos que fuesen simulados, reflejando además dichas escrituras la disminución de valor alegada por el interesado.³⁴

A pesar de que por parte de la Administración se expuso la evolución positiva de las referencias al valor catastral del suelo, que pasó de 75.250 euros en el año de la compra (2006) a 124.500 euros en el año de la venta (2014), el TS estimó que dicha prueba no resultaba eficaz para desvirtuar el decremento de valor que contemplan las escrituras³⁵, no ya solo por cuanto no se justificaba la correspondencia de dichos valores catastrales con el valor de mercado del suelo en las fechas de compra y venta, sino también porque consideraba sorprendente que pudiera llegar a sostenerse que entre 2006 y 2014, con la crisis inmobiliaria padecida entre esos años (y sin que se aportase además ninguna circunstancia justificativa de ello) el valor del suelo hubiera subido la cantidad que se alegaba. No se reconocía así eficacia desvirtuadora del decremento a la evolución positiva de las referencias al valor catastral del suelo en la que se amparó la Administración al no haberse justificado la correspondencia de los valores catastrales con el valor de mercado del suelo en las fechas de compra y venta.

Concluyó así el Alto Tribunal que debía considerarse producido el decremento patrimonial entre adquisición y transmisión del inmueble, según se hacía constar en las escrituras, acordando a tal efecto estimar el recurso interpuesto y condenando a la Administración a indemnizar al interesado en la suma solicitada.³⁶

En cambio la Sentencia del TS de 5 de diciembre de 2019 resolvió rechazar la declaración de responsabilidad patrimonial, en tanto en cuanto el interesado alegó la existencia de

vulneración del principio de capacidad económica en materia tributaria cuando, a su juicio, debería haberse fundamentado en la declaración de inconstitucionalidad de la gestión tributaria como fundamento de dicha responsabilidad patrimonial.

De cualquier manera la STS de 21 de noviembre de 2019 vino a abrir la posibilidad de que el Alto Tribunal pudiera igualmente llegar a pronunciarse en base a una eventual nueva demanda sobre la responsabilidad patrimonial por defecto en el funcionamiento de la Administración de Justicia (error judicial) en aquellos casos de desestimación de recursos en virtud de errores cometidos en la calificación de los procedimientos especiales de revisión instados, la valoración equivocada de los hechos o la omisión de los elementos de prueba que resulten esenciales, cometidos en sentencias firmes dictadas con posterioridad a la declaratoria de inconstitucionalidad del art. 110.4 del TRLRHL.

A través de esta Sentencia procedió a exigir el TS que sea la parte solicitante quien consiga acreditar la inexistencia de un incremento de valor por alguno de los medios previstos en Derecho³⁷. Con carácter adicional, aun desprendiéndose de las escrituras la existencia de una minusvalía, afirmó el TS que es la Administración la que ha de desvirtuar el carácter indiciario que tal prueba debe tener, manifestando al respecto lo siguiente: *“(...) Para resolver esta discrepancia, debemos señalar cómo, tras la sentencia de 9-7-2018 del Tribunal Supremo, las escrituras de adquisición y transmisión del terreno constituyen un sólido principio de prueba de la inexistencia de incremento de valor del terreno. Este Tribunal Supremo, en sentencia de 18-7-2018 (recurso 4777/2017), les atribuye la misma presunción de certeza que a las autoliquidaciones presentadas por un contribuyente. Se presumen ciertas para los contribuyentes (artículo 108.4 de la LGT). Y la Administración puede darlas por buenas, o comprobarlas (artículo 101.1 LGT). Por otra parte, frente a la exigencia, en*

se desprendía la existencia de una disminución de valor del terreno. En cambio la Administración aportó la evolución positiva de las referencias al valor catastral del suelo, lo que no se considera eficaz de cara a desvirtuar el decremento de valor, al no justificarse la correspondencia de dichos valores catastrales con el valor de mercado del suelo en las fechas de compra y venta.

³⁴ En el caso concreto enjuiciado el Ayuntamiento giró al obligado tributario una liquidación en concepto de IIVTNU con motivo de la transmisión por compraventa de una casa, procediéndose a impugnar la liquidación alegándose que no se produjo el hecho imponible del Impuesto por no haber habido incremento de valor del terreno enajenado. A tal efecto se invocó la inconstitucionalidad de la norma en la que el Ayuntamiento se amparaba para girar la liquidación, en la medida en que era contrario a la Constitución gravar una capacidad económica ficticia o inexistente. Y, en apoyo de la inexistencia del hecho imponible, como se ha indicado con anterioridad, se aportaron pruebas documentales (valoraciones publicadas por el Ministerio de Fomento, escrituras de compra y de venta) y prueba pericial. En vía contenciosa inicialmente el Juzgado de lo Contencioso desestimó la demanda en sentencia de fecha anterior a la declaratoria de inconstitucionalidad dictada por el TC, adquiriendo firmeza el citado pronunciamiento, al no resultar susceptible de recurso de apelación por razón de la cuantía. Iniciado el procedimiento de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, la Administración interesó porque se desestimase el recurso, presentando en apoyo a sus pretensiones un informe relativo a la evolución positiva de las referencias al valor catastral del suelo.

³⁵ En el caso concreto enjuiciado el obligado tributario aportó como prueba las escrituras de contraste de adquisición y venta del inmueble, de las que

³⁶ Acerca de esta posibilidad de que el Estado responda patrimonialmente por las liquidaciones del IIVTNU cobradas indebidamente puede consultarse asimismo la STS de 17 de enero de 2020, en la que se concluye que, demostrada la inexistencia de una plusvalía real, no procede la liquidación del Impuesto (ni su abono), en aplicación del art. 107.1.2 del TRLRHL, cuya constitucionalidad ha quedado limitada a los casos de existencia de incremento real del valor del suelo urbano en el momento del devengo. Y ello sobre la base de la existencia de un daño antijurídico consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad total y expulsión del ordenamiento del art. 110.4 TRLRHL, sin que concurra el presupuesto para la aplicación del citado art. 107.1.2 del Texto Refundido, procediendo el abono de una indemnización en concepto de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador equivalente a la cuantía satisfecha indebidamente por el Impuesto, incrementada con los intereses legales devengados desde la fecha de la reclamación en vía administrativa de esa responsabilidad patrimonial.

