

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• La fiscalidad de las transmisiones realizadas a través de los llamados pactos sucesorios. Análisis específico de su incidencia en el IRPF y en el ISD.

-Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.....4

TEMAS FISCALES

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS19

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....19

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones37

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

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

Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana.....45

TRIBUTOS MUNICIPALES





TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES..... 4

La fiscalidad de las transmisiones realizadas a través de los llamados pactos sucesorios. Análisis específico de su incidencia en el IRPF y en el ISD.....4

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

TEMAS FISCALES

La fiscalidad de las transmisiones realizadas a través de los llamados pactos sucesorios. Análisis específico de su incidencia en el IRPF y en el ISD.

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

I. CONSIDERACIONES GENERALES.

Como es sabido los pactos sucesorios constituyen acuerdos hechos en vida del futuro causante que suponen actos de disposición sobre sus bienes, con cargo y en adelanto de la que será su herencia. En nuestro territorio nacional convive la aplicación de diferentes tipos de Derecho Civil, a saber, el común, el especial y el foral. Por ello, instituciones como el pacto sucesorio (prohibido en Derecho Civil Común) no está en contradicción con la permisibilidad de esta figura en las otras categorías del Derecho Civil. Tal y como se ha indicado este tipo de pactos en vida están prohibidos en el Derecho Civil común, que rige en todo el Estado excepto en aquellos territorios con un Derecho Civil propio (Euskadi¹, Navarra², Cataluña³, País Valenciano, Islas Baleares⁴, Aragón⁵ y Galicia, cuya regulación analizaremos en particular a continuación).

A la hora de entrar a dilucidar qué naturaleza tiene el pacto sucesorio, esto es, si se trata de un acto *inter vivos* (al no mediar fallecimiento) o *mortis causa*, como lo sería la herencia a la que se refiere, no se plantea conflicto alguno en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), contemplándose su tributación como la de una transmisión por causa de muerte más. Así, cuando se enumeran los títulos sucesorios en el art. 11 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), se señala que “*son títulos, sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: b) Los contratos o pactos sucesorios.*” Con carácter adicional el art. 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto (LISD), refiriéndose al devengo de las transmisiones *mortis causa*, dispone que “*En las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.*”

Dentro de los pactos sucesorios que regula, por ejemplo, la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, los arts. 214 a 218 se refieren a los pactos de mejora⁶, refiriéndose a la apartación los artículos 224 a 227. De acuerdo con lo dispuesto por el art. 214 de la

1 Con carácter general en País Vasco, donde resulta de aplicación la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, se contempla la posibilidad de que las partes establezcan el nombramiento del sucesor con transmisión *inter vivos* o después del fallecimiento de los bienes, así como la donación universal *inter vivos* y la donación *mortis causa* de determinado tipo de bienes. Con carácter adicional se posibilita que el heredero renuncie a los derechos sucesorios en vida del causante. Cabe diferenciar en consecuencia entre una disposición de los bienes a título universal (en concepto de heredero) y una disposición a título particular (en concepto de legatario). Tienen la consideración de beneficiarios los descendientes, siendo los elementos susceptibles de transmisión de cualquier clase y pudiendo establecerse cargas y reservas.

2 La Ley 1/1973, de 1 de marzo, por la que se aprueba la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra, contempla, entre otros, aquellos contratos sucesorios que permiten establecer, modificar o renunciar a derechos de sucesión en vida del causante con o sin transmisión actual de bienes. Se prevé en consecuencia el establecimiento, modificación, extinción o renuncia de derechos de sucesión *mortis causa* de una herencia o parte de ella, en vida del causante. Los elementos susceptibles de transmisión pueden ser de cualquier clase, pudiendo establecerse cargas y reservas. A la hora de determinar quiénes son los beneficiarios se ha de diferenciar entre bienes troncales adquiridos por herencia o donación de sus parientes hasta el cuarto grado colateral, siendo beneficiarios los hermanos, ascendientes y colaterales, y bienes no troncales (el resto), respecto de los cuales serían beneficiarios los hermanos de doble vínculo o sencillo, los ascendientes más cercanos, el cónyuge y los colaterales hasta el sexto grado.

3 En Cataluña, donde resulta de aplicación la Ley 10/2008, de 10 de julio, del Libro Cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones, la adopción del pacto sucesorio ofrece la misma amplitud que el testamento, posibilitando la realización de heredamientos así como de atribuciones particulares y de donaciones en caso de muerte. Así los elementos susceptibles de transmisión se recogen con la misma amplitud que en el testamento, pudiendo establecerse cargas y reservas. Dentro de las modalidades de pactos sucesorios previstas se prevé la atribución particular a favor de uno o varios otorgantes, un tercero, recíprocos y preventivos. Tienen la consideración de beneficiarios los siguientes sujetos: el cónyuge o futuro cónyuge; la persona con quien se conviva en pareja a través de una unión estable; los parientes en línea directa o en línea colateral dentro del cuarto grado, ya sea por consanguinidad o por afinidad; y los parientes por consanguinidad en línea directa o colateral, dentro del segundo grado, del otro cónyuge o conviviente.

referida Ley “son pactos de mejora aquellos por los cuales se conviene a favor de los descendientes la sucesión en bienes concretos”, disponiendo además el art. 215 que “Los pactos sucesorios podrán suponer la entrega o no de presente de los bienes a quienes les afecten, determinando en el primer caso la adquisición de la propiedad por parte del mejorado”. Por su parte, el art.

4 Tal y como se ha expuesto, en el territorio de Islas Baleares se ha de diferenciar entre el tratamiento otorgado en la Isla de Mallorca y el facilitado en las Islas de Ibiza y Formentera. Mientras que en el primer territorio se dispone la donación universal, en el segundo se prevén los llamados pactos de institución (con o sin transmisión de bienes) así como los denominados pactos “de renuncia o finiquito”. Con carácter general resulta de aplicación la Ley 7/2017, de 3 de agosto, por la que se modifica la Compilación del Derecho Civil de las Islas Baleares. En ambos territorios tienen la consideración de beneficiarios los descendientes y legitimarios, siendo los elementos susceptibles de transmisión de cualquier clase, pudiendo establecerse cargas y reservas. De acuerdo con lo dispuesto por el art. 77.1 del Decreto Legislativo 7/90, de 6 de setiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Compilación del Derecho civil de las Islas Baleares, a través del “finiquito de legítima” el descendiente legitimario mayor de edad puede renunciar a la legítima o a cuantos derechos puedan corresponderle en la herencia del ascendiente en contemplación de una donación, atribución o compensación que el ascendiente o su heredero contractual le hubieren hecho en vida de aquél. Dispone además el citado precepto, en todo aquello no regulado en el mismo, una remisión expresa a la definición mallorquina, regulada en los arts. 50 y 51 de la citada Compilación. La citada “definición” mallorquina, a tenor de lo señalado en su día en la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 9 de junio de 1995, constituye un negocio jurídico complejo (no unilateral) que exige un acto de liberalidad de los padres aceptado por los hijos. Dicho acto mutuamente condicionado requiere la intervención de ambas partes, enmarcada en el ámbito propio de los pactos sucesorios como negocio jurídico bilateral, teniendo lugar un contrato sobre herencia futura que se celebra en vida de los padres cuando el patrimonio de éstos no constituye todavía herencia, a diferencia de lo que sucede en una donación *mortis causa*. Tal y como se desprende de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Islas Baleares de 20 de diciembre de 2001, la institución de “definición” constituye un negocio jurídico complejo compuesto de dos elementos condicionados (el acto de liberalidad y la renuncia) que se hallan intrínsecamente vinculados. La causa de la atribución lucrativa que realiza el ascendiente, radica en el común propósito de las partes de imputar dicha atribución al pago adelantado de los derechos legitimarios o, en su caso, sucesorios, que correspondan al descendiente, de manera que éste, dándose por satisfecho respecto de lo recibido, se comprometa a no reclamar nada por tales conceptos en el futuro. A través de dicho pacto sucesorio el descendiente (legitimario y emancipado) puede renunciar, no sólo a la legítima, sino también a todos sus derechos sucesorios en la herencia de un ascendiente mallorquín en contemplación de una donación, atribución o compensación recibida ya o que se va a recibir en la misma donación. Véase asimismo la Sentencia del citado Tribunal de 28 de setiembre de 2001, en la que se destaca que “es esencial a la definición la existencia de una renuncia. Así, la doctrina se muestra de acuerdo en la consideración de que la definición supone la concurrencia de dos elementos: una atribución patrimonial –que puede revestir cualquier forma– del ascendiente en favor del descendiente y la renuncia de este”.

5 Concretamente en Aragón los pactos sucesorios pueden recoger cualquier estipulación a favor de alguno de los contratantes, ya sea a título singular o universal, pudiendo ser dichos pactos de disposición *mortis causa*, de institución recíproca y de renuncia a la herencia. En el citado territorio es de aplicación el Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el título de Código del Derecho Foral del Texto Refundido de las Leyes Civiles Aragonesas. La citada regulación contempla los siguientes tipos de pactos sucesorios: de disposición *mortis causa* de uno o varios contratantes a favor de otros; de institución recíproca; de disposición *mortis causa* de los contratantes a favor de terceros; y de renuncia de uno o varios contratantes a la herencia. Los elementos susceptibles de transmisión pueden ser de cualquier clase, pudiendo establecerse cargas y reservas, pudiendo resultar beneficiario cualquier persona mayor de edad, con vínculo familiar o no, cumpliéndose determinados requisitos. Véase a este respecto, con carácter general, VAQUERO GARCÍA, A., “Implicaciones de los pactos sucesorios sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones: el caso de Galicia”, *Crónica Tributaria*, núm. 172, 2019, págs. 206 y ss.

224 de la Ley gallega determina que “por la apartación quien tenga la condición de legitimario si se abriera la sucesión en el momento en que se formaliza el pacto queda excluido de modo irrevocable, por sí y su linaje, de la condición de heredero forzoso en la herencia del apartante, a cambio de los bienes concretos que le sean adjudicados”. Y el art. 225 dispone que “el apartante podrá adjudicar al apartado cualquier bien o derecho en pago de la apartación, independientemente del valor de la misma”.

Ya de entrada, a la hora de delimitar la naturaleza jurídica de estos pactos, su mera ubicación sistemática sería suficiente para calificarlos como negocios jurídicos *mortis causa*, en la medida en que se encuentran situados en el título que regula la sucesión por causa de muerte. En todo caso con carácter adicional el art. 209 de la Ley 2/2006 los califica expresamente como pactos sucesorios, al disponer que “Sin perjuicio de los que fueran admisibles conforme al derecho, de acuerdo con la presente ley son pactos sucesorios: 1º Los de mejora; 2º Los de apartación”.

En virtud del citado pacto sucesorio el sucesor, a cambio de recibir en el momento de perfeccionar el pacto con su causante, determinados bienes o derechos del patrimonio de éste, renuncia a su derecho a ser heredero forzoso. Por su parte el pacto sucesorio gallego de mejora constituye aquel que se acuerda con los descendientes para la sucesión en bienes o derechos concretos, pudiendo suponer la entrega de presente de los bienes a quienes les afecten, determinando en ese caso la adquisición de la propiedad por parte del mejorado. Ambos pactos exigen para su perfección la formalización de los mismos en escritura pública.

Existe por otra parte la posibilidad de otorgar varios pactos sucesorios, beneficiándose cada uno de ellos de las reducciones susceptibles de ser aplicadas de manera independiente, sin necesidad de proceder a acumular los importes. De este modo, y a diferencia de lo que sucede en el ámbito de las transmisiones lucrativas inter vivos, no se establece la necesidad de considerar la existencia de varias donaciones efectuadas por un mismo donante a un mismo donatario, estimándose por el contrario la

6 Concretamente dichos pactos de mejora se encuentran regulados en el Capítulo III (“De los pactos sucesorios”) del Título XX (“De la sucesión por causa de muerte”) de la citada Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia.

7 Tal y como ha puesto de manifiesto VAQUERO GARCÍA, A., “Implicaciones de los pactos sucesorios sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones: el caso de Galicia”, ob. cit., pág. 209, “Las implicaciones fiscales de los pactos sucesorios en Galicia son muy importantes ya que, además de poder dividir y adjudicar los bienes y derechos, permite un ejercicio de planificación fiscal de la herencia, que posibilita la adquisición de la propiedad de los bienes y derechos, sin que el mejorante fallezca”. En efecto, la celebración de estos pactos posibilita adelantar la herencia con anterioridad al fallecimiento del transmitente, pudiendo de este modo los beneficiarios de la transmisión obtener un ahorro fiscal sin necesidad de que se produzca el fallecimiento del causante.

existencia de una sola transmisión a efectos fiscales.⁸

Al amparo de la citada calificación jurídica el sujeto pasivo en los supuestos de pactos sucesorios, como en cualquier otra sucesión por causa de muerte, lo serán los adquirentes de los bienes y derechos, es decir, los sucesores, produciéndose su devengo, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el día en que se cause o celebre dicho acuerdo o dicho de otra forma, si hay efectos de presente se devenga cuando se perfeccione el contrato o pacto sucesorio. Y si, por el contrario, no los hubiera, se devengará como cualquier otra sucesión *mortis causa* el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al art. 196 del Código Civil.

De cara a la determinación de la base imponible ésta quedará integrada por el valor de los bienes o derechos que se adquieran por el sucesor beneficiario del contrato o pactos sucesorio, fijándose de acuerdo con las reglas generales del ISD. Asimismo podrán ser de aplicación las reducciones de la base imponible previstas al efecto en la normativa reguladora del Impuesto para las sucesiones *mortis causa*.

En definitiva, respecto de la transmisión de bienes a través del pacto sucesorio de apartación, regulado en la Ley 2/2006 de Galicia (Derecho Civil de Galicia) tradicionalmente se ha venido manteniendo el criterio de que en las adquisiciones en vida del causante como consecuencia de contratos o pactos sucesorios, el ISD se devenga el día en que se cause o celebre dicho acuerdo y no cuando se produzca la muerte del donante; en línea con esto, al producirse la adjudicación del bien que forma

parte del pacto sucesorio por un acto *inter vivos* y no a causa del fallecimiento del contribuyente, la ganancia patrimonial que pueda producirse no se encontraría amparada por la excepción de gravamen del art. 33.3.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), que determina que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente (conocida coloquialmente como plusvalía del muerto).

De cualquier manera, en la medida en que, a efectos del ISD, el pacto sucesorio resulta asimilado a una herencia, le son de aplicación las reducciones propias de una sucesión *mortis causa*. En este sentido el art. 6.2 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, prevé la aplicación de importantes reducciones por parentesco con una dotación mínima de 400.000 euros (en el caso de la reducción prevista para el cónyuge y descendientes mayores de 25 años, la misma pasó de 18.000 a 400.000 euros) y máxima de 1.500.000 euros. Mientras que el primer supuesto resulta de aplicación a los hijos mayores de 25 años o al cónyuge, la segunda se prevé respecto de los menores de 21 años, siempre y cuando concurren determinadas condiciones.⁹

Por otra parte se ha de recordar que, dentro del negocio jurídico de la donación, el elemento preponderante se concreta en el ánimo de liberalidad que debe concurrir, de naturaleza claramente subjetiva y personal, cualquiera que resulte ser la naturaleza de los bienes donados. A mayor abundamiento el negocio traslativo de la donación requiere siempre de la existencia de dos personas, una que transmite (el donante) y otra que recibe o adquiere lo donado (el donatario), oscilando la tarifa aplicable en función del grado de parentesco existente entre el donante y el donatario. Por otra parte el patrimonio ganancial manifiesta un supuesto de comunidad de bienes y, más precisamente, una propiedad en mano común.

Ahora bien, dentro de la misma determinados bienes o un patrimonio pertenecen en titularidad compartida a un conjunto de personas (tratándose de matrimonio, al esposo y la esposa). Son pues dos los protagonistas

⁸ Refiriéndose a la posibilidad de poder efectuar varios pactos sucesorios sin necesidad de tener que proceder a su acumulación a efectos fiscales, tanto en vida del transmitente como tras su fallecimiento afirma la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 17 de octubre de 2013 que *“La normativa del ISD regula supuestos de acumulación aplicables a negocios jurídicos gratuitos e inter vivos (donaciones y demás transmisiones inter vivos equiparables) pero no supuestos de acumulación de títulos sucesorios. Por tanto la adquisición de diversos bienes y derechos del mismo transmitente mediante pactos sucesorios sucesivos no supone que los pactos anteriores deban acumularse a los posteriores”*. Por su parte la Resolución del citado Centro Directivo de 30 de abril de 2014 precisó al respecto que *“(…) La LISD regula supuestos de acumulación de donaciones entre sí y de donaciones a la herencia del donante, pero no supuestos de acumulación de un título sucesorio a la herencia del mejorante. Por tanto cabe concluir que la circunstancia de que una misma persona adquiera mediante pacto de mejora y adquisición mortis causa diversos bienes y derechos del mismo transmitente no supone la posibilidad de acumulación y ello, precisamente, porque la normativa del Impuesto no ha previsto tal supuesto”*. En todo caso se ha de tener presente que la normativa reguladora del Impuesto considera una sola transmisión a los efectos de la liquidación del tributo las transmisiones, donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables siempre y cuando se produzcan por el mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, debiendo calcularse la cuota tributaria del Impuesto mediante la aplicación del tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica relativa al valor de los bienes y derechos transmitidos.

⁹ Al margen de lo anterior son objeto de aplicación diversas reducciones derivadas de la transmisión de la vivienda habitual y de la empresa familiar. Se ha de tener presente además que, con carácter general, y a resultas de la entrada en vigor de la Ley gallega 13/2015, de 24 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, se introdujeron dentro del ámbito del ISD significativas ventajas fiscales para los herederos susceptibles de ser tomadas en consideración a la hora de planificar la sucesión y transmitir los bienes a los hijos o al cónyuge. Fueron objeto de regulación una reducción por parentesco, así como una reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante *mortis causa*, por sus descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales por consanguinidad y una deducción sobre la cuota tributaria que se concreta en una reducción del 99% para descendientes y adoptados menores de 21 años.

de la titularidad de un patrimonio que, al carecer de personalidad jurídica, no es sujeto, sino objeto del derecho, del poder de dominación de los cotitulares. Y la sociedad de gananciales adolece de todo parentesco con los hijos donatarios, correspondiendo el mismo al padre y a la madre donantes. Pues bien, en tanto en cuanto la tributación del instituto de la donación gira en torno a los transmitentes a título gratuito o donantes (es decir, los dos cónyuges, que disponen de unos bienes que, al transmitirse, dejan de ser gananciales), como consecuencia de la enajenación terminará la indivisibilidad ganancial. Cada cónyuge dispone de su mitad ganancial, si bien desde el vehículo de una enajenación conjunta y coparticipada. Y debido precisamente a ello deben girarse dos liquidaciones.

II. LA TRASCENDENCIA DE LA SENTENCIA DEL TS DE 9 DE FEBRERO DE 2016.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016, refiriéndose precisamente al alcance de la figura de la apartación del Derecho Civil de Galicia, y al hilo de la determinación de la naturaleza jurídica de la misma en relación con la excepción de gravamen contenida en el art. 33.3.b) de la LIRPF afirmó que, al amparo de la citada institución jurídica, quien tenga la condición de legitimario si se abriera la sucesión en el momento en que se formaliza el pacto quedaría excluido de modo irrevocable, por sí y su linaje, de la condición de heredero forzoso en la herencia del apartante, a cambio de los bienes concretos que le sean adjudicados. Y ello teniendo presente que la aportación gallega constituye un pacto sucesorio en vida, siendo su tratamiento fiscal el que se deriva de esta condición cualquiera que sea el impuesto del que se trate.

Con carácter general a través del citado pronunciamiento se analizaba el supuesto relativo a un contribuyente gallego que se había acogido a la modalidad de la apartación, prevista en el Derecho civil de Galicia, para transmitirle en vida a sus herederos la legítima que les correspondería.

Inicialmente el TSJ. de Galicia había fallado a favor del contribuyente, a pesar de lo cual la Administración Tributaria estatal recurrió en casación ante el Tribunal Supremo, que confirmó a través del citado fallo el reconocimiento de dicho derecho especial de los gallegos que se acogen a pactos sucesorios como la apartación o la mejora. Concretamente, habiéndose efectuado una transmisión por cada uno de los cónyuges de una empresa familiar mediante escritura de apartación de herencia declaró el TSJ. de Galicia mediante Sentencia de 30 de enero de 2012 que el sometimiento a gravamen resultaba procedente. Y ello sobre la base de estimar que cuando apartante y apartado conciertan sobre la cotitularidad de

los bienes objeto de transmisión, ello acontece de modo inmediato, no siendo posible estimar que el devengo del Impuesto se efectúa en el instante del fallecimiento del apartante.

Con independencia de la naturaleza jurídica de la apartación, y a efectos exclusivamente tributarios, se estimó que nos hallamos en presencia de una institución mixta cuyo origen se sitúa en un pacto sucesorio pero que para el disfrute de los bienes no precisa del fallecimiento del causante. Ello explica que la modificación del art. 24.1 de la LISD (operada en el sentido de que, tratándose de adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el Impuesto se devengue el día en que se cause o celebre dicho acuerdo¹⁰) no introduce en realidad una regulación alternativa a la anterior, sino que se limita a precisar el alcance de tales actos en relación con el devengo del Impuesto y obligaciones tributarias. No se trata de una aplicación retroactiva de la norma, sino de un supuesto en el que el legislador, lejos de establecer un cambio de criterio, se limita a clarificar la tributación de los pactos sucesorios.

Pues bien, dada la naturaleza jurídica de pacto sucesorio de la apartación estimó el Alto Tribunal que la citada institución debe entenderse comprendida entre los supuestos del art. 33.3.b) de la LIRPF de inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial. Así las cosas, y a pesar de que tradicionalmente la Administración tributaria ha manifestado su rechazo a considerar que los pactos sucesorios son realmente transmisiones no sometidas al IRPF por cuanto se trata de operaciones que se producen en vida del causante (que aún no lo es, puesto que aún no ha fallecido), a través de la presente Sentencia afirmó el Alto Tribunal que el pacto sucesorio es un concepto jurídico cuyo contenido, al no existir una delimitación fiscal autónoma y propia ni en el Impuesto sobre Sucesiones, ni en el IRPF, ha de determinarse acudiendo al Derecho Civil, donde no hay fricciones en cuanto a considerarlo una operación relativa a la sucesión. Se trata de un concepto jurídico de significación unívoca, por lo que no cabe otorgarle distinto significado según estemos ante el Impuesto sobre Sucesiones o en el IRPF, que era lo que pretendía la Administración en el presente caso.

Por tanto, tratándose de una transmisión mortis causa lo será a todos los efectos tributarios, sin que su naturaleza jurídica sufra porque el efecto patrimonial se anticipe a la

¹⁰ Recuérdese que, de acuerdo con lo dispuesto por este art. 24.1 de la LISD, "En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo".

muerte del causante, que constituye, como no puede ser de otra forma en los negocios *mortis causa*, la causa del negocio. Argumentó además el TS que de haberse querido excluir, el legislador bien podría haber excluido los pactos sucesorios, o imponer como condición la muerte física del contribuyente. Y si no lo ha hecho no ha sido más que por su expresa voluntad de haber querido comprenderlo en la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial.

En el caso específico de la apartación gallega (pacto sucesorio que consiste en realizar una transmisión de causante a heredero en vida del primero, a condición de que el segundo quede excluido, apartado, definitivamente de la herencia) el Tribunal Supremo consideró a través del citado pronunciamiento que nos hallamos ante un pacto sucesorio cuya tributación en nada difiere de los demás de su categoría, no excluyéndolo el hecho de que se trate precisamente de una exclusión de la sucesión, por cuanto los pactos sucesorios pueden clasificarse en pactos de suceder, pactos de no suceder y los que versan sobre la herencia de un tercero. Y el hecho de que se pueda utilizar esta figura de la apartación para facilitar posibles fraudes fiscales no ha de incidir en la interpretación del art. 33.3.b) Ley 35/2006 consistente en negar la no sujeción de la ganancia o pérdida producida por la transmisión del elemento patrimonial al IRPF, puesto que en la mano de la Administración está el evitarlo, mediante los servicios de inspección o mediante la reforma legal incorporando cláusulas, como se conocen en algunas normas forales, para evitar estas conductas intolerables.

De acuerdo con lo declarado por el TS a través de este pronunciamiento "(...) No contiene la normativa fiscal qué ha de entenderse por la citada expresión, por lo que para desentrañar su sentido ha de acudir a la previsión que nos ofrece el art. 12.2 de la LGT, 'En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme al sentido jurídico, técnico o usual, según proceda'. En ausencia de una significación tributaria propia, las exigencias de legalidad y seguridad jurídica que imperan en esta materia, exigen que lo procedente sea que el intérprete acuda para determinar su significado y alcance a la rama del Derecho de la que procede y es evidente que las transmisiones por causa de muerte o 'mortis causa', constituyen un concepto jurídico elaborado en el marco del Derecho civil perfectamente delimitado; por lo tanto, siguiendo lo ordenado por el citado art. 12.2, estando ante un concepto jurídico procedente de otra rama del Derecho, delimitado por el legislador como presupuesto de la norma, cuya interpretación constituye el presente debate, a su significado y alcance habrá de estarse, primero para determinar qué no considera la ley ganancias o pérdidas patrimoniales, y segundo si la apartación gallega es una transmisión gratuita por causa

de muerte del contribuyente. Y siendo procedente acudir a la conceptualización de transmisiones mortis causa del Derecho civil, no es posible atender al ni sentido usual de la expresión, ni en la conceptualización limitada que ofrece el Código Civil sobre las adquisiciones mortis causa, en los que parece recalar alguna de las Consultas citadas en la sentencia, en la que se pretende exigir para la aplicación del citado precepto la muerte física del causante-contribuyente

(...)

Ha de indicarse que el Derecho civil patrio no se agota con el Código Civil común, sino que también abarca los especiales y forales elaborados por cada Comunidad Autónoma con competencia en la materia. No se hace cuestión que entre los títulos sucesorios se encuentran las formas convencionales de pactar la sucesión, que prohibidos en el Código Civil, sin embargo se contemplan en algunas de las legislaciones especiales y forales, y que permiten que en vida del causante se produzca la transmisión de elementos patrimoniales, esto es, son atribuciones patrimoniales por causa de muerte o mortis causa aunque la transmisión se produzca en vida del causante; lo cual es tenido bien presente por el legislador estatal tributario, como se comprueba al regular el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, cuando en su art. 3 dice que 'Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio'; respecto del devengo dispone que 'En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo', y su reglamento en su art. 11 establezca que 'Entre otros, son títulos, sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: b) Los contratos o pactos sucesorios...'. Al hilo de lo anterior, no deja de ser un contra sentido que la Administración considere a la aportación gallega, en su condición de pacto sucesorio, sujeto al citado impuesto sobre sucesiones, y que se niegue en este recurso dicha naturaleza.