³⁷ En el concreto supuesto analizado a través de este pronunciamiento, si bien el contribuyente había aportado las escrituras de adquisición y de venta del inmueble junto con otros medios de prueba tales como una pericial, las declaraciones de IRPF y las tablas de valoración del terreno aprobadas por el Ministerio de Fomento, la Hacienda local consideró que existía una insuficiencia probatoria, ya que no sólo había existido un incremento del valor catastral entre la compra y la venta del terreno, sino que el contribuyente no había recurrido el resultado de la revisión de dicho valor catastral cuando le fue notificada por el Catastro.

todo caso, de una prueba pericial completa, como única forma de acreditar que el valor del terreno no se ha incrementado. Los costes que dicha prueba conlleva han disuadido a muchos contribuyentes de su derecho a recurrir, el Tribunal Supremo ha reaccionado y en sentencia de 5-3-2019 (Recurso 2672/2017) ha estimado un recurso de casación contra una resolución del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que había desestimado el recurso del contribuyente ‘con fundamento en que, para que el obligado tributario acredite la inexistencia de plusvalía no es suficiente, como ha sucedido en este caso, aportar como indicio las escrituras de compra y venta, sino que es preciso una tasación pericial contradictoria’. Es cierto, sin embargo, que los valores resultantes de las escrituras no son válidos en todos los casos, dado que, como hemos declarado en Sentencia de 17-7-2018 (5664/2017) los valores contenidos en las escrituras constituyen un principio de prueba de la inexistencia de incremento de valor a menos que fueran simulados. Introduce por tanto el Supremo, la posibilidad de que los valores consignados en las escrituras de adquisición y transmisión de un terreno no siempre sean un instrumento válido para acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno. Hemos de tener en cuenta, igualmente, el contenido de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 107/2019, la cual, al resolver un recurso de amparo, estudia la alegación de un contribuyente que consideró vulnerado el artículo 24.1 de la Constitución, por

no haberse valorado las pruebas conforme a las reglas de la sana crítica. Y ello porque aportó las escrituras de compra y venta del terreno, de las que se deducía una clara pérdida en la transmisión, y éstas no fueron tenidas en cuenta por el Juzgado a la hora de dictar sentencia. El Tribunal Constitucional estima el recurso, declarando vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente, por no haberse valorado las pruebas (escrituras de adquisición y transmisión del terreno) conforme a las reglas de la sana crítica y declara la nulidad de la sentencia dictada, al tiempo que ordena la retroacción de actuaciones hasta el momento inmediatamente anterior al de dictarse la sentencia. Y ello para que el Juzgado de lo Contencioso dicte otra resolución en la que reconozca el contenido del derecho fundamental vulnerado. Es decir, para que valore, y tenga en cuenta, las escrituras de adquisición y transmisión del terreno, antes de dictar sentencia”.

Estimó así el TS en la presente Sentencia de 21 de noviembre de 2019 que debía prevalecer el valor indiciario de la existencia de la minusvalía que se desprende directamente de las escrituras, a no ser que la Administración no desvirtuara suficientemente que existió un incremento de valor.³⁸

Como no se ha desvirtuado la fuerza probatoria de las escrituras, debe prevalecer el resultado de éstas, procediendo declarar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador y debiendo acordarse indemnizar al contribuyente

³⁸ Tal y como afirmó el Tribunal refiriéndose a la actividad que debe desplegar la Hacienda municipal cuando se aportan las escrituras de las que se desprende la minusvalía, “Siendo esta la teoría general, en el caso enjuiciado el obligado tributario presentó la escritura pública, donde se reflejaba una disminución de valor del terreno, mientras que la Administración presentó la evolución positiva de las referencias al valor catastral del suelo. Pues bien, el Tribunal no estima que esa prueba aportada sea eficaz para desvirtuar el decremento de valor, y no solo por cuanto no se justifica la correspondencia de dichos valores catastrales con el valor de mercado del suelo en las fechas de compra y venta —dichos valores se apartan claramente de los precios declarados de compra y venta, siendo en no pocas ocasiones la discrepancia entre valor catastral y de mercado manifiesta—, sino porque

parece sorprendente que pueda sostenerse que entre 2006 y 2014, con la crisis inmobiliaria padecida entre dichas anualidades, y sin que se aporte ninguna circunstancia justificativa de ello, el valor del suelo haya subido la cantidad que se alega. En atención a lo expuesto, ha de concluirse que se estima producido el decremento patrimonial entre adquisición y transmisión del inmueble, tal y como se hace constar en la correspondiente escritura y, en consecuencia, procede estimar el recurso interpuesto”. Acerca de la necesidad de admitir la prueba de la minusvalía del valor del inmueble mediante las escrituras aportadas puede consultarse asimismo la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 31 de enero de 2020.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 24

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 24

- Cesión de contrato de compraventa de vivienda 24
- Adjudicación al cónyuge supérstite por título de disolución de gananciales de bienes privativos de la causante 24
- Cesión del derecho de aprovechamiento de aguas subterráneas entre particulares 24
- Disolución de sociedad con adjudicación de créditos y deudas al socio 25
- Aportación de rama de actividad consistente en una comunidad de bienes dedicada al alquiler de locales 25
- Escritura pública de disolución parcial de comunidad hereditaria, adjudicando la vivienda a uno de los comuneros pero manteniendo el local en proindiviso 26
- Escritura pública de disolución de comunidad con adjudicación de un inmueble con su respectiva deuda hipotecaria a cada uno de los comuneros, con compensación en metálico 26
- Disolución de comunidad sobre un inmueble: usufructo y nuda propiedad 27
- Disolución de condominio entre dos comuneros casados en gananciales 28
- Escritura de división horizontal y disolución del condominio 28
- Transmisión de terrenos urbanizados, habiéndose producido la declaración de nulidad del plan urbanístico 28
- Compra por el arrendador de finca rústica de derechos de pago únicos derivados de la Política Agraria Común al arrendatario-agricultor 29
- Disolución de una cooperativa con entrega a sus socios de terrenos en curso de urbanización 29
- Adquisición de edificación que se va a destinar al arrendamiento de vivienda 30

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 30

- Extinción del proindiviso sobre una vivienda sobre la que se aplicó la reducción que establece el artículo 20.2.c) LISD 30
- Transmisión mediante un pacto sucesorio previsto en el derecho civil de las Islas Baleares 31
- Donación de sus padres de las participaciones sociales en una entidad mercantil de las que son titulares 31
- Donación de las participaciones sociales del padre a sus hijos 32

Impuesto sobre el Patrimonio 32

- Exención de las participaciones sociales en la sociedad familiar 32
- Exención de las participaciones sociales en dos sociedades mercantiles de un matrimonio y sus dos hijos siendo titulares del cien por cien del capital social 32

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

CESIÓN DE CONTRATO DE COMPRAVENTA DE VIVIENDA

(Consulta nº V2162-20 de 26 de junio de 2020)

Del escrito de consulta se desprende que la compraventa de la vivienda va a realizarse al 50 por ciento por cada uno de los adquirentes, habiendo pagado –inicialmente– la consultante un importe superior a su pareja. Asimismo, la consultante manifiesta haber firmado un contrato de compraventa con la promotora, aunque aún no se ha elevado a público. En tal caso, si la pareja de la consultante desea ser propietaria del 50 por ciento del inmueble, lo que se producirá es una transmisión onerosa de la consultante a su pareja por el 50 por ciento del inmueble, sujeta al ITP y AJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

Ahora bien, si no se ha formalizado un contrato privado de compraventa entre la consultante y la promotora, sino un contrato de arras, no se habrá producido la transmisión de la propiedad de la promotora a la consultante y podrán adquirir el 50 por ciento, cada uno, del inmueble al tiempo de formalizar la escritura pública de compraventa del inmueble, sin que se produzca el hecho imponible del ITP y AJD. No obstante, la concurrencia de esta circunstancia, por tratarse de una cuestión fáctica, deberá ser objeto de apreciación por la Administración tributaria gestora competente.