Como se ha dicho la ley, art. 33.3.b), no considera ganancias o pérdidas patrimoniales las transmisiones patrimoniales por causa de muerte, lo cual ya se ha indicado constituye un concepto jurídico cuyo contenido –cuando no existe una delimitación fiscal, ni en el impuesto sobre sucesiones, ni en el de la renta, autónomo y propio– ha de determinarse acudiendo al

Derecho civil. Debiéndose resaltar que estamos ante un concepto jurídico de significación unívoca, lo que no cabe es otorgarle distinto significado según estemos ante el impuesto sobre sucesiones o en el de la renta, que es lo que pretende la Administración.

Dentro del concepto jurídico de transmisiones patrimoniales por causa de muerte, se comprende, sin duda, los pactos sucesorios, lo que el propio legislador estatal acoge abiertamente, como se ha visto, en el expresado art. 24 del Impuesto sobre Sucesiones, esto es, 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 jurídico

(...)

En cuanto a la naturaleza de la apartación gallega, ha de estarse a la correcta y profunda interpretación que de la figura hace el Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Debiendo significar que no estamos ante dos negocios uno inter vivos y otro mortis causa, sino ante un solo negocio en el que existe una única voluntad y finalidad común, sin que sea procedente descomponer su contenido económico para, desvirtuando su naturaleza jurídica y su funcionalidad, otorgarle un tratamiento tributario en función del impuesto a aplicar; la aportación gallega es un pacto sucesorio, y su tratamiento fiscal es el que se deriva de esta condición cualquiera que sea el impuesto del que se trate, cuando, como es el caso, no existe un tratamiento tributario específico en la regulación de uno u otro impuesto”.

En resumen, de acuerdo con lo manifestado por la Sentencia del TS de 9 de febrero de 2016, dictada a resultas de la interposición de un recurso de casación en interés de ley, las herencias recibidas mediante pactos sucesorios entre vivos no tributan en el IRPF como ganancia patrimonial en aquellas Comunidades con derecho civil propio¹¹. La apartación gallega, como pacto sucesorio, constituye una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente comprendida dentro del art. 33.3.b) de la LIRPF. Y, de haberse querido excluir, el legislador bien podría haber excluido los pactos sucesorios o imponer como condición la muerte física del contribuyente. Al no hacerlo se ha de estimar que ello no es más que por su expresa voluntad de haber querido comprenderlo en la

inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial.

Se ha de tener presente no obstante que, de un tiempo a esta parte, y dada la proliferación de operaciones efectuadas con la finalidad de eludir el pago de tributos a través de la realización de estos pactos sucesorios, se ha valorado la posibilidad de introducir modificaciones al respecto en nuestra normativa estatal¹². El principal objetivo perseguido sería que los bienes que reciba un contribuyente mediante un contrato sucesorio (una herencia en vida) se subroguen a la fecha y valor que tenían para el donante, en lugar de actualizarse al momento del pacto como venía ocurriendo, lo que permitía el beneficiario vender el activo sin tributar en el IRPF por las plusvalías obtenidas. Así, por ejemplo, en la actualidad un padre interesado en vender un inmueble vería gravada la plusvalía que obtenga. En cambio si firma en vida un pacto sucesorio por el cual lo cede a su hijo, este podrá venderlo inmediatamente por el mismo precio al que se valore en el contrato y no se generaría plusvalía por la que tributar.

Cabe referirse además a este respecto a la reforma introducida por la nueva Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, al amparo de la cual el bien heredado conservará el valor original que abonó el ascendiente y el descendiente tendría que pagar los impuestos correspondientes por la ganancia que genere su venta. Y ello en tanto en cuanto en la actualidad se ha detectado un mayor número de operaciones en las que, una vez recibidos los bienes a través del pacto sucesorio, son enajenados por los nuevos propietarios, lo que se considera una “operación abusiva”. La citada reforma afecta a las Regiones con Derecho Civil propio, al ser las únicas donde estos pactos están permitidos. Es el caso de País Vasco, Navarra, Cataluña, Aragón, Baleares o Galicia, donde la reciente jurisprudencia del TS a favor del contribuyente ha venido fomentando esta práctica.

De acuerdo con la nueva redacción otorgada al art. 36 de la LIRPF “*No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de*

¹¹ Con carácter general el Código Civil no reconoce la posibilidad de realizar, en el territorio de aplicación de régimen civil común, pactos sucesorios, salvo casos muy limitados, relativos sobre todo al ámbito matrimonial. Por lo que respecta a los Derechos civiles especiales o forales, la práctica totalidad de los mismos contemplan como válidos numerosos pactos sucesorios, algunos de los cuales no tienen efectos de presente, por lo que cabe tratarlos como cualquier transmisión *mortis causa*, si bien la gran mayoría de estos pactos contemplan la posibilidad de efectos en el momento de su formalización.

¹² Piénsese, por ejemplo, que la aplicación de estos pactos sucesorios puede incidir en el importe a pagar en concepto de Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Así, por ejemplo, en la Comunidad de Galicia, donde se aplica un mínimo exento de 700.000 euros, cabría la posibilidad de que se redujese la carga fiscal derivada del citado gravamen transmitiéndose parte de los bienes a través de pacto sucesorio o bien cediéndose la titularidad de dichos bienes pero manteniendo el usufructo.

los mismos que transmitiera antes del fallecimiento del causante los bienes adquiridos se subrogará en la posición de éste, respecto al valor y fecha de adquisición de aquéllos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior”.

Adviértase en consecuencia que, al amparo de la citada regulación, en el supuesto de que el beneficiario del pacto sucesorio vendiese el bien de que se trate antes del fallecimiento del otorgante, habría de considerar como valor y fecha de adquisición el del otorgante y no el correspondiente al instante de la realización del pacto sucesorio. A resultas de lo anterior existirá la posibilidad de tener que tributar en el ámbito del IRPF por la ganancia patrimonial que pudiera llegar a derivarse del pacto sucesorio. De este modo se impide que el adquirente de un bien a través de un contrato o pacto sucesorio se subroge en el valor y fecha de adquisición que tuviese dicho bien en el causante, siempre que el mismo se transmita antes del fallecimiento de este último, imposibilitándose con ello una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido que provocaría una menor tributación respecto de la que se obtendría si el bien hubiera sido transmitido directamente a un tercero por el titular original.

No obstante, de acuerdo con una Enmienda introducida al Proyecto de Ley durante su tramitación en el Senado se mantendrá el beneficio fiscal respecto de aquellos contribuyentes que reciban el bien y lo conserven durante, al menos, un lustro o bien hasta el fallecimiento del donante, si ocurriese antes. Transcurrido dicho plazo de cinco años no será necesario subrogarse en valores de fechas de adquisición del anterior propietario, aunque se esté transmitiendo en vida de este último. Se establece además un régimen transitorio específico de aplicabilidad de esta modificación señalando que únicamente se aplicará a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad al 11 de julio de 2021 que hubieran sido adquiridos de forma lucrativa por causa de muerte en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente. No obstante, teniendo presente que, como es sabido, el IRPF se devenga el 31 de diciembre de cada año, la nueva regulación afectará a aquellas transmisiones que se hayan realizado a lo largo del ejercicio, a partir del 11 de julio de 2021.

III. ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN EXPERIMENTADA POR LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA. ESPECIAL REFERENCIA A LA POSICIÓN RESTRICATIVA ADOPTADA POR LA DGT DE CARA A LA APLICACIÓN DE LAS REDUCCIONES TRIBUTARIAS PREVISTAS EN EL ISD.

Tradicionalmente el criterio que, respecto a la transmisión de bienes a través de los pactos sucesorios

de mejora y de apartación (que, por lo que se refiere a la normativa autonómica gallega que hemos tomado como referencia en el presente trabajo, se recoge como ya sabemos el Capítulo III, “De los pactos sucesorios”, del Título X, “De la sucesión por causa de muerte”, de la Ley de Derecho Civil de Galicia) había venido manteniendo la DGT era el de que, tal como señala el art. 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las adquisiciones en vida del causante como consecuencia de contratos o pactos sucesorios, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo y no cuando se produzca la muerte del donante.

Así había venido estimándose por el citado Centro Directivo a la hora de analizar si la transmisión de bienes a través de los pactos sucesorios puede entenderse amparada de alguna forma por lo dispuesto en el art. 33.3.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, donde se determina que *“Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente”*. Se consideraba así, en línea con lo dispuesto sobre el devengo en el ISD (cuando se celebre el pacto y no cuando se produzca la muerte del donante) que, al producirse la adjudicación del bien que forma parte del pacto sucesorio por un acto *inter vivos* y no a causa del fallecimiento del contribuyente, la ganancia patrimonial que pueda producirse no se encuentra amparada por la excepción de gravamen que el mencionado art. 33.3.b) de la Ley del IRPF establece para la coloquialmente denominada plusvalía del muerto.¹³

En línea con lo anterior, y en relación con su naturaleza de negocio jurídico *inter vivos*, afirmó en su día la Sentencia del TSJ. de Galicia de 24 de septiembre de 2012, refiriéndose a la determinación de la citada naturaleza respecto a otro pacto sucesorio (el de Derecho foral gallego de la apartación) lo siguiente: *“Cierta es que la transmisión de los bienes se produce a través de un negocio jurídico inter vivos, o como dice la Audiencia Provincial de Pontevedra en su sentencias de 11 de febrero de 2011 y 12 de junio de 2009, y en el Auto de 1 de octubre de 2009, la apartación es un negocio jurídico inter vivos de disposición, sin perjuicio de su vocación reguladora de una situación post mortem, en virtud del cual el apartante adjudica al apartado la plena titularidad de los bienes objeto del mismo, de lo que se colige el inmediato y actual desplazamiento patrimonial de aquel a este, en consecuencia produce los efectos propios de todo negocio jurídico de disposición, de forma que*

¹³ Cabe citar, entre otras, las contestaciones de la DGT a Consultas núms. V2355-08, V1854-10, V1902-10, V1438-11, V2248-12, V2643-13, V3558-13, V1521-14 y V1932-14.

el apartado adquiere la plena titularidad de los bienes y derechos adjudicados en pago de su legítima. (...) Lo expuesto nos permite afirmar que la aportación otorgada en escritura pública implica la transmisión simultánea de la propiedad a favor del apartado, pues lo pactado, como título de finalidad traslativa, se completa con la tradición, en la modalidad de traditio instrumental del art. 1.462.2 CC, con la consecuencia de que el apartado adquiere la propiedad inmediata de los bienes objeto de apartamiento”.

Por otra parte estimaba la DGT que la inclusión en la no sujeción de la “plusvalía del muerto” de las transmisiones derivadas del pactos sucesorios comportaría otorgar a estas transmisiones un tratamiento asimétrico y no neutral respecto a la donación, siendo ambas de la misma naturaleza (negocio jurídico *inter vivos*). Y ello teniendo presente además el carácter de colacionable de las donaciones en la sucesión de los herederos forzosos. A mayor abundamiento la no sujeción de la denominada “plusvalía del muerto”, además de derivar de un “acto involuntario”, “no planificado”, trata de evitar también (respecto a los bienes y derechos que la componen) que los herederos tengan que asumir una “doble tributación”, a saber: la correspondiente a su condición de sujetos pasivos del ISD; y la que, en condición de sucesores del causante, les correspondería respecto a la deuda tributaria del último período impositivo a declarar por el causante por el IRPF.

Sin embargo, como hemos tenido ocasión de analizar en el epígrafe anterior del presente estudio, la Sentencia del TS de 9 de febrero de 2016, dictada a results de un recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por la Administración General del Estado, concluyó que *“En cuanto a la naturaleza de la apartación gallega, ha de estarse a la correcta y profunda interpretación que de la figura hace el Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Debiendo significar que no estamos ante dos negocios uno inter vivos y otro mortis causa, sino ante un solo negocio en el que existe una única voluntad y finalidad común, sin que sea procedente descomponer su contenido económico para, desvirtuando su naturaleza jurídica y su funcionalidad, otorgarle un tratamiento tributario en función del impuesto a aplicar; la apartación gallega es un pacto sucesorio, y su tratamiento fiscal es el que se deriva de esta condición cualquiera que sea el impuesto del que se trate, cuando, como es el caso, no existe un tratamiento tributario específico en la regulación de uno u otro impuesto. En definitiva, la apartación gallega, como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, comprendida dentro del art. 33.3.b) de la LIRPF; de haberse querido excluir, el legislador bien podría haber excluido los pactos sucesorios, o imponer como condición la muerte física*

del contribuyente, al no hacerlo no es más que por su expresa voluntad de haber querido comprenderlo en la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial”.

Asimismo el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), mediante Resolución de 2 de marzo de 2016, asumió lo manifestado por el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de febrero de 2016 y, resolviendo un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, procedió a fijar el criterio en virtud del cual a la alteración patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de las transmisiones realizadas mediante la institución de la apartación regulada en la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, le resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 33.3.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, por lo que se estima que en dichos supuestos no existe ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, por cuanto las características propias de este pacto sucesorio del derecho civil gallego permiten concluir que nos encontramos ante una adquisición *mortis causa*.

En efecto, la citada Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016, dictada a results de la interposición de un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, vino a reiterar que a la institución de la apartación, regulada en el Derecho Civil de Galicia, le resulta de aplicación el art. 33.3.b) de la Ley 35/2006, motivo por el cual se estima que en dichos supuestos no existe ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, por cuanto las características propias de este pacto sucesorio del Derecho Civil gallego permiten concluir que estamos ante una adquisición *mortis causa*.

En resumen, la apartación gallega, como pacto sucesorio, constituye una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, comprendida dentro del art. 33.3.b) de la LIRPF. Y, de haberse querido excluir, el legislador podría haber excluido los pactos sucesorios, o imponer como condición la muerte física del contribuyente, en base a lo cual, al no hacerlo no es más que por su expresa voluntad de haber querido comprenderlo en la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial. De este modo a la alteración patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de las transmisiones realizadas mediante la institución de la apartación regulada en la Ley 2/2006 de Galicia le resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 33.3.b) de la Ley 35/2006, estimándose que en dichos supuestos no existe ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, por cuanto las características propias de este pacto sucesorio del derecho civil gallego permiten concluir que nos encontramos ante una adquisición *mortis causa*, tal y como se encargó de precisar además la STS de 9 de febrero de 2016, dictada a results de la interposición de un recurso de casación en interés de ley.

Ciertamente se ha de reconocer a este respecto que la doctrina de la DGT (caso, por ejemplo, de la contestación

a Consulta de 15 de julio de 2014) había venido señalando ya que, al producirse la adjudicación del bien que forma parte del pacto sucesorio por un acto *inter vivos* y no a causa del fallecimiento del contribuyente, la ganancia patrimonial que pueda llegar a originarse no se encuentra amparada por la excepción de gravamen del art. 33.3.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En definitiva la apartación gallega, como pacto sucesorio que es, constituye una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente comprendida dentro del art. 33.3.b) de la LIRPF. De haberse querido excluir, el legislador podría haber excluido los pactos sucesorios o bien imponer como condición la muerte física del contribuyente. No habiéndolo hecho así ha quedado puesta de manifiesto su voluntad de comprenderla en la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial. Y el hecho de que se pueda utilizar esta figura de la apartación para facilitar posibles fraudes fiscales resulta un argumento ajurídico e inútil para ayudar a la interpretación del art. 33.3.b) de la Ley 35/2006.

La configuración de la apartación como transmisión lucrativa por causa de muerte que efectuó el Tribunal Supremo (configuración asumida, como hemos visto, por el TEAC en su unificación de criterio) terminó obligando a la DGT a replantearse el criterio que hasta entonces había venido manteniendo (esto es, el de considerar que la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de bienes mediante este pacto sucesorio no se encuentra amparada por la excepción de gravamen que el mencionado art. 33.3. letra b de la Ley del IRPF establece para las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente) y proceder a su modificación, estimando a tal efecto que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente tratándose de una transmisión de bienes a través del pacto sucesorio de apartación regulado en el Capítulo III, "De los pactos sucesorios", del Título X, "De la sucesión por causa de muerte", de la Ley de Derecho Civil de Galicia.

En este sentido se pronunció, por ejemplo, la DGT mediante contestación a Consulta de 17 de febrero de 2017. En efecto, siguiendo la doctrina jurisprudencial elaborada por el TS procedió el citado Centro Directivo a través de dicha Resolución a modificar su criterio respecto a fiscalidad aplicable a esta figura de la apartación. Y ello a propósito de una consulta planteada en relación a la transmisión de una vivienda por parte de un padre a su hijo mediante este pacto sucesorio de apartación. La DGT procedió así a asumir la doctrina del TS sentada en su Sentencia de 9 de febrero de 2016 así como la elaborada por el TEAC mediante Resolución de 2 de marzo de 2016.

Como ya hemos tenido ocasión de señalar, en ambos pronunciamientos se analizaba la naturaleza de la figura

del Derecho Civil gallego de la apartación, en tanto pacto sucesorio, y el tratamiento fiscal que le corresponde estimándose que, al tratarse de una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, se encuentra comprendida en el supuesto recogido en el art. 33. 3 b) de LIRPF. Se estimó a tal efecto que, de haberse querido excluir, el legislador, bien podría haber excluido los pactos sucesorios, o imponer como condición la muerte física del contribuyente. Y al no hacerlo no es más que por su expresa voluntad de haber querido comprenderlo en la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial. Inicialmente el criterio sostenido por la Administración Tributaria consideraba que la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de bienes de este pacto sucesorio no se encontraba amparada por la excepción de gravamen del mencionado art. 33.3 b) de la LIRPF. Sin embargo tras el cambio de criterio adoptado la postura adoptada pasó a ser la contraria, y en consecuencia, se considera que no existe ganancia o pérdida patrimonial en las transmisiones lucrativas instrumentadas mediante un pacto sucesorio de apartación.

Por su parte en el caso específico del ordenamiento aplicable en la Comunidad Autónoma de Cataluña la contestación de la DGT a Consulta de 8 de noviembre de 2016 declaró que el heredamiento cumulativo y por atribución particular del Derecho Civil catalán generan, sobre todo el primero, múltiples situaciones jurídico-fiscales en lo que tiene que ver con su sometimiento al ISD y al IRPF, originando tanto el devengo como la obligación de declarar sometimiento y exención a la par. La citada Resolución, a la hora de clarificar el tratamiento tributario de las transmisiones de presente convenidas en virtud de heredamiento acumulativo, confirmó que dichas transmisiones debían quedar sujetas a la modalidad Sucesiones del ISD, siendo de aplicación además la consabida exoneración de las eventuales ganancias patrimoniales que se obtuviesen en el IRPF. Se asumían así los criterios recogidos en la STS de 9 de febrero de 2016.

A pesar de ello recientemente, y a través de varias contestaciones a Consultas de 5 de junio de 2020 (V1788-20, V1790-20 y V1792-20), la DGT se ha encargado de rechazar la aplicación de la reducción del 95% aplicable en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las transmisiones de empresas familiares realizadas a través de pactos sucesorios con transmisión de presente en vida del causante derivados del llamado "finiquito de legítima", regulado en el Libro III (De las Disposiciones aplicables a las Islas de Ibiza y Formentera) del Texto Refundido de la Compilación del Derecho Civil de Baleares, aprobada mediante Decreto Legislativo 79/1990¹⁴. Y ello a pesar de lo previamente manifestado por el citado Centro Directivo en sus Resoluciones V0508-05 y V1874-17.

A través de la citadas consultas planteadas se

preguntaba si, en el concreto pacto sucesorio planteado, en el que los consultantes iban a recibir como finiquito de legítima las participaciones que sus padres ostentaban en una sociedad familiar a través de su sociedad de gananciales, de cara a la aplicación de la reducción en la base imponible del Impuesto resultaba exigible, entre otros requisitos, que el transmitente tuviera una edad mínima de 65 años o que se encontrara en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez en el momento de devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Pues bien la DGT, tras aclarar que el tratamiento que debe darse al "finiquito de legítima" en este Impuesto es el que corresponde a las adquisiciones *mortis causa*¹⁵ concluye que, en tanto en cuanto la normativa estatal aplicable se refiere a la persona del fallecido (a diferencia de lo que sucede, por ejemplo, en Cataluña o Galicia, cuyas leyes autonómicas propias emplean la palabra "causante") es necesario el fallecimiento físico como requisito sustancial de cara a la aplicación de la reducción. Y dado que, además, el pacto sucesorio no constituye una donación, tampoco resultaría aplicable la reducción prevista para las transmisiones gratuitas *inter vivos*.

De conformidad con lo señalado por la DGT, por ejemplo, en su Resolución V1788-20, de 5 de junio, "(...) 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) (...) De acuerdo con lo anterior, cabe indicar que la reducción regulada en el artículo 20.2.c) de la LISD no resultará aplicable a los llamados pactos sucesorios de presente, como el 'finiquito de legítima', al no cumplirse el requisito de que el causante de la adquisición sea una persona fallecida (...) A este respecto, no parece razonable

14 Es concretamente la Sección 3.ª del citado capítulo IV la encargada de regular este "finiquito de legítima", disponiendo su art. 77 que "Por el 'finiquito' de legítima el descendiente legitimario mayor de edad puede renunciar a la legítima o cuantos derechos puedan corresponderle en la herencia del ascendiente en contemplación de una donación, atribución o compensación que el ascendiente o su heredero contractual le hubieren hecho en vida de aquél. La cuota legitimaria renunciada acrecerá a la herencia. En lo no convenido por las partes será de aplicación la regulación de la definición mallorquina en cuanto fue compatible con la función y significado usuales en Ibiza y Formentera".

15 Y ello sobre la base de lo dispuesto por el art. 11 del RISD, que califica como títulos sucesorios a los efectos del Impuesto, además de la herencia y el legado, entre otros, a los contratos o pactos sucesorios, y de lo manifestado por el TS a través de su Sentencia de 9 de febrero de 2016, en la que se afirmó 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, tratándose de negocios *mortis causa*, la causa de los mismos).

interpretar que, dada la especial naturaleza de los pactos sucesorios de presente, deberían aplicarse las condiciones y requisitos de las adquisiciones lucrativas 'inter vivos' con el argumento de que en estos pactos sucesorios el causante de la adquisición aún no ha fallecido. Y ello porque tales pactos sucesorios constituyen una modalidad de adquisición 'mortis causa', no solo por haberlo establecido así expresamente el artículo 11.b) del RISD, sino también porque así lo ha determinado el Tribunal Supremo en la reseñada sentencia de 9 de febrero de 2016. Interpretar lo contrario y aplicar a los pactos sucesorios de presente las condiciones y requisitos de las adquisiciones lucrativas 'inter vivos' podría suponer la aplicación de la analogía, lo cual está vedado por la prohibición contenida en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, titulado precisamente 'Prohibición de la analogía', que dispone que 'No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales'.

Por otra parte, tampoco cabe presumir que se trate de un olvido del legislador, pues si este hubiera querido establecer una regla especial y extender la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD a los llamados pactos sucesorios de presente, así lo habría hecho, del mismo modo que estableció una regla especial para el devengo de este tipo de pactos sucesorios en el último inciso del artículo 24.1 de la LISD, que determina que '(...) No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo'. Por ello, parece más razonable interpretar que el legislador no ha querido establecer tal regla especial, del mismo modo que no ha querido establecer una regla especial para la acumulación de adquisiciones 'mortis causa' en el artículo 30 de la LISD, titulado 'Acumulación de donaciones', que regula supuestos de acumulación de donaciones y demás transmisiones 'inter vivos' equiparables entre sí (apartado 1) y de estas a la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario (apartado 2), pero no regula supuestos de acumulación entre pactos sucesorios de presente entre sí, ni de estos a la sucesión que se cause posteriormente".

Se denegó así a través de dicha Resolución la aplicación del régimen bonificado de empresa familiar sobre la base de la adopción de una interpretación literalista del art. 20.2 c) de la LISD, que exige que la adquisición lucrativa *mortis causa* corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la "persona fallecida", exigiéndose a tal efecto el previo fallecimiento del otorgante.¹⁶

IV. A MODO DE CONCLUSIÓN.

Tal y como hemos tenido ocasión de analizar a lo largo

del presente trabajo, en Galicia los pactos sucesorios permiten la apartación y los llamados pactos de mejora otorgamientos. La Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, diferencia entre apartación y pacto de mejora. La apartación consiste en la entrega de bienes al legitimario si este renuncia a su condición de tal cuando se produzca el fallecimiento del causante. Por su parte a través del pacto de mejora los descendientes pueden recibir determinados bienes a cambio de asumir determinadas obligaciones, permitiéndose realizar o no la entrega física del bien (ya se trate de bienes inmuebles o muebles, incluyendo dinero) y pudiendo el transmitente reservarse el usufructo del mismo.

En la apartación tiene la consideración de beneficiario el legitimario, mientras que en los pactos de mejora son beneficiarios los descendientes. La primera únicamente resulta posible respecto de aquellos que adquieren la condición de legitimarios (caso, por ejemplo, de los descendientes o del cónyuge, no de los ascendientes). En cambio, como se ha indicado, el pacto de mejora únicamente resulta posible respecto de los descendientes (ya se trate de hijos o de nietos, no permitiéndose en cambio respecto del cónyuge o ascendientes). Teniendo lugar la apartación el apartante podrá adjudicar al apartado cualquier bien o derecho en pago de la apartación, con independencia de cuál resulte ser el valor de la misma. En cambio, tratándose de pactos de mejora los pactos

sucesorios podrán implicar la entrega o no de presente de los bienes a quienes les afecten, determinando en el primer supuesto indicado la adquisición de la propiedad por parte del mejorado. Los intervinientes en el pacto sucesorio han de ser mayores de edad, debiendo acreditar vecindad en Galicia y tener plena capacidad de obrar. El acto ha de otorgarse mediante escritura pública.

El devengo de la entrega de bienes de presente como consecuencia de pactos sucesorios se producirá el día en que se celebre el pacto sucesorio. Este devengo anticipado implica la configuración de un hecho imponible por la entrega de bienes de presente distinto del hecho imponible que se pueda producir posteriormente por el pacto sucesorio con entrega de bienes en el momento de fallecimiento del heredante¹⁷. Ahora bien, en tanto en cuanto la LISD regula supuestos de acumulación de donaciones entre sí y de donaciones a la herencia del donante pero no supuestos de acumulación de títulos sucesorios entre sí, la circunstancia de que una persona adquiera mediante pactos sucesorios sucesivos diversos bienes y derechos del mismo transmitente no supone que los pactos anteriores deban acumularse a los posteriores. Y ello debido a que la normativa reguladora del Impuesto no ha previsto tal supuesto.