ADJUDICACIÓN AL CÓNYUGE SUPÉRSTITE POR TÍTULO DE DISOLUCIÓN DE GANANCIALES DE BIENES PRIVATIVOS DE LA CAUSANTE

(Consulta nº V1733-20 de 02 de junio 2020)

El artículo 45.I.B) 3 del texto Refundido anteriormente transcrito establece una exención para la adjudicación de bienes o derechos a favor de los cónyuges, siempre que dicha adjudicación se verifique en el momento y por causa de la disolución de la sociedad de gananciales.

Sin embargo, en el supuesto que se examina se produce la atribución al conyugue viudo de bienes que no formaban parte de la sociedad de gananciales, dada su condición de bienes privativos, por lo que no se puede incluir en los supuestos previstos en el artículo 45.I.B.3, sino que, por el contrario, constituye una transmisión patrimonial onerosa que deberá tributar, sin exención, por la referida modalidad del ITP y AJD, como permuta de bienes inmuebles en la que las hijas reciben en su herencia mayor valor de bienes gananciales, entregando a cambio otros bienes hereditarios, los privativos de su madre, por igual cuantía.

CESIÓN DEL DERECHO DE APROVECHAMIENTO DE AGUAS SUBTERRÁNEAS ENTRE PARTICULARES

(Consulta nº V1773-20 de 03 de junio de 2020)

Las transmisiones de valores tendrán el siguiente tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido –en adelante IVA– y en el ITP y AJD:

- Como regla general, la transmisión de valores está exenta tanto del IVA como del ITP y AJD, 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 ITP y AJD, 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 artículo 314.2 del TRLMV).

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

1º. Que se trate de una transmisión de valores realizada en el mercado secundario, lo cual excluye la adquisición de valores de nueva emisión, que se produciría en los mercados primarios.

2º. Que los valores transmitidos no estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, lo cual excluye a las transmisiones de valores admitidos a negociación en dicho mercado (sin requisito temporal previo de admisión).

3º. La intención o pretensión de elusión del pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores (“animus defraudandi”), lo que constituye una cuestión de hecho que no puede ser determinada a priori por este Centro Directivo, sino que deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo aplicable.

En el supuesto objeto de consulta se plantea una compraventa de participaciones sociales en el mercado secundario no admitidas a negociación. Por tanto, se dan dos de los tres requisitos básicos, antes referidos, para la aplicación de la regla especial del artículo 314.2 del TRLMV.

El tercero de estos requisitos es la intención o pretensión de “elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles”. En la operación planteada las participaciones sociales que serán objeto de transmisión son partes alícuotas del capital social de una entidad mercantil limitada cuyo activo está formado principalmente por fincas rústicas radicadas en España que, de acuerdo con el escrito de consulta, están todas ellas afectas a la actividad agrícola. En consecuencia, no concurren ninguno de los tres supuestos –incisos a), b) y c)– en los que se presume, salvo prueba en contrario, aquella intención o pretensión de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles.

En consecuencia, 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.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la referida transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, pudiendo ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes.

DISOLUCIÓN DE SOCIEDAD CON ADJUDICACIÓN DE CRÉDITOS Y DEUDAS AL SOCIO

(Consulta nº V1794-20 de 05 de junio de 2020)

Hecho imponible: Disolución de la sociedad consultante, transmitiéndose la totalidad de su patrimonio en favor de la única socia de la entidad, lo que constituye una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD (art.19.1).

Sujeto Pasivo: Será sujeto pasivo la consultante, conforme al artículo 23 del TRLITPAJD.

Base imponible: El valor real de los derechos de crédito, que es el activo que recibe, sin deducción de gastos ni deudas tal y como establece el artículo 25.4 del TRLITPAJD.

Cuota tributaria: Se aplicará el tipo del 1 por ciento establecido en el artículo 26 del citado cuerpo legal.

APORTACIÓN DE RAMA DE ACTIVIDAD CONSISTENTE EN UNA COMUNIDAD DE BIENES DEDICADA AL ALQUILER DE LOCALES

(Consulta nº V2167-20 de 29 de junio de 2020)

Artículo 19 del TRLITPAJD, apartados 1. 1º y 2. 1º:

“1. Son operaciones societarias sujetas:

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

[...]

2. No estarán sujetas:

1.º Las operaciones de reestructuración”.

El artículo 21 del mismo texto determina que “A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado

por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”. (La referencia a los artículos citados se debe hoy entender hecha a los artículos 76 y 87 de la LIS).

Y, por último, el apartado 10 del artículo 45.I.B) del citado texto refundido, declara exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las siguientes operaciones:

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

Conforme a la normativa expuesta, y 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, anteriormente transcrito.

ESCRITURA PÚBLICA DE DISOLUCIÓN PARCIAL DE COMUNIDAD HEREDITARIA, ADJUDICANDO LA VIVIENDA A UNO DE LOS COMUNEROS PERO MANTENIENDO EL LOCAL EN PROINDIVISO

(Consulta nº V1732-20 de 02 de junio de 2020)

En el caso planteado, la comunidad hereditaria formada por el fallecimiento de la madre, que es en la que participa el inmueble objeto de consulta, no se va a disolver, ya que uno de los inmuebles, el local, va a seguir en la situación inicial, en proindiviso entre los tres hermanos; se produciría, en todo caso, una disolución parcial. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) no existen las disoluciones parciales.

En realidad, lo que se está produciendo es una transmisión de la cuota parte sobre la vivienda que poseen dos de los comuneros al otro comunero y como tal compraventa tributará como transmisión patrimonial onerosa al tipo de gravamen de los bienes inmuebles; será sujeto pasivo el comunero adquirente tal y como establece el artículo 8 del TRLITPAJD.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no existen las disoluciones parciales. En realidad, lo que se está produciendo es una transmisión de la cuota parte sobre la vivienda que poseen dos de los comuneros al otro comunero y como tal compraventa tributará como transmisión patrimonial onerosa al tipo de gravamen de los bienes inmuebles; será sujeto pasivo el comunero adquirente tal y como establece el artículo 8 del TRLITPAJD.