Por lo que interesa en particular al objeto de nuestro análisis, de acuerdo con lo declarado por el Tribunal Supremo mediante Sentencia de 9 de febrero de 2016 los pactos sucesorios de mejora y apartación del Derecho Civil de Galicia no tributan en el IRPF de las personas (normalmente padres o abuelos) que efectúan la disposición patrimonial. Como es sabido a través de los citados pactos sucesorios de mejora se permite acordar la adjudicación en vida de bienes de la herencia a quien en el momento de la celebración del pacto tuviera la condición de heredero forzoso, a cambio de que éste renuncie de manera irrevocable a esta condición, mientras que por los segundos (de apartamiento) se pueden adjudicar bienes concretos a un descendiente.

Con carácter general la controversia planteada giró en torno a la tributación como ganancia patrimonial en el IRPF de la apartación realizada por el demandante y su cónyuge en favor de su hija, mediante escritura pública. La Administración recurrente sostuvo en cuanto a la naturaleza jurídica de la apartación que ello no supone

16 Un juicio crítico con la citada Resolución puede verse en DE JUAN CASADEVALL, J., "Pactos sucesorios y beneficios fiscales de la empresa familiar: la controvertida Consulta de la DGT de 5 de junio de 2020", *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2020 (consultado en www.aranzadigital.es), quien destaca que, con la adopción del citado criterio, la Administración está desconociendo que, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 11 b) del RISD, los contratos o pactos sucesorios también constituyen un título sucesorio lo que, a su juicio, "revela una deficiente técnica normativa, por inadaptación, de la ley tributaria estatal en relación a los pactos sucesorios contemplados en las leyes civiles forales, o, simplemente, desconocer abiertamente la finalidad del beneficio fiscal con grave daño para la seguridad jurídica". En la medida en que, en el presente caso, nos encontramos ante un negocio *mortis causa* pero formalizado *inter vivos* y que, como pacto sucesorio de no suceder, ofrece un vínculo sinalagmático entre la renuncia sucesoria y la atribución patrimonial de presente, defiende el citado autor la extensión de los beneficios fiscales de la empresa familiar a un pacto sucesorio de no suceder como el "finiquito de legítima" de Ibiza y Formentera o la "definición" mallorquina. Y ello en tanto en cuanto la referencia a la persona "fallecida" debe interpretarse como una referencia al *de cuius*, esto es, al causante de cuya sucesión se trata, al hallarnos en presencia de un pacto sucesorio. Véase asimismo a este respecto ÁLVAREZ BARBEITO, P., "La reducción de la base imponible del ISD en casos de adquisición de empresas familiares a través de pactos sucesorios con eficacia de presente. Análisis de las Consultas de la DGT V1788/2020, V1790/2020 y V1792/2020, de 5 de junio", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 456, 2021 (consultado en www.ceflegal.com), para quien la citada interpretación adoptada por la DGT es consecuencia "de una labor interpretativa centrada en la estricta literalidad del artículo 20.2 c), que conlleva ignorar tanto las particularidades que rodean a la institución del pacto sucesorio con entrega de presente, como la propia finalidad del precepto -traducida en la reducción de la carga tributaria para favorecer el relevo intergeneracional de los negocios familiares-"; aboga a tal efecto la citada autora por acometer una modificación normativa que permita de manera expresa aplicar los requisitos previstos en el art. 20.6 de la LISD también en aquellos casos en que las empresas familiares se transmitan a través de un pacto sucesorio de presente.

17 Véase a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 20 de agosto de 2019, en la que se añade además que, puesto que tanto el pacto de mejora como la "apartación" constituyen adquisiciones *mortis causa*, en la liquidación del Impuesto serán aplicables todos los beneficios fiscales regulados en su normativa para dicho tipo de adquisiciones. La citada normativa del ISD regula además supuestos de acumulación aplicables a negocios jurídicos gratuitos e *inter vivos* (donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables), pero no supuestos de acumulación de títulos sucesorios, motivo por el cual la adquisición de diversos bienes y derechos del mismo transmitente mediante pactos sucesorios sucesivos no supondrá que los pactos anteriores deban acumularse a los posteriores.

una transmisión *mortis causa*, dado que no constituye un pacto de suceder, tratándose por el contrario de un pacto de no suceder con renuncia a la legítima futura y una transmisión lucrativa inter vivos.

Sin embargo a juicio del TS (y de acuerdo con la interpretación que de la figura efectuó previamente el TSJ. de Galicia) no cabe aludir a la existencia de dos negocios (uno inter vivos y otro *mortis causa*), sino de un solo negocio en el que existe una única voluntad y finalidad común, no procediendo descomponer su contenido económico para, desvirtuando su naturaleza jurídica y su funcionalidad, otorgarle un tratamiento tributario en función del impuesto a aplicar. Tal y como precisa el TS la apartación gallega constituye un pacto sucesorio, siendo su tratamiento fiscal el que se deriva de esta condición cualquiera que sea el impuesto del que se trate, cuando no existe un tratamiento tributario específico en la regulación de uno u otro Impuesto.

En definitiva, los pactos sucesorios, tengan o no efectos presentes, son transmisiones gratuitas *mortis causa* respecto de las cuales, una vez calificadas como tales, las consecuencias en el ISD y en el IRPF son las que corresponden a las transmisiones por causa de muerte. Y, en el presente caso, como pacto sucesorio, se trataba de una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente comprendida dentro del art. 33.3.b) de la LIRPF que el legislador no ha excluido por su expresa voluntad de haber querido comprenderlo en la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial.

El citado pronunciamiento del TS vino a modificar el criterio administrativo que con anterioridad venía manteniendo la Dirección General de Tributos al equiparar dichos contratos o pactos a las donaciones, produciéndose para el causante una ganancia patrimonial gravable en el IRPF excepto en aquellos supuestos de transmisiones de la empresa familiar que cumplieran con los requisitos exigidos en la normativa del citado IRPF, esto es cuando la transmisión, aunque se calificase de *mortis causa*, cumpliera los requisitos establecidos en el artículo 20.6 de la Ley del ISD¹⁸.

De acuerdo con el criterio adoptado por el Alto Tribunal deberán tratarse las consecuencias de estos pactos sucesorios en todos los tributos como sucesiones por

causa de muerte. Y, al ser el devengo del pacto sucesorio anterior a la fecha de fallecimiento del causante (lo que determina la liquidación del ISD) no procede efectuar la declaración por el IRPF. Así las cosas, y por lo que al IRPF se refiere, al constituir transmisiones *mortis causa*, incluso cuando tengan efectos en el momento de la perfección del contrato o pacto sucesorio tendrán derecho a la exención para el causante de la denominada “plusvalía del muerto”, no debiendo incluirse la ganancia patrimonial derivada del pacto sucesorio. Ni la apartación ni el pacto de mejora quedan sometidos al citado gravamen¹⁹. No obstante el IRPF sí que sometería a gravamen las donaciones en su condición de transmisión efectuada a título gratuito, debiendo el donante declarar en el citado Impuesto la ganancia patrimonial que pudiera llegar a originarse entre el valor del bien en el momento de la adquisición y el de transmisión.

En cambio por lo que respecta al ámbito del ISD, a pesar de que inicialmente la DGT a través, entre otras, de su Resolución V4733-16, de 8 de noviembre, concluyó que la sujeción a la modalidad Sucesiones del ISD determina la aplicación íntegra del sistema normativo de dicho tributo y modalidad (incluidos los beneficios fiscales previstos para dicho Impuesto), con posterioridad, mediante Resoluciones V1788-20, V1790-20 y 1792-20 (todas ellas de 5 de junio de 2020, y relativas al pacto sucesorio de anticipo de legítima con transmisión de presente regulado en el Derecho Civil Especial de Baleares), tras reconocer la naturaleza sucesoria de las transmisiones convenidas en su amparo y su sujeción al Impuesto Sucesorio, el citado Centro Directivo rechaza la aplicación a las mismas de la reducción por transmisión de empresa familiar. Y ello sobre la base de estimar que, produciéndose la supervivencia del transmitente, su aplicación constituiría un supuesto de aplicación analógica extensiva de un beneficio fiscal. Se niega así, de manera discutible, la aplicación íntegra y homogénea de la regulación prevista al efecto en la normativa del ISD.

Tal y como se ha expuesto en la medida en que, de acuerdo con la jurisprudencia elaborada por el Alto Tribunal, realizando los contribuyentes pactos sucesorios atendiendo a su carácter *mortis causa* debe rechazarse la plusvalía gravable en sede del transmitente, la reforma operada a través de la aprobación de la nueva Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, dispone que la plusvalía habrá de someterse

18 En efecto, de conformidad con el criterio tradicionalmente defendido por la Administración tributaria, dentro del ámbito del ISD debían ser considerados como títulos sucesorios recogidos expresamente en su normativa, con una única especialidad respecto a otras formas de suceder consistente en que si los pactos tienen efectos de presente su devengo se produciría en la formalización de los mismos, es decir, también en el presente. Y, en relación con el IRPF, consideraba la DGT los pactos sucesorios con efectos de presente como si fueran donaciones, de tal forma, que únicamente en determinados supuestos el causante quedaba exento de tributar si se producían ganancias patrimoniales con la transmisión de los bienes y, más precisamente, tratándose de la transmisión de la empresa familiar y cumpliéndose con los requisitos recogidos en el art. 20.6 de la Ley del ISD.

19 Como bien señala a este respecto PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., “Tratamiento tributario de los pactos sucesorios”, *Carta Tributaria Opinión*, núm. 1, 2017 (consultado en www.laleydigital.com), “Tras la Sentencia del Tribunal Supremo que ha establecido que los pactos sucesorios son auténticas transmisiones gratuitas y *mortis causa*, cualesquiera que sean sus efectos —de presente o en el momento del fallecimiento— se consideran como tales sucesiones por causa de muerte y, en consecuencia, a todas ellas se les aplicará la exención por ‘plusvalía del muerto’”.

a gravamen dentro del IRPF en sede de la persona física que adquiere mediante pacto cuando transmite después. De acuerdo con la nueva redacción otorgada al art. 36 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, *“No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera antes del fallecimiento del causante los bienes adquiridos se subrogará en la posición de éste, respecto al valor y fecha de adquisición de aquéllos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior”*. Se impide con ello una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido, lo que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a un tercero por el titular original.

Así pues, al objeto de calcular la ganancia o pérdida patrimonial del adquirente, teniendo lugar la transmisión del bien una vez fallecido el causante, el valor y la fecha de adquisición será el declarado en el pacto sucesorio.

Y, produciéndose la transmisión del bien antes del fallecimiento del causante, se originará la subrogación en el valor y fecha de adquisición, de modo que la ganancia patrimonial aumentará considerablemente al someterla a tributación desde la adquisición inicial del bien puesto que, con carácter general, el valor de adquisición original será inferior al que ese inmueble tendría en el momento de la formalización del pacto sucesorio, incrementándose así la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición. Se otorga con ello un trato diverso a aquel contribuyente que adquiere bienes por herencia en el momento del fallecimiento del causante y a aquel otro que los adquiere mediante pacto sucesorio. No obstante finalmente se ha establecido un plazo mínimo de tiempo entre la formalización del pacto y la venta al tercero de cinco años transcurrido el cual no será necesario subrogarse en valores de fechas de adquisición del anterior propietario, aunque se esté transmitiendo en vida de este último. Se evita así que el pacto sucesorio sea utilizado con una finalidad elusoria inmediata.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS 19**IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. 19**

• Adjudicación de un inmueble a cambio de compensar por la mitad del valor actual del mismo	19
• Prescripción del ITPAJD con motivo de elevar a público un contrato de compraventa a efectos de lograr su inscripción en el registro de la propiedad.....	19
• Disolución de un proindiviso de tres hermanos sobre varios inmuebles.....	20
• Disolución de una comunidad de bienes adjudicándose a cada comunero una porción de la misma en proporción a su cuota de titularidad	20
• Fechas y valores de adquisición a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio	21
• Venta de un inmueble por una cooperativa de viviendas sin realizar la obra de rehabilitación para la que se adquirió	21
• Disolución parcial de condominio	22
• Disolución del proindiviso de los dos inmuebles que posee con sus hermanas de forma proporcional	22
• Adquisición por prescripción adquisitiva	23
• Escisión total	23
• Transmisión de terrenos de naturaleza rústica en una operación de fusión por absorción	23
• Reducción de capital con la finalidad de condonar dividendos pasivos del socio que todavía no son exigibles	24
• Escisión de sociedad que conllevaría la creación de tres sociedades nuevas	24
• Aportación no dineraria de un hotel y asunción de las deudas directamente relacionadas con dicho activo	24
• Constitución de una Junta de Compensación, en cuyo ámbito de actuación, la entidad consultante tiene bienes inmuebles	25
• Promoción inmobiliaria financiada mediante la formalización de un "préstamo a promotor", concedido por una entidad financiera	25
• Escritura de modificación de la propiedad horizontal para adaptarla a las exigencias de la Ley de Propiedad Horizontal	26
• Escritura de cambio de uso de un inmueble	26
• Recuperación del dominio por cumplimiento de la condición resolutoria expresa	26
• Extinción del condominio sobre un inmueble y una plaza de garaje de modo que una de las propietarias cederá su parte a la otra a cambio de una compensación económica.....	26
• Disolución de dos comunidades de bienes, entre el consultante y sus hermanos.....	27
• Constitución de servidumbre de paso en el IVA	27
• Adquisición por un ayuntamiento de una parcela.....	27
• Ampliación de capital social y adjudicación de un bien en pago de asunción de una deuda.....	28
• Calificación de terrenos.....	29
• Adquisición de una vivienda construida por una entidad mercantil que obtuvo la licencia de primera ocupación el 17 de noviembre de 2008 siendo, actualmente, de titularidad de otra entidad mercantil	29
• Adquisición, por una persona física, de un local comercial, del promotor de la edificación que lo ha venido utilizando desde su construcción por un importe inferior al valor catastral	30
• Transmisión de un local comercial, propiedad de una entidad dedicada a la explotación inmobiliaria en régimen de venta y alquiler, siendo el adquirente una entidad cuyo objeto social es la explotación de restaurantes	30
• Transmisión de parcelas de terreno urbanizables por parte de una entidad dedicada a la promoción inmobiliaria.....	30
• Adquisición, por dos hermanas, de un 25 por 100, cada una, de las participaciones en una sociedad, que posee inmuebles	31
• Adquisición, a una sociedad, de una parcela urbana residencial para la construcción de una vivienda unifamiliar destinada a vivienda habitual y actuando en calidad de autopromotor	32
• Transmisión de las cuotas de participación sobre una parcela de dos comuneros a un tercero	32
• Adquisición de un inmueble de obra nueva, directamente al promotor del mismo, no habiendo estado nunca alquilado pero sí ocupado por un periodo superior a 2 años	33
• Enajenación por un ayuntamiento de un solar a cambio de un edificio industrial	33

• Enajenación, por una persona física, mediante subasta extrajudicial, de su vivienda habitual y un terreno rústico en el que no ha desarrollado actividad económica alguna	34
• Adquisición, por una persona física, de una vivienda cuya titularidad actual corresponde a una sociedad, la cual ha sido objeto de varias transmisiones anteriormente	34
• Adquisición de un negocio hotelero.....	34
• Transmisión, por una entidad mercantil, que no se encuentra dada de alta en ninguna actividad económica y no se dedujo las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición, de dos terrenos urbanos registrados contablemente como existencias	34
• Adquisición de una vivienda que fue, a su vez, adquirida por la actual propietaria, una persona física, como vivienda en construcción en diciembre de 2019, habiéndose declarado el fin de la obra en diciembre de 2020	35
• Disolución de una entidad mercantil, dedicada a la promoción inmobiliaria, y adjudicación del solar, que constituye su único activo, a su socio único	35
• Cesión, por un ayuntamiento, de unas naves industriales y despachos a terceros mediante el cobro de una tasa	35
• Adquisición, de un local comercial, por un matrimonio, casados en régimen de gananciales, con el objeto de su arrendamiento.....	35
• Fusión por absorción	36
• Transmisión, por un Organismo Autónomo, de tres locales construidos en 1977 y 1978	36
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	37
• Prestación por fallecimiento del cónyuge en forma de renta vitalicia inmediata derivada de un contrato de seguro colectivo que instrumenta compromisos por pensiones de la empresa	37
• Transmisión de presente a través de un pacto de definición mallorquín, por el cual la hija mayor de los causantes renunciaría a su legítima, a cambio de recibir participaciones sociales	37
• Cese de la causante como administradora con anterioridad a su fallecimiento.....	38
• Aplicabilidad de la reducción por adquisición mortis causa de participaciones por fallecimiento de la madre, cuando el que ejerce las funciones directivas es sobrino de la causante y primo de la causahabiente	39
• Causante residente en España y causahabiente residente en México	39
• Donación modal.....	41
• Donación de dinero de no residente a donatario residente en España	42
• Consecuencias fiscales del cambio de titularidad de una cuenta corriente.....	42
• Liberación de la deuda hipotecaria del cónyuge deudor, que seguirá siendo titular del 50% del bien hipotecado	43

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

ADJUDICACIÓN DE UN INMUEBLE A CAMBIO DE COMPENSAR POR LA MITAD DEL VALOR ACTUAL DEL MISMO

(Consulta DGT V0928-21 de 15/04/2021).

No resultaría aplicable en ningún caso lo dispuesto en el artículo 32.3 del Reglamento, dado que no se produce el supuesto de hecho regulado en él, al no haber ningún exceso de adjudicación declarado (artículo 7.2.B) del TRLITPAJD), sino la transmisión onerosa por acto "inter vivos" de un bien que integra el patrimonio de la mujer (artículo 7.1.A) del TRLITPAJD).

Ahora bien, por otra parte, debe tenerse en cuenta lo que establece el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adelante LISD, en la letra b) de su apartado 1 que:

"1. Constituye el hecho imponible: (...)

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos (...)"

El sujeto pasivo del impuesto se encuentra regulado en el artículo 5 de la LISD en estos términos:

"Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas: (...)

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

Por lo tanto, si el consultante paga a su ex mujer menos dinero del valor declarado, se considerará que esa parte del inmueble lo ha adquirido por donación.

Todo ello sin perjuicio de la deuda que pueda tener la mujer del consultante hacia él por las cuotas pagadas por ambos, que será una cuestión de prueba por parte del consultante.

PRESCRIPCIÓN DEL ITPAJD CON MOTIVO DE ELEVAR A PÚBLICO UN CONTRATO DE COMPRAVENTA A EFECTOS DE LOGRAR SU INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD.

(Consulta DGT V1211-21 de 04/05/2021).

El contrato de compraventa se celebró el 20 de marzo de 1973, habiendo fallecido el comprador el 30 de septiembre de 2012.

La declaración de que un determinado hecho imponible está prescrito o no es una cuestión de hecho que queda fuera de la competencia de este Centro Directivo, por lo que el fallecimiento de los firmantes o la entrega del documento al funcionario del Catastro deberán acreditarse por los obligados tributarios ante la oficina liquidadora correspondiente, que será la competente para pronunciarse al respecto.

En caso de que proceda practicar liquidación, el régimen jurídico aplicable, a todos los efectos, incluida la valoración del inmueble, vendrá determinado por la fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción.

DISOLUCIÓN DE UN PROINDIVISO DE TRES HERMANOS SOBRE VARIOS INMUEBLES

(Consulta DGT V1213-21 de 04/05/2021).

Se consulta sobre la disolución de un proindiviso de tres hermanos sobre varios inmuebles. Uno de ellos procede de la herencia de su padre y varios de la herencia del padre y la madre, haciendo tres lotes lo más equivalentes posibles y, si existieran diferencias, se compensarán en dinero.

En el supuesto planteado en la consulta, dada la escasa información aportada, es imposible determinar el número de comunidades que existen.

En cada uno de estos negocios habrá que analizar cómo se efectúa la adjudicación de los bienes para determinar su tributación.

Así, si lo que se realiza es una permuta de los porcentajes de participación entre las cotitulares de los bienes deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en los términos establecidos en el artículo 23 del Reglamento del impuesto.

Si, por el contrario, se produce una disolución de la comunidad habrá que determinar, conforme a lo anteriormente expuesto, si se producen excesos de adjudicación y en su caso, si esos son onerosos o lucrativos.

En el supuesto de producirse excesos de adjudicación, compensando el comunero al que se le adjudique el exceso a los otros por las diferencias que existen a su favor, habrá que determinar si se aplica la regla general que da lugar a la tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas conforme al artículo 7.2 b) del texto refundido por el comunero que recibe el exceso, o bien la regla especial, conforme a lo previsto en el artículo 1062 del Código Civil, en cuyo caso, dará lugar a la tributación por la modalidad de actos jurídicos documentados, cuota variable, documento notarial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 del texto refundido.

Por último, si se produce una disolución simultánea de comunidades en las que existen excesos de adjudicación y se originan compensaciones entre los comuneros, la exigencia de que las compensaciones sean en metálico no permite la compensación con bienes que formen parte de otra comunidad.

Si los comuneros intercambiasen inmuebles de una y otra comunidad de bienes como si de la adjudicación de los bienes de una única comunidad de bienes se tratara, tal intercambio tendría la consideración de permuta conforme a lo dispuesto en el artículo 23 del Reglamento del impuesto.

Todo ello, sin perjuicio de la reciente doctrina del Tribunal Supremo, puesta de manifiesto en la sentencia 1502/2019, de 30 de octubre de 2019.

DISOLUCIÓN DE UNA COMUNIDAD DE BIENES ADJUDICÁNDOSE A CADA COMUNERO UNA PORCIÓN DE LA MISMA EN PROPORCIÓN A SU CUOTA DE TITULARIDAD

(Consulta DGT V1216-21 de 04/05/2021).

Se produce la mera especificación o concreción del derecho abstracto del 50 por cien que hasta ese momento ostentaba cada uno de los comuneros sobre la cosa común y no habría transmisión patrimonial alguna ni a efectos civiles ni a efectos fiscales.

Por ello la adjudicación a cada comunero de la porción del bien resultante de la división, en proporción a su cuota, no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales, posibilitando la aplicación de la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del citado impuesto.

Sin embargo, si siendo el bien divisible se adjudicase en su totalidad a uno de los comuneros, como se pretende hacer por parte de la consultante, se originaría un exceso de adjudicación que no puede ser calificado de inevitable y al que el artículo 7.2.b) del texto refundido del ITP y AJD equipara a una transmisión patrimonial onerosa, por lo que deberá tributar por dicha modalidad, al no ser de aplicación la excepción prevista en dicho precepto para los excesos que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1.062 (primero) del código civil que solo contempla aquellos casos en los que la cosa común sea indivisible o desmerezca mucho por su división.

La sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas determina que, aun cuando se documentase la operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial, del ITP y AJD, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que establece el artículo

31.2 del Texto refundido del Impuesto.

Por último, debe precisarse que lo anteriormente expuesto solo podrá tener lugar en el caso concreto objeto de consulta, es decir, que la transmisión del 50 por 100 del solar no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, la sujeción a dicho impuesto determinaría la incompatibilidad con la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los términos que resultan del artículo 7.5 del texto refundido del ITP y AJD y, en consecuencia, la no sujeción de la transmisión por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría, en caso de que se documentase en escritura pública, la aplicación la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto.

FECHAS Y VALORES DE ADQUISICIÓN A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

(Consulta DGT V1262-21 de 06/05/2021).

Al tiempo del fallecimiento del cónyuge de la consultante, el 13 de agosto de 2007, por liquidación de la sociedad de gananciales, le correspondió el 50 por ciento de diversas fincas urbanas y rústicas, mientras que respecto del otro 50 por ciento heredaron la nuda propiedad sus siete hijos -todos mayores de edad-y la consultante su usufructo vitalicio, siendo su fecha de nacimiento el 18 de diciembre de 1944. El pasado 2 de agosto de 2020, falleció uno de sus hijos con 43 años, en estado civil de soltero y sin descendientes. El fallecido había otorgado testamento en el que, tras legar un bien concreto, declaraba heredera universal en el remanente de todos sus demás bienes y derechos a la consultante. En consecuencia, desde el fallecimiento de su hijo, se agrupaban en la consultante la nuda propiedad que él ostentaba sobre una séptima parte de la mitad de las diversas fincas sobre las que disponía de su usufructo vitalicio, pasando desde ese momento a tener el pleno dominio del 57,14 por ciento de dichas fincas y usufructuaria del 42,86 por ciento restante (cuando hasta esa fecha disponía del 50 por ciento, tanto de propiedad como de usufructo vitalicio).

La fecha de adquisición de las diversas fincas rústicas y urbanas y del derecho real de usufructo vitalicio sobre varias de ellas será la siguiente:

-Fincas procedentes de la sociedad de gananciales y adjudicados en su disolución: La fecha en la que el matrimonio adquirió tales fincas, pues la disolución de la sociedad de gananciales no supone una nueva adquisición de tales fincas, sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

-Derechos adquiridos por herencia del marido: La fecha de fallecimiento del marido, causante de la sucesión, porque es en ese momento cuando se constituyen "ex novo" dichos derechos reales de usufructo vitalicio.

-Séptima parte del pleno dominio de diversas fincas por herencia de uno de los hijos: La fecha de fallecimiento del causante, en este caso, el hijo fallecido, ya que en ese momento adquirió la consultante la propiedad de su cuota parte, pues hasta ese momento lo que tenía era un derecho real de uso y disfrute sobre bienes ajenos y no propios.

El valor de las fincas rústicas y urbanas será el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

En cuanto al derecho real de usufructo vitalicio sobre las fincas rústicas y urbanas será el resultante de aplicar al mayor de los tres valores descritos las normas del ITPAJD: el valor será igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

VENTA DE UN INMUEBLE POR UNA COOPERATIVA DE VIVIENDAS SIN REALIZAR LA OBRA DE REHABILITACIÓN PARA LA QUE SE ADQUIRIÓ

(Consulta DGT V1267-21 de 06/05/2021).

En el supuesto de que se lleve a cabo la transmisión planteada se producirá el incumplimiento del requisito que justificó y amparó la exención, por lo que la entidad consultante deberá proceder a regularizar su situación tributaria con la Hacienda Autónoma, al no haber destinado la adquisición al cumplimiento de su fin social.

DISOLUCIÓN PARCIAL DE CONDOMINIO

(Consulta DGT V1378-21 de 13/05/2021).

El consultante y tres hermanos son propietarios, por partes iguales, del 50 por cien de un inmueble, por herencia de su padre, correspondiendo el otro 50 por cien a su madre. Su intención es que el inmueble se adjudique finalmente a un único propietario.