ESCRITURA PÚBLICA DE DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD CON ADJUDICACIÓN DE UN INMUEBLE CON SU RESPECTIVA DEUDA HIPOTECARIA A CADA UNO DE LOS COMUNEROS, CON COMPENSACIÓN EN METÁLICO

(Consulta nº V1797-20 de 05 de junio de 2020)

La disolución de la comunidad estará sujeta a la cuota fija y a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al cumplirse los requisitos previstos en el artículo 31.2 del texto refundido del impuesto para someter dicha escritura pública al gravamen: Ser primera copia de escritura pública, contener un acto valuable, ser inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En cuanto a la base imponible, el apartado 1 del artículo 30 del TRLITPAJD dispone que “servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”, dedicando el resto del citado apartado a establecer normas especiales con relación a los préstamos hipotecarios y los supuestos de posposición, mejora e igualación del rango de las hipotecas, sin que haya una norma específica que contemple la determinación de la base imponible en los supuestos de disolución del condominio sobre un bien inmueble, cuestión sobre la que se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo en una ya consolidada jurisprudencia compuesta, entre otras, por las sentencias 1484/2018, de 9 de octubre de 2018, 344/2019, de 14 de marzo de 2019, 1317/2019, de 4 de octubre de 2019 y 1379/2019, de 16 de octubre de 2019.

En dichas sentencias manifiesta el Tribunal Supremo que, ante la falta de regla específica, habrá de estarse a la índole y objeto del negocio que se instrumenta notarialmente, considerando que el valor de lo que se documenta en una disolución de condominio no puede equivaler al de la totalidad del bien inmueble que es objeto de división, sino única y exclusivamente el valor de la parte que se adquiere ex novo y sobre el que estrictamente recae la escritura pública, pues la capacidad económica manifestada se limita exclusivamente a la parte alícuota del 50 % que uno transmite y otro adquiere.

Por tanto, debe concluirse que en el caso de la extinción del condominio con adjudicación a uno de los comuneros de un bien indivisible física o jurídicamente, cuando previamente ya poseía un derecho sobre aquél derivado de la existencia de la comunidad

en que participaba, objeto de gravamen bajo la modalidad de actos jurídicos documentados cuando se documenta bajo la forma de escritura notarial, la base imponible será la parte en el valor del referido inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación, y es adquirida por el otro comunero.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD SOBRE UN INMUEBLE: USUFRUCTO Y NUDA PROPIEDAD

(Consulta nº V1901-20 de 11 de junio de 2020)

Del escrito de consulta se desprende que la propiedad del inmueble está distribuida de la siguiente manera: un 50 por 100 del inmueble pertenece a la madre de la consultante, que es dueña en pleno dominio de esa mitad indivisa. El otro 50 por 100 del inmueble no tiene dueños del pleno dominio, sino que éste está desmembrado en nuda propiedad y usufructo: La nuda propiedad de esta segunda mitad pertenece, por terceras partes iguales e indivisas, a los tres hermanos y el usufructo a la madre.

De acuerdo con lo anterior, no cabe sostener que exista una única cosa sobre la que recaiga un único derecho, sino que, por el contrario, sobre el inmueble confluyen tres tipos de derechos: El pleno dominio sobre un 50 por 100 (derecho real pleno), que pertenece a la madre; un derecho de usufructo sobre el otro 50 por 100 (derecho real de disfrute sobre bienes ajenos, limitativo del dominio), que pertenece también a la madre, y un derecho de nuda propiedad sobre ese mismo 50 por 100, que pertenece a los tres hermanos en pro indiviso.

Por lo tanto, existe una única comunidad de bienes de origen "*mortis causa*" sobre la nuda propiedad del inmueble formada por los tres hermanos con un 16,66 por 100 cada uno y la madre con un 50 por 100. La confluencia de estos dos derechos- usufructo vitalicio y nuda propiedad- sobre el mismo inmueble no permite considerar que exista una única comunidad de bienes sobre los mismos, ya que los derechos y obligaciones derivados de ellos son diferentes e, incluso opuestos entre sí (los derechos y obligaciones del usufructuario constituyen obligaciones y derechos en el nudo propietario).

Afirmar que en el caso planteado existe una única comunidad de bienes sobre la plena propiedad del inmueble equivaldría a decir que siempre que confluyan distintos derechos sobre un mismo bien, ello supondría la existencia de una comunidad de bienes. En tal caso, serían comunidades de bienes todas las constituidas por el propietario de un bien con todos los titulares de derechos reales sobre dicho bien; esto es, no sólo con el usufructuario, sino con el titular de un derecho de uso, de habitación, de servidumbre, de superficie e, incluso, con el acreedor hipotecario, prendario o anticrético, pues la hipoteca, la prenda y la anticresis también son derechos reales, aunque de garantía. Por el contrario, este Centro Directivo considera que la interpretación que debe darse al artículo 392 del Código Civil es la que se desprende de su tenor literal, es decir, que la comunidad de bienes exige como requisito imprescindible que la propiedad de la cosa o del derecho pertenezca pro indiviso a varias personas, lo cual, en el caso planteado, sólo puede predicarse en el derecho de nuda propiedad ya que el usufructo pertenece exclusivamente a la madre.

Esta situación no es nueva en nuestro Derecho y ya ha sido objeto de análisis por la Dirección General de los Registros y del Notariado en diversas Resoluciones. Así, en el fundamento de derecho 3 de su resolución de 4 de abril de 2005 (BOE de 20 de mayo de 2005) decía lo siguiente:

"3. Entrando ya en el fondo del asunto, debemos determinar, en primer lugar, si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad, aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación. La respuesta debe ser positiva ya que el titular del pleno dominio tiene todas las facultades del derecho de propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza un negocio jurídico bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio."

(...)

CONCLUSIONES:

Primera: La adjudicación a unos de los hermanos de la nuda propiedad del inmueble, conservando la madre el usufructo del mismo, compensando a la madre y a los otros dos hermanos con dinero, tributará como disolución de comunidad de la nuda propiedad por el concepto de actos jurídicos documentados. Será sujeto pasivo el hermano que se adjudique el inmueble y la base imponible será el valor de la parte de la nuda propiedad del inmueble que no tuviera con anterioridad y que adquiere en el momento de la disolución.

Segunda: En la adjudicación a unos de los hermanos de la plena propiedad del inmueble, compensando al resto con dinero, existen dos convenciones: una disolución de la comunidad sobre la nuda propiedad y una consolidación del dominio. La disolución tributará conforme a lo establecido en el párrafo anterior y la consolidación de dominio tributará por el mayor valor que resulte de la aplicación del artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: el que quedará pendiente de tributar por la desmembración del dominio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el que resultaría por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por adquisición del usufructo a la madre.

Tercera: Si la madre mantiene el pleno dominio sobre la mitad del inmueble y el usufructo sobre la otra mitad, adjudicándose uno de los hermanos la nuda propiedad sobre la mitad del inmueble, compensando a sus hermanos con dinero, no se produce ninguna disolución de comunidad sobre la nuda propiedad, ya que sigue en manos de dos personas, lo que se está produciendo es la adquisición por parte de uno de los hermanos de las cuotas partes de los otros dos hermanos, que como tal tributarán en el ITPAJD como transmisión patrimonial onerosa al tipo de gravamen de los bienes inmuebles.

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO ENTRE DOS COMUNEROS CASADOS EN GANANCIALES

(Consulta nº V1911-20 de 12 de junio de 2020)

La operación que se pretende llevar a cabo no supone una disolución de las comunidades de bienes, que claramente se mantiene en todos inmuebles, que van a continuar en común. La operación que van a realizar consiste en una redistribución de las participaciones de los cuatro comuneros que antes ostentaban el 25 por 100 de la participación sobre casi todos los inmuebles y distinta proporción en dos de ellos y ahora van a pasar a tener un 50 por 100 sobre parte de ellos.

Aunque los matrimonios estén bajo el régimen de sociedad de gananciales, al no tener la sociedad de gananciales personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no se puede entender que existe una disolución de condominio y los inmuebles quedan en poder de la comunidad de gananciales, sino que quedan en poder de las dos personas que componen el matrimonio.

Precisamente el hecho de que los comuneros sigan participando en la propiedad de los inmuebles con sus cónyuges es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes sobre los inmuebles. La comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, lo que ocurre es que se reduce el número de copropietarios, que pasa de cuatro a dos y se reduce el número de inmuebles. En realidad, nos encontramos ante una permuta

ESCRITURA DE DIVISIÓN HORIZONTAL Y DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO

(Consulta nº V2038-20 de 19 de junio de 2020)

Conforme al artículo 4 del texto refundido, cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.

Dicho precepto contempla expresamente el supuesto que se examina, en el que concurren dos convenciones sujetas al impuesto, como son la división horizontal y la disolución del condominio, sin que exista norma alguna que determine una única tributación por ambos conceptos que, en consecuencia, deberán tributar de forma independiente.

TRANSMISIÓN DE TERRENOS URBANIZADOS, HABIÉNDOSE PRODUCIDO LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DEL PLAN URBANÍSTICO

(Consulta nº V2059-20 de 23 de junio de 2020)

El plan urbanístico en el que se hallan enclavados los terrenos objeto de consulta fue declarado nulo en virtud de sentencia judicial, habiendo sido confirmada dicha nulidad mediante sentencia del Tribunal Supremo.

Por lo tanto, en el momento en el que se van a transmitir los terrenos objeto de consulta, los mismos no tienen la condición de edificables y, en todo caso, para la obtención de dicha condición nuevamente sería necesaria la modificación del plan urbanístico correspondiente y la realización de nuevas obras de urbanización. De tal forma, que sin realizar las nuevas actuaciones de urbanización los terrenos nunca alcanzarían la condición de edificables por lo que parece que los mismos se encuentran en una situación equivalente a los terrenos incluidos en un plan urbanístico sobre los que todavía no se han iniciado las referidas obras de urbanización.

Por consiguiente, en estas circunstancias, la entrega de dichos terrenos se encontrará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992.

Esta conclusión supone un cambio de criterio respecto del mantenido por esta Dirección General, entre otras, en la contestación vinculante de 28 de febrero de 2018, consulta V0577-18, y en la de 18 de julio de 2019, consulta V1893-19, en las que se manifestaba lo siguiente:

“Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de que se deba considerar terreno urbanizado a aquél sobre el que en su día se llevaron a cabo labores de urbanización en el sentido anteriormente apuntado si bien, como consecuencia de la modificación del planeamiento u otras circunstancias urbanísticas, deben ser objeto de una nueva urbanización. En tal caso, la entrega del mencionado terreno, de realizarse por un empresario o profesional, estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en todo caso,”.

COMPRA POR EL ARRENDADOR DE FINCA RÚSTICA DE DERECHOS DE PAGO ÚNICOS DERIVADOS DE LA POLÍTICA AGRARIA COMÚN AL ARRENDATARIO-AGRICULTOR

(Consulta nº V1803-20 de 08 de junio de 2020)

La Comisión Europea se ha pronunciado en el documento de trabajo núm. 630 en el sentido siguiente (traducción propia): *“Cuando los derechos de pago único se transfieren conjuntamente con tierra, en base a un contrato de arrendamiento, el tratamiento a efectos del Impuesto de los derechos de pago único seguirá normalmente el aplicable a la cesión del terreno, porque el arrendamiento de la tierra y de los derechos van juntos. Si el arrendamiento del terreno está exento, de acuerdo al artículo 135.1.l) de la Directiva de IVA, la transferencia de los derechos de pago único estará exenta también”.*

Asimismo, en el documento de la Comisión ya mencionado, tras hacer una referencia a la jurisprudencia comunitaria relativa al carácter accesorio o complementario de productos o servicios que se venden conjuntamente o respecto del carácter independiente de prestaciones de servicios que se realizan como una única prestación, asuntos C-231/94, Faaborg-Gelting y C-349/96 CPC, de 25 de febrero de 1999, la Comisión, respecto a la venta de derechos de pago único y tierras conjuntamente señala que (traducción propia): *“es probable que en la mayor parte de los casos, la transferencia de los derechos de pago único se calificará como prestación accesoria a la del terreno y por tanto, estará cubierta por la exención del artículo 135.1.k) de la Directiva de IVA (...)”.*

En el caso objeto de consulta, sin embargo, la cesión de derechos por parte de quien ha sido arrendatario de la finca al arrendador se produce aisladamente, sin que la finalización del arrendamiento del terreno constituya ninguna operación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni sujeta ni exenta. Debe tratarse, por tanto, la operación como una mera cesión de derechos, de forma independiente.

La Ley 37/1992 no recoge ningún supuesto de exención aplicable a la cesión de derechos objeto de consulta, por lo que la misma estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando al tipo general del 21 por ciento, tal y como se establece en el artículo 90.Uno de la Ley del Impuesto: *“El Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.”.*

DISOLUCIÓN DE UNA COOPERATIVA CON ENTREGA A SUS SOCIOS DE TERRENOS EN CURSO DE URBANIZACIÓN

(Consulta nº V1804-20 de 08 de junio de 2020)

En relación con las actuaciones de urbanización y reparcelación de terrenos por quienes no tenían previamente a la realización de las mismas la condición de empresarios o profesionales, constituye doctrina reiterada de este Centro directivo que los propietarios de los terrenos afectados por la unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales mientras no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos.