Si se podría adjudicar el 50 por cien del inmueble, por título de herencia de la madre, a uno solo de los hermanos, que abonaría a los otros el exceso en metálico sin que, en virtud del artículo 1.062 del Código civil, se entienda que se ha producido un exceso de adjudicación sujeto a tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Y si, posteriormente, podría extinguirse el condominio del 50 por ciento restante, procedente de la herencia del padre, adjudicándose al hermano que ya es titular del 50 por cien del inmueble por herencia de la madre, de modo que éste resulte el único propietario de la totalidad del inmueble.

Adjudicación del 50 por cien de un inmueble, adquirido por título de herencia de la madre, a uno solo de los hermanos, que abonaría a los otros el exceso en metálico y, posteriormente, extinción del condominio del 50 por ciento restante, procedente de la herencia del padre, adjudicándose al hermano que ya es titular del 50 por cien del inmueble por herencia de la madre, de modo que éste resulte el único propietario de la totalidad del inmueble.

En el supuesto de adjudicación a uno de los hermanos de la totalidad de la herencia materna, se trata de un exceso de adjudicación declarado que deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, al no resultar de aplicación la excepción prevista en el artículo 1.062 del Código Civil, cuya literalidad exige que la disolución de la comunidad sea total, mientras que aquí siguen siendo cuatro los titulares del bien.

En el supuesto de la disolución del condominio hay que distinguir según el bien tenga o no la consideración de indivisible:

- Si se tratase de un bien indivisible resultaría de aplicación la excepción prevista en el artículo 1.062 del Código Civil y el exceso producido no quedaría sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sino a la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados.

- Si el bien tuviera la condición de divisible, el exceso producido debería tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, en cuyo caso, aun cuando se documentase la operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial, del ITP y AJD, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que establece el artículo 31.2 del Texto refundido del Impuesto.

DISOLUCIÓN DEL PROINDIVISO DE LOS DOS INMUEBLES QUE POSEE CON SUS HERMANAS DE FORMA PROPORCIONAL

(Consulta DGT V1569-21 de 25/05/2021).

En el caso planteado, los inmuebles heredados se han adjudicado en proindiviso, por lo que se entiende que existirán tantas comunidades como bienes inmuebles haya.

En consecuencia, solo la disolución de las dos comunidades de forma independiente, tendría la consideración de verdadera disolución de condominio conforme al artículo 7.2.B del TRLITPAJD, y la adjudicación de cada uno de los bienes a uno solo de los comuneros, dado su carácter de bienes indivisibles, no estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD como exceso de adjudicación, siempre que los excesos de adjudicación se compensasen en dinero, en virtud de la excepción prevista en el artículo 1.062 del Código Civil, procediendo su tributación por la cuota variable del documento notarial.

Por el contrario, si se lleva a cabo la disolución simultánea de las dos comunidades, intercambiándose los comuneros bienes, o cuotas partes de bienes, de una u otra comunidad, como si de una única comunidad de bienes se tratara, no se estaría cumpliendo la exigencia de que las compensaciones entre los comuneros sean en metálico y, en consecuencia, no resultaría de aplicación el citado artículo 7.2.B, sino que, atendiendo a la verdadera naturaleza del acto o contrato realizado, tal intercambio tendría la consideración de una permuta de las cuotas partes que ostentan los titulares en los distintos bienes.

El consultante estaría transmitiendo a sus hermanas su cuota sobre los inmuebles que no se adjudique a cambio de adquirir la cuota que a aquellas les corresponde en los inmuebles que se adjudique. Por tanto, no estaríamos ante un supuesto de exceso de adjudicación no sujeto y la operación debería tributar por el concepto de permuta, en los términos que resultan del artículo 23 del Reglamento del Impuesto, es decir, cada permutante tributará por el valor de las cuotas

partes de los bienes que adquiriera, ya sea el valor comprobado o el declarado si fuere mayor, aplicando el tipo de gravamen correspondiente a las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes inmuebles.

ADQUISICIÓN POR PRESCRIPCIÓN ADQUISITIVA

(Consulta DGT V1627-21 de 28/05/2021).

La adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por faltar uno de los elementos objetivos del presupuesto de hecho del hecho imponible, cual es la transmisión (no se produce la tradición a la que se refiere el Código Civil en su artículo 609).

Por otro lado, la adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme tampoco está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar el elemento objetivo del presupuesto de hecho del hecho imponible (escritura, acta o testimonio notarial), al haberse declarado en sentencia judicial.».

Concretamente, en el caso planteado, al haberse declarado la usucapión en sentencia judicial firme, la adquisición de la finca no estará sujeta al ITPAJD ni en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas ni en la modalidad de actos jurídicos documentados.

ESCISIÓN TOTAL

(Consulta DGT V0832-21 de 08/04/2021).

Se consulta sobre una operación consistente en la escisión total, con el objeto de separar su patrimonio inmobiliario en tres partes distintas, mediante la constitución de tres nuevas sociedades a las que se traspasarían en bloque, por sucesión universal, los activos.

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.

TRANSMISIÓN DE TERRENOS DE NATURALEZA RÚSTICA EN UNA OPERACIÓN DE FUSIÓN POR ABSORCIÓN

(Consulta DGT V0844-21 de 12/04/2021).

Se consulta sobre una operación consistente en fusionar las sociedades A y B, en la que la segunda absorbería a la primera de forma que van a ser objeto de transmisión, por parte de la sociedad que va a ser objeto de absorción, unos terrenos de naturaleza rústica sobre los que aún no se han iniciado las actuaciones de urbanización.

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.

REDUCCIÓN DE CAPITAL CON LA FINALIDAD DE CONDONAR DIVIDENDOS PASIVOS DEL SOCIO QUE TODAVÍA NO SON EXIGIBLES

(Consulta DGT V0839-21 de 08/04/2021).

La escritura de reducción de capital mediante la condonación de dividendos pasivos no motivará liquidación por la modalidad de operaciones societarias, ni tampoco estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados.

En caso de disolución y liquidación de la sociedad, no formaría parte de la base imponible de la modalidad de operaciones societarias el importe de los dividendos pasivos condonados al socio, que todavía no eran exigibles.

ESCISIÓN DE SOCIEDAD QUE CONLLEVARÍA LA CREACIÓN DE TRES SOCIEDADES NUEVAS

(Consulta DGT V0874-21 de 13/04/2021).

Se consulta sobre escisión de sociedad que conllevaría la creación de tres sociedades nuevas, dos de ellas desarrollando la actividad comercial de cada marca, una tercera que será la adjudicataria de los inmuebles que no están afectos a la actividad económica principal con el objetivo de su potenciación.

-Tributación por Operaciones Societarias:

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.

-Aplicación del artículo 314 LMV:

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

Ahora bien, sí podría resultar posible su aplicación en caso de que en el activo de dicho patrimonio se incluyeran valores en los que concurrieran las circunstancias exigidas en el apartado 2 de dicho precepto.

Sin embargo, aun en esta segunda alternativa, tratándose de bienes afectos a la actividad empresarial de la entidad de la que se transmitan los valores, no concurrirían los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del Texto Refundido de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, por lo que, en principio, no sería de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedaría exenta del IVA o del IRP 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.

APORTACIÓN NO DINERARIA DE UN HOTEL Y ASUNCIÓN DE LAS DEUDAS DIRECTAMENTE RELACIONADAS CON DICHO ACTIVO

(Consulta DGT V1486-21 de 20/05/2021).

La contestación a la consulta parte de que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, condición que la consultante presupone y, que, por otro lado, no es objeto de consulta.

En este caso, tal calificación supondría la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, 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 ha complementado 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 TRLITPAJD.

Por otro lado, dado que los distintos elementos aportados no constituyen una rama de actividad, hay que concluir que se trata de una adjudicación expresa de bienes en pago de asunción de deudas, que deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, de conformidad con el artículo 7.2.B) del texto Refundido del ITP y AJD. Es decir, que en cuanto a las deudas no relacionadas con la compra del activo, la parte del valor del hotel cuya contraprestación estuviera constituida por la asunción de dichas deudas, estaría sujeta y no exenta del impuesto.

Finalmente, en cuanto a la consulta sobre si la renuncia al diferimiento del Régimen Fiscal Especial, establecido en el Título VII Capítulo VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es irrelevante a los efectos de la tributación en el ITP y AJD, La respuesta es afirmativa. Lo relevante a efectos de este último impuesto es que resulte o no aplicable el referido Régimen Fiscal Especial, y no su efectiva aplicación.

CONSTITUCIÓN DE UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN, EN CUYO ÁMBITO DE ACTUACIÓN, LA ENTIDAD CONSULTANTE TIENE BIENES INMUEBLES

(Consulta DGT V0838-21 de 08/04/2021).

En principio la mera constitución de la Junta de Compensación no reúne ninguno de los requisitos, pues ni tiene por sí misma contenido económico ni tiene acceso al registro de la Propiedad, aun cuando sea inscribible en el Registro de Entidades Urbanísticas Colaboradoras, registro de carácter administrativo no contemplado en el artículo 31.2.

Sin embargo, la no sujeción a la cuota variable del documento notarial no puede predicarse con carácter general, sino que dependerá de las circunstancias concretas que concurran en cada caso y que pudieran modificar la naturaleza no valuable y no inscribible de la escritura en cuestión.

En este sentido se ha manifestado esta Dirección General en Consulta V3456-20, de 30 de noviembre de 2020, en la que se hacía referencia a una escritura de constitución de una Junta de compensación en la que se determinaba el valor de las fincas incluidas en el ámbito de actuación de la Junta y se señalaba que dicha escritura debía presentarse al registro de la Propiedad para tomar razón de la afección total de las fincas a la Junta de Compensación.

En tal supuesto se entendía que el contenido de la escritura tenía por objeto cantidad o cosa valuable, constituido por el valor de las referidas fincas, y que se trataba de un acto inscribible, todo lo cual determinaba la sujeción a la cuota variable sobre una base imponible coincidente con el valor de las fincas incluidas en el ámbito de la Unidad de Actuación objeto de la Junta de Compensación.

PROMOCIÓN INMOBILIARIA FINANCIADA MEDIANTE LA FORMALIZACIÓN DE UN "PRÉSTAMO A PROMOTOR", CONCEDIDO POR UNA ENTIDAD FINANCIERA

(Consulta DGT V0952-21 de 19/04/2021).

En cuanto a la determinación del sujeto pasivo en un préstamo concedido por una entidad financiera hay que distinguir tres supuestos:

- Si se tratase de un préstamo sin garantía o con garantía personal, no estará sujeto al ITP y AJD en ninguna de sus modalidades.
- En caso de un préstamo con garantía distinta de la hipotecaria, será sujeto pasivo el prestatario, quien, a estos efectos, tendrá la consideración de adquirente (regla general del artículo 29 del texto Refundido).
- Solo si tratase de un préstamo hipotecario sería de aplicación la regla especial del citado artículo 29 conforme a la cual será sujeto pasivo el prestamista, es decir, la entidad financiera.

Respecto a la aplicación de alguna posible exención, si la operación planteada estuviera sujeta a la modalidad de Actos jurídicos Documentados, documento notarial, no se aplicará exención alguna, dada la prohibición de aplicar la analogía en materia de exenciones establecida en el artículo 14 de la Ley General Tributaria.

ESCRITURA DE MODIFICACIÓN DE LA PROPIEDAD HORIZONTAL PARA ADAPTARLA A LAS EXIGENCIAS DE LA LEY DE PROPIEDAD HORIZONTAL

(Consulta DGT V0955-21 de 19/04/2021).

La modificación pretendida no supone la existencia de un acto liquidable por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas al no producirse el hecho imponible configurado en la letra A del apartado 1 del artículo 7 del Texto Refundido del ITP y AJD.

Sin embargo, la no sujeción por la referida modalidad podría determinar la sujeción a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, en caso de cumplirse los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITP.

En relación con esta cuestión, la inclusión en escritura pública de la extensión, linderos y cuotas de participación de los elementos privativos del edificio no supone el devengo de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, pues lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, los cuales no son objeto de cambio o modificación alguna.

ESCRITURA DE CAMBIO DE USO DE UN INMUEBLE

(Consulta DGT V1033-21 de 21/04/2021).

Desde hace más de 20 años, el inmueble se usa como vivienda, y así figura en la Dirección General del Catastro, mientras en el Registro de la Propiedad figura como local comercial.

El otorgamiento de una escritura pública para reflejar en el Registro de la Propiedad el cambio de uso de un inmueble, de local comercial a vivienda, no tiene contenido valuable a efectos de determinar la aplicación de la cuota variable del documento notarial, de Actos Jurídicos Documentados, dado que en el Catastro sí figura el uso de vivienda, por lo que la referida escritura no implica modificación alguna del valor catastral del bien.

RECUPERACIÓN DEL DOMINIO POR CUMPLIMIENTO DE LA CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPRESA

(Consulta DGT V1071-21 de 23/04/2021).

Se recupera el dominio por cumplimiento de la condición resolutoria expresa consistente en el transcurso del plazo establecido sin que se haya procedido a la entrega de la obra en los términos pactados.

No dará lugar a practicar liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por no estar sujeta a la misma en aplicación del artículo 32.1 del Reglamento del Impuesto.

En caso de recaer resolución judicial que declare la resolución del contrato sin que sea necesario el otorgamiento de escritura pública a efectos de la constancia de la recuperación del dominio en el Registro de la propiedad, tampoco se produciría la sujeción a la cuota variable del documento notarial al faltar el requisito de que se trate de una primera copia de una escritura notarial.