Por tanto, en el caso de que la sociedad cooperativa consultante no ostentase, con anterioridad al proyecto de actuación urbanística, la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, habrá adquirido, en principio, esta consideración desde el momento en que se incorporan los costes de urbanización a los terrenos propiedad de la misma, que será en el que se haya pagado la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización. En todo caso, es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan.

Del escrito de consulta parece deducirse, por tanto, que la sociedad cooperativa consultante 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 otra parte, es importante señalar que la entrega de los terrenos afectos a la actividad empresarial o profesional del transmitente puede realizarse, a su vez, en tres momentos diferentes, lo que determinará distinto tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Antes de que se haya iniciado el proceso urbanizador, en cuyo caso el objeto de la entrega serán terrenos que se encuentran en la situación básica de suelo rural conforme a lo previsto en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre).

b) Una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador o cuando esté ya finalizado, pero sin tener los terrenos la condición de

solares, en cuyo caso el objeto de entrega son terrenos en curso de urbanización o urbanizados.

c) Cuando los terrenos objeto de transmisión son ya solares u otros terrenos edificables, en los términos previstos en la Ley, por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

Cuando la entrega tiene lugar, como sucede en el caso objeto de consulta, una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando el mismo esté ya finalizado, los terrenos transmitidos tendrán la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, quedando por tanto la transmisión sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por un empresario o profesional en las condiciones señaladas.

ADQUISICIÓN DE EDIFICACIÓN QUE SE VA A DESTINAR AL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA

(Consulta nº V1980-20 de 17 de junio de 2020)

La transmisión del inmueble objeto de consulta constituirá una segunda o ulterior entrega del mismo y se encontraría, por tanto, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

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

El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre:

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

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

2. A efectos de lo dispuesto en la letra A) del número 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicarán los criterios sobre definición de rehabilitación contenidos en la letra B) del citado número 22.º.”.

Según la información contenida en el escrito de consulta, el inmueble que va a adquirir la entidad consultante está compuesto exclusivamente por viviendas y va a ser destinado exclusivamente al arrendamiento exento de las mismas, aplicando la consultante la prorratea especial a efectos de deducibilidad de las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En estas circunstancias parece que la consultante no tendrá derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su adquisición en medida alguna, ni su destino previsible, arrendamientos exentos del Impuesto, será generador de tal derecho, por lo que no será posible la renuncia a la exención en los términos previstos en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

EXTINCIÓN DEL PROINDIVISO SOBRE UNA VIVIENDA SOBRE LA QUE SE APLICÓ LA REDUCCIÓN QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 20.2.C) LISD

(Consulta nº V1732-20 de 02 de junio de 2020)

Mientras la vivienda se mantenga dentro del “grupo de herederos” se conservará el derecho a la reducción aplicado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con motivo del fallecimiento de la madre.

Por otro lado, en el supuesto que se examina nos encontramos ante dos comunidades de bienes “*mortis causa*”: una que se

originó con el fallecimiento del padre compuesta por dos locales y otra que se originó en el momento del fallecimiento de la madre, compuesta por un local y un inmueble.

El que en las dos comunidades los comuneros sean los mismos no implica ninguna diferencia, tampoco el hecho de que desarrollen una actividad de alquiler sobre los locales.

La comunidad hereditaria formada por el fallecimiento de la madre, que es en la que participa el inmueble objeto de consulta, no se va a disolver, ya que uno de los inmuebles, el local, va a seguir en la situación inicial, en proindiviso entre los tres hermanos; se produciría, en todo caso, una disolución parcial.

TRANSMISIÓN MEDIANTE UN PACTO SUCESORIO PREVISTO EN EL DERECHO CIVIL DE LAS ISLAS BALEARES

(Consulta nº V1788-20 de 05 de junio de 2020)

La institución del Derecho Civil de Baleares denominado “finiquito de legítima” es un pacto sucesorio –de los llamados pacto sucesorio de presente–; y dichos pactos sucesorios son títulos sucesorios a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La cuestión que se suscita ahora es si en el caso de pactos sucesorios de los llamados de presente, es decir, aquellos en los que la adquisición se produce en vida del causante de la adquisición –y, por ello, antes de su fallecimiento–, para determinar la aplicación de una reducción de la base imponible, se han de aplicar las reglas y requisitos de las adquisiciones “*mortis causa*” o las de las adquisiciones gratuitas “inter vivos”, dada la naturaleza híbrida de tal tipo de pactos sucesorios, en el sentido de que se perfeccionan y tienen efectos en vida del futuro causante, pero se realizan con proyección a su futuro fallecimiento.

Pues bien, la respuesta ha de ser que deben aplicarse las normas correspondientes a las adquisiciones “*mortis causa*”. Y ello por varios motivos:

■ El primero se basa en la propia normativa del impuesto; en concreto, en lo dispuesto en el artículo 11 del RISD que califica como títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, entre otros, a los contratos o pactos sucesorios.

■ El segundo es que el propio Tribunal Supremo, en su sentencia de 9 de febrero de 2016, ha determinado que los pactos sucesorios –todos ellos– son adquisiciones patrimoniales lucrativas consecuencia de un negocio jurídico por causa de la muerte de la persona; sin que su naturaleza jurídica sufra porque el efecto patrimonial se anticipe a la muerte del causante (que constituye, como no puede ser de otra forma en los negocios *mortis causa*, la causa del negocio).

Y a partir de la anterior premisa, no cabe sino concluir que los requisitos exigidos para la aplicación de una reducción de la base imponible en el caso de adquisiciones mediante pactos sucesorios de presente, como es el caso objeto de consulta, son los establecidos en el artículo 20.2.c) de la LISD, aplicable a la adquisición de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades (o derechos de usufructo sobre aquellos, o derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo).

Por lo tanto, el tratamiento que debe darse al “finiquito de legítima” en este impuesto es el que corresponde a las adquisiciones “*mortis causa*” y, consiguientemente, será de aplicación, en su caso, el supuesto de reducción previsto en el artículo 20.2.c) de la LISD siempre que, como es obvio, se cumplan los requisitos establecidos en dicho precepto.

DONACIÓN DE SUS PADRES DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES EN UNA ENTIDAD MERCANTIL DE LAS QUE SON TITULARES

(Consulta nº V1791-20 de 05 de junio de 2020)

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

No obstante, si cambiase la composición del activo de la entidad pasando a tener al menos el 50 por ciento del mismo compuesto por inmuebles no afectos a actividades económicas, las participaciones en la entidad podrían no estar exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio por incumplir el requisito previsto en el apartado a) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

Así, si durante más de 90 días del ejercicio social más de la mitad del activo de la entidad no está afecto a actividades económicas se entenderá que la entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica.

Como consecuencia, tampoco se podría aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD a la donación de las participaciones.

Si por el contrario, con esta nueva composición del activo la entidad cumpliera el requisito previsto en el apartado a) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, necesario para acceder a la exención, ésta no alcanzará al valor de las participaciones en la parte que corresponda a los activos no afectos a la actividad, tal y como se prevé en el último párrafo del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP. Esto afectará a la aplicación de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que se aplicará de forma proporcional al alcance objetivo de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, tal y como ha señalado esta Dirección General, entre otras, en la contestación V0177-09 y ha refrendado el Tribunal Supremo, en Sentencia de 16 de julio de 2015.

Por último, en cuanto a la posibilidad de aplicar la reducción prevista en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, este centro directivo no es competente para contestar aspectos relativos a la aplicación de las disposiciones dictadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias, tal y como recoge el artículo 55.2 a) de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

DONACIÓN DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DEL PADRE A SUS HIJOS

(Consulta nº V2018-20 de 19 de junio de 2020)

La aplicación de la reducción exige, además de la previa exención en el IP, que el donatario tendrá derecho a esta exención durante los diez años siguientes a la donación.

El artículo 20.6 de la LISD exige otros requisitos adicionales en sus letras a), b) y c) para acceder a la reducción.

En primer lugar, de acuerdo con la letra a) del artículo 20.6 de la LISD, el donante debe tener 65 años o más, hecho este que se cumple de acuerdo con lo dispuesto en el escrito de consulta.

En segundo lugar, debe cumplirse el requisito de la letra b) del artículo 20.6 de la LISD, esto es, que si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección cese en el ejercicio de las mismas y de percibir remuneraciones por ello. De acuerdo con el escrito de consulta, el padre y donante no ejerce estas funciones desde 2014, por tanto, se cumple el requisito de la letra b).

Por último, los donatarios deberán mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el IP durante los diez años siguientes, lo que exige el cumplimiento de los requisitos antes referidos.

Impuesto sobre el Patrimonio

EXENCIÓN DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES EN LA SOCIEDAD FAMILIAR

(Consulta nº V1788-20 de 05 de junio de 2020)

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta el requisito previsto en el apartado c) del Artículo 4. Ocho Dos de la LIP, relativo al ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad, se entenderá cumplido en el grupo de parentesco, formado por los padres y los tres hijos, en la medida en que uno de los hijos (hermano del consultante) ejerce estas funciones directivas a través de su cargo de gerente, siempre y cuando perciba por ello *“una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal”*.

EXENCIÓN DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES EN DOS SOCIEDADES MERCANTILES DE UN MATRIMONIO Y SUS DOS HIJOS SIENDO TITULARES DEL CIENTO POR CIENTO DEL CAPITAL SOCIAL

(Consulta nº V2018-20 de 19 de junio de 2020)

En cuanto a la exención de las participaciones en el Impuesto sobre Patrimonio, del texto del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP se derivan dos cuestiones que hay que diferenciar: de un lado, el acceso a la exención, lo que exige el cumplimiento de las letras a), b) y c) esta última en sus tres primeros párrafos y, de otro, el ámbito o alcance objetivo de la exención, aspecto al que se refiere el último párrafo de la norma.

En primer lugar, en relación con el requisito previsto en la letra a), esto es, si dicha entidad tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario o si, por el contrario, realiza una actividad económica, el precepto establece que «[a] efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos» no se computarán aquellos valores «que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra [a del artículo 4.Ocho.Dos].».

El supuesto de consulta no permite analizar, por no hacer ninguna referencia, la actividad principal de las entidades mercantiles S1 y S2. 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.

En relación con el cumplimiento del requisito previsto en la letra b), es decir, un porcentaje de participación superior al 5 por ciento individual o al 20 por ciento del grupo de parentesco, resulta acreditado por cuanto los consultantes son titulares, individualmente, de participaciones que representan más del 5 por ciento del capital social.

Finalmente, en relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, esto 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», del escrito de consulta se desprende que los hijos ejercen estas funciones de dirección, percibiendo por ello una remuneración.

De otra parte, con relación a las funciones de dirección, si bien el cargo que ostentan los hijos (administradores mancomunados) es uno de los enunciados en el párrafo 2 del art.5.1.d) del RIP, debe recordarse que el listado es a título ejemplificativo de las funciones que se consideran de dirección, como ha señalado este Centro Directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V1353-13, de 19 de abril de 2013, V1155-14, de 28 de abril de 2014 y V4736-16, de 10 de noviembre de 2016, entre otras).

En consecuencia, y como ha señalado el Tribunal Supremo al recoger la doctrina de este Centro Directivo en STS, Sala de lo Contencioso, de 18 de enero de 2016 (ROJ: STS 15/2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 2316/2015, FJ 5º), lo relevante no es tanto la denominación del cargo, sino que dicho cargo implique funciones de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización.

Por tanto, el cumplimiento de este requisito estará condicionado a las funciones que efectivamente realicen los hijos en cada una de las entidades y, correlativamente, la retribución que por las mismas les corresponda.

No es inconveniente para la aplicación de la exención del IP en los restantes consultantes (los padres y el segundo hijo en S1 o el primer hijo en S2) que no sean ellos quienes ejercen funciones directivas con carácter retribuido, porque como ha señalado este Centro Directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V2317-17, de 13 de septiembre de 2017; V0036-18, de 11 de enero de 2018; V0094-19, de 15 de enero de 2019; por todas) al recoger la jurisprudencia del Tribunal Supremo, STS 1198/2016, de 26 de mayo de 2016 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4027/2014; ROJ STS 2378/2016) y STS 1776/2016, de 14 de julio de 2016 (recurso de casación para la unificación de doctrina 2330/2015; ROJ: STS 3776/2016), no se exige que «el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer éstas al grupo familiar» (STS 3776/2016, FJ 6º, apartado 4).

Por lo que se refiere al ámbito o alcance objetivo de la exención, habrá que determinar cuáles son los activos afectos a la actividad empresarial, ya que la calificación de la actividad de la entidad como de gestión o no de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, es independiente de la consideración o no de la inversión o las participaciones como activo afecto a la actividad de la sociedad.

El artículo 4.Ocho.Dos de la LIP y el artículo 6.3 del RIP remiten pura y simplemente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar si un elemento está o no afecto a una actividad económica. No existe, por tanto, pronunciamiento alguno sobre su efectiva afectación a la actividad económica, cuestión que queda reservada al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tratándose de participaciones en entidades y a diferencia de lo que sucede en el ámbito de la actividad ejercida por persona física, según el artículo 6.3 del RIP, pueden estar afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, afectación que se entenderá existente, conforme señala hoy el artículo 29.1.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE núm. 285, del 1 de enero de 2007), cuando esos elementos patrimoniales sean «necesarios» para la obtención de los respectivos rendimientos.

Ahora bien, la apreciación puntual de esa necesidad, es cuestión que escapa a las facultades interpretativas de esta Dirección General. Será preciso sopesar la adecuación y proporcionalidad de los elementos de que se trate al resto de los activos de la entidad, el tipo de actividad que esta desarrolla, el volumen de operaciones y demás parámetros económicos y financieros de la entidad, circunstancias respecto a las que este Centro Directivo no puede pronunciarse y que deberán ser valoradas, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración tributaria gestora competente.

El actor alega que la segunda comprobación incurrió en idéntico vicio de falta de motivación, o incorrecta motivación, que la primera, de manera que se toleraría el abuso de derecho si se permitiera una tercera comprobación. Si entre la primera y la segunda comprobación no cabe apreciar una sustancial diferencia es posible declarar que la Administración abusa del derecho a comprobar si pretende realizar una tercera. Como dice el Tribunal Supremo, si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida del derecho a la comprobación de valores. Cuando la Sala ha aceptado hasta tres comprobaciones ha sido siempre porque entre una y otra se daba una diferencia sustancial de motivación, ya porque se alterase el sistema de valoración, ya porque, usándose el mismo, se apreciase una diferencia real entre los informes de valoración en cuanto a las explicaciones dadas. Pero si se mantiene un mismo vicio, y en la misma forma, es posible declarar definitivamente cerrada la posibilidad de nuevas comprobaciones incluso a la segunda ocasión, pues el abuso de derecho y la vulneración de la cosa juzgada a que se refiere el Tribunal Supremo serían en ese caso patentes.

Esto es lo que sucede en el presente caso. No solo se reincide genéricamente en un vicio de falta de motivación, sino que la falta de motivación afecta en ambos casos al mismo elemento, el coeficiente de "edificabilidad estimada". Resulta una completa burla a la primera decisión judicial de anular la comprobación por falta de motivación de este coeficiente, entre otros, el hecho de que se vuelva a comprobar el valor y se vuelva a dejar inmotivado exactamente el mismo coeficiente. Es claro que en tales circunstancias permitir una nueva comprobación está fuera de lugar, pues la Administración podría volver a aplicar inmotivadamente el mismo coeficiente, para que tuviera que ser anulado, y así *ad infinitum*. La Administración tuvo la oportunidad de corregir el error y decidió reiterarlo, de modo que permitir un nuevo intento sería premiar la desobediencia a las resoluciones judiciales y permitir el abuso de derecho.

**CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS:
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ... 36**

- Extinción del proindiviso sobre una vivienda. 36
- Disolución del condominio adjudicándose cada uno de los excónyuges una vivienda y asumiendo la totalidad del respectivo préstamo hipotecario pendiente que gravaba cada una de ellas 36
- Operación de reestructuración 37
- Extinción del condominio adjudicando a cada una de las sociedades de gananciales la propiedad de varios inmuebles 37
- Aportación no dineraria de rama de actividad a una sociedad del grupo familiar 38

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

EXTINCIÓN DEL PROINDIVISO SOBRE UNA VIVIENDA

(Consulta nº V1732-20 de 02 de junio de 2020)

La realización del hecho imponible solo se producirá si se transmite por cualquier título (ya sea oneroso o lucrativo) la propiedad de terrenos que no tengan la naturaleza rústica o si se constituye o transmite cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos; de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni hay constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

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

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

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

De acuerdo con el artículo 106.1.b) del TRLRHL, tanto el consultante, como su hermana tendrán la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión de su porcentaje de propiedad sobre el bien inmueble que se adjudica al otro hermano.

DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO ADJUDICÁNDOSE CADA UNO DE LOS EXCÓNYUGES UNA VIVIENDA Y ASUMIENDO LA TOTALIDAD DEL RESPECTIVO PRÉSTAMO HIPOTECARIO PENDIENTE QUE GRAVABA CADA UNA DE ELLAS

(Consulta nº V1797-20 de 05 de junio de 2020)

En el supuesto que se examina, la comunidad de bienes constituida por los dos excónyuges (comuneros) es titular de dos bienes inmuebles urbanos (las dos viviendas), por lo que ambos comuneros son cotitulares por mitades indivisas de los dos inmuebles.

La disolución de la comunidad de bienes que se pretende consiste en la adjudicación a cada uno de los comuneros del pleno dominio sobre una de las viviendas. Dado que ambas viviendas tienen distinto valor, uno de los comuneros (el excónyuge de la consultante) compensará en metálico al otro por la diferencia de valor.

En este caso no se producirá la sujeción al IIVTNU, ya que se cumplen los requisitos para ello.

Al no producirse, en este supuesto, la sujeción al IIVTNU con ocasión de la adjudicación de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana a cada uno de los comuneros, no se devenga del impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en la futura transmisión del terreno adjudicado que esté sujeta a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, ya que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto, por lo que se entenderá que el inmueble ahora adjudicado a cada uno de los comuneros fue adquirido en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta (cuando ambos cónyuges adquirieron la respectiva vivienda) y no en la fecha en que se produce la adjudicación del pleno dominio por extinción del condominio.

OPERACIÓN DE REESTRUCTURACIÓN

(Consulta nº V1855-20 de 09 de junio de 2020)

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 del TRLRHL establecen que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”

Por su parte, la disposición adicional segunda de la LIS regula el régimen del IIVTNU en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo lo siguiente:

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

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

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

En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en la operación de fusión por absorción expuesta, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

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

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO ADJUDICANDO A CADA UNA DE LAS SOCIEDADES DE GANANCIALES LA PROPIEDAD DE VARIOS INMUEBLES

(Consulta nº V1911-20 de 12 de junio de 2020)

En el caso objeto de consulta, los comuneros pretenden intercambiar bienes que pertenecen a dos comunidades distintas, por lo que se está ante un caso de permuta, que origina la sujeción al IIVTNU.

La permuta es un modo de transmisión de la propiedad de un bien urbano a título oneroso, por lo que da lugar a la realización del hecho imponible del IIVTNU.

De acuerdo con el artículo 106.1.b) del TRLRHL, cada uno de los comuneros tendrá la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión de su porcentaje de propiedad que tenga sobre el bien o bienes inmuebles que se adjudican a los otros comuneros.

TRIBUTOS MUNICIPALES

APORTACIÓN NO DINERARIA DE RAMA DE ACTIVIDAD A UNA SOCIEDAD DEL GRUPO FAMILIAR

(Consulta nº V2167-20 de 29 de junio de 2020)

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

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