Por el contrario, de otorgarse escritura notarial, su no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales determinará la sujeción a la cuota variable del documento notarial, de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, al concurrir todos los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido.

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE UN INMUEBLE Y UNA PLAZA DE GARAJE DE MODO QUE UNA DE LAS PROPIETARIAS CEDERÁ SU PARTE A LA OTRA A CAMBIO DE UNA COMPENSACIÓN ECONÓMICA

(Consulta DGT V1622-21 de 28/05/2021).

Fuera de los supuestos de excepción vistos en los que se puede admitir la existencia de una comunidad de bienes sobre una universalidad, en función de la unidad que les confiere un destino económico común o su común origen hereditario, en caso de que no haya habido adjudicación de bienes, la cotitularidad sobre varios bienes implica la existencia de tantas

comunidades como bienes haya.

En el caso planteado, existen varios inmuebles que se han adjudicado en proindiviso, por lo que se entiende que existirán tantas comunidades como bienes inmuebles haya, en este caso dos.

En consecuencia, solo la disolución de cada una de ellas de forma independiente a través de negocios jurídicos diferentes, tendría la consideración de verdadera disolución de condominio conforme al artículo 7.2.B del TRLITPAJD.

La adjudicación de cada uno de los bienes a uno solo de los comuneros, dado su carácter de bienes indivisibles, no estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD como exceso de adjudicación, en virtud de la excepción prevista en el artículo 1.062 del Código Civil, ya que se cumplirían todos los requisitos para aplicar la regla especial, procediendo su tributación por la cuota variable del documento notarial al cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRITPAJD.

DISOLUCIÓN DE DOS COMUNIDADES DE BIENES, ENTRE EL CONSULTANTE Y SUS HERMANOS

(Consulta DGT V1625-21 de 28/05/2021).

En una finca en la que se realizó la división horizontal en su momento y de la que surgieron cuatro inmuebles, el consultante posee dos inmuebles en condominio con sus hermanos; los otros dos inmuebles de la finca son suyos. Recientemente, han regularizado la inscripción en el Registro de la Propiedad y figuran los cuatro inmuebles inscritos de forma independiente. Actualmente, quiere proceder a comprarles a sus hermanos sus partes en los inmuebles y adjudicarse él los dos inmuebles. Pretende volver a unificar la finca, de manera que en vez de cuatro inmuebles surjan dos inmuebles o uno solo.

La disolución de cada comunidad tributará únicamente por el concepto de Actos Jurídicos Documentados.

Por otro lado, si pretendiera volver a modificar la división horizontal, bien dejando únicamente dos fincas, o una sola finca en vez de las cuatro que existen actualmente, se producirá un nuevo hecho imponible que tributará por actos jurídicos documentados aplicando las normas que establece el artículo 70 del RITPAJD.

CONSTITUCIÓN DE SERVIDUMBRE DE PASO EN EL IVA

(Consulta DGT V0884-21 de 14/04/2021).

Se consulta sobre la cesión, por el propietario de un local que lo tiene arrendado, a un tercero, del derecho a ocupar una parte del mismo, para que la comunidad de propietarios del edificio, al que pertenece el local, instale el ascensor de la comunidad, recibiendo como contraprestación la no participación en los gastos de instalación del ascensor.

La constitución de la servidumbre de paso sobre un inmueble de su propiedad sería una prestación de servicios sujeta al IVA.

Dicha operación no está incluida dentro de la exención regulada en el mencionado artículo 20, apartado uno, número 23º, letras a) y b) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, dicha prestación de servicios está sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando al tipo del 21 por ciento, según lo establecido en el artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992.

Por otra parte, como contraprestación a la constitución del citado derecho de servidumbre el consultante no participará en los gastos de instalación del ascensor que le correspondería satisfacer a la referida comunidad de propietarios, en su caso; por lo que la base imponible de la operación objeto de consulta se determinará conforme a lo previsto en el artículo 79, apartado uno de la Ley 37/1992.

ADQUISICIÓN POR UN AYUNTAMIENTO DE UNA PARCELA

(Consulta DGT V0897-21 de 14/04/2021).

La parcela está calificada como sistema general de equipamiento público de uso sanitario y asistencial, y ha venido siendo utilizada, en precario, como aparcamiento público gratuito propiedad de la Administración General del Estado.

En este caso, hay que atender a las características objetivas del elemento transmitido.

En la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, esta Dirección General considera que la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno

urbanizado o en curso de urbanización, entendiéndose igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos de este impuesto, supuesto que la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

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

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

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

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

Lo anterior será también de aplicación cuando la entrega se refiere a un terreno ya urbanizado pero que por circunstancias urbanísticas deba ser de objeto de nueva urbanización.

No obstante, este último criterio relativo a los terrenos que deban ser objeto de una nueva urbanización ha sido modificado recientemente, según se puso de manifiesto en la contestación vinculante de 23 de junio de 2020, número V2059-20, de manera que si, para obtener de nuevo la condición de edificables, unos terrenos previamente urbanizados tienen que ser objeto de una nueva urbanización, los mismos no se considerarán urbanizados.

Por tanto, su transmisión estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido salvo que se hubiera iniciado el nuevo proceso urbanizador en los términos anteriormente expuestos, en cuyo caso, dicha transmisión estará sujeta y no exenta del mismo.

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

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

En consecuencia, su entrega en estas condiciones estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

AMPLIACIÓN DE CAPITAL SOCIAL Y ADJUDICACIÓN DE UN BIEN EN PAGO DE ASUNCIÓN DE UNA DEUDA

(Consulta DGT V0936-21 de 15/04/2021).

La operación planteada, la adjudicación por parte de C de un edificio en construcción en favor de A, quien entregará a C una participación en la ampliación de su capital social y además asumirá la deuda de dicha entidad con B, supone la realización de dos convenciones sujetas al impuesto, una ampliación de capital y una adjudicación de un bien en pago de la asunción de una deuda.

De las citadas convenciones, la primera de ellas deberá tributar por la modalidad de Operaciones Societarias del ITP y AJD, mientras que la parte del inmueble que se entrega a cambio de la asunción de la deuda podría constituir hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) o, en su caso, de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, como transmisión de un bien integrado en el patrimonio de una persona física o jurídica).

Por otro lado, la entrega de participaciones propias por la sociedad receptora del inmueble configura el hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias, por el concepto de aumento de capital, que en el supuesto planteado se limita a la parte del inmueble que, como aportación no dineraria, corresponde a la única participación que suscribe C.

Por último, conforme al artículo 1.2 del citado texto refundido, «En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias», de donde resulta la incompatibilidad entre las dos modalidades de Transmisiones patrimoniales Onerosas y operaciones Societarias del ITP y AJD.

A este respecto, el criterio de este Centro Directivo, expuesto en diversas contestaciones a consultas –por ejemplo, las nº 2086-00, 0281-01 y 0471-01, de fecha 17 de noviembre de 2000, 14 de febrero de 2001 y 6 de marzo de 2001, respectivamente– es que en el caso de que una misma convención esté sujeta a ambas modalidades, tributará por la de operaciones societarias, que tiene prioridad sobre la de transmisiones patrimoniales onerosas, de acuerdo con el principio general del Derecho de que la Ley especial prevalece sobre la Ley general.

Por tanto, la sujeción a la modalidad de operaciones societarias implica necesariamente la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas de la parte del inmueble que se entrega como aportación no dineraria por la suscripción de la participación de la sociedad limitada.

Y, finalmente, debe señalarse que la parte del bien inmueble que se entrega como aportación no dineraria por la suscripción de las participaciones y que tributa por la modalidad de operaciones societarias, tributará además en el IVA, en cuanto constituye una entrega efectuada por un sujeto pasivo de dicho impuesto de elementos de su patrimonio empresarial a una sociedad (artículo 4.Uno en relación con el 8.Dos.2º de la LIVA), ya que no existe incompatibilidad entre el IVA y la modalidad de operaciones societarias del ITP.

CALIFICACIÓN DE TERRENOS

(Consulta DGT V1062-21 de 22/04/2021).

La asociación tiene varios terrenos que va a transmitir de distintos modos.

1. Va a vender las parcelas edificables sobre las que se presentó proyecto de urbanización en el Ayuntamiento, pero nunca se llegó a urbanizar. Ahora cuando se venda el comprador arrastra la obligación de urbanización del área, incluyendo viario, zonas verdes y zona comercial.

2. Va a ceder gratuitamente los terrenos restantes: zona de equipamiento privado (caseta de buzones y de aperos), zonas verdes y viarios a la actual comunidad de propietarios de la urbanización compuesta por las fincas privadas que en ella se encuentran, así como piscinas, zona de ocio, parroquia, oficinas ...

Transmisión por una asociación sin ánimo de lucro dedicada a la urbanización y transmisión de terrenos, de unos terrenos que fueron segregados en parcelas y respecto de los que se presentó un proyecto de urbanización, pero nunca se iniciaron las actuaciones materiales tendentes a la urbanización:

En relación con la venta de las parcelas, si las transmisiones se califican como entregas sujetas y no exentas del IVA, no procederá la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD lo que permitiría la aplicación la cuota variable del documento notarial de la modalidad actos jurídicos documentados si concurren los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto.

Si, por el contrario, se trata de transmisiones no sujetas a IVA o bien se califican como entregas sujetas y exentas del IVA sin que sea posible renunciar a la exención, las operaciones objeto de consulta quedarían sujetas al ITP y AJD, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en virtud de lo establecido en el artículo 7.5 texto refundido del ITP y AJD, siendo incompatible con la tributación por cuota variable del documento notarial de la modalidad actos jurídicos documentados.

Asimismo, la cesión gratuita de los terrenos por la consultante a la comunidad de propietarios es una transmisión lucrativa intervivos que estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conforme a lo previsto en el artículo 3.1 b) de la LISD, siendo incompatible con la tributación por cuota variable del documento notarial de la modalidad actos jurídicos documentados del ITP y AJD.

ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA CONSTRUIDA POR UNA ENTIDAD MERCANTIL QUE OBTUVO LA LICENCIA DE PRIMERA OCUPACIÓN EL 17 DE NOVIEMBRE DE 2008 SIENDO, ACTUALMENTE, DE TITULARIDAD DE OTRA ENTIDAD MERCANTIL

(Consulta DGT V1140-21 de 28/04/2021).

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

Por otro lado, parece deducirse que no se cumplen los requisitos para ser considerada una primera entrega, por tanto, la entrega del inmueble objeto de consulta por la entidad transmitente al consultante tendría la consideración de segunda

entrega, estando esta segunda entrega correspondiente a la operación objeto de consulta, por consiguiente, sujeta y exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por otra parte, de la información aportada por el escrito de consulta y dada la condición del adquirente parece deducirse que no podrá ser de aplicación lo establecido en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

ADQUISICIÓN, POR UNA PERSONA FÍSICA, DE UN LOCAL COMERCIAL, DEL PROMOTOR DE LA EDIFICACIÓN QUE LO HA VENIDO UTILIZANDO DESDE SU CONSTRUCCIÓN POR UN IMPORTE INFERIOR AL VALOR CATASTRAL

(Consulta DGT V1144-21 de 28/04/2021).

Si el local que va a ser adquirido por el consultante ha sido utilizado ininterrumpidamente por la sociedad promotora por un periodo igual o superior a dos años sin que haya mediado un contrato de arrendamiento con opción de compra, la entrega que realice la promotora bajo estas hipótesis tendrá la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de segunda entrega y, por tanto, exenta del mencionado tributo.

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.

Así, en caso de cumplir los requisitos y condiciones establecidos en el precepto y renunciar a la exención del artículo 20.uno.22º, la operación estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

TRANSMISIÓN DE UN LOCAL COMERCIAL, PROPIEDAD DE UNA ENTIDAD DEDICADA A LA EXPLOTACIÓN INMOBILIARIA EN RÉGIMEN DE VENTA Y ALQUILER, SIENDO EL ADQUIRENTE UNA ENTIDAD CUYO OBJETO SOCIAL ES LA EXPLOTACIÓN DE RESTAURANTES

(Consulta DGT V1145-21 de 28/04/2021).

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

Por otra parte, dado que el bien objeto de transmisión es una edificación, pudiera ser de aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley.

En caso de resultar aplicable la exención, debe tenerse en cuenta que podría ser de aplicación lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992.

TRANSMISIÓN DE PARCELAS DE TERRENO URBANIZABLES POR PARTE DE UNA ENTIDAD DEDICADA A LA PROMOCIÓN INMOBILIARIA

(Consulta DGT V1227-21 de 05/05/2021).

La sujeción y, en su caso, exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de la entrega del terreno objeto de consulta dependerá de la situación del terreno en el momento de su transmisión en los términos expuestos:

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

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

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

En particular, dado que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno, cuando menos, en curso de urbanización que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por un empresario o

profesional en las condiciones señaladas.

Lo anterior será también de aplicación cuando la entrega se refiere a un terreno ya urbanizado pero que por circunstancias urbanísticas deba ser de objeto de nueva urbanización.

No obstante, este último criterio relativo a los terrenos que deban ser objeto de una nueva urbanización ha sido modificado recientemente, según se puso de manifiesto en la contestación vinculante de 23 de junio de 2020, número V2059-20, de manera que si, para obtener de nuevo la condición de edificables, unos terrenos previamente urbanizados tienen que ser objeto de una nueva urbanización, los mismos no se considerarán urbanizados. Por tanto, su transmisión estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido salvo que se hubiera iniciado el nuevo proceso urbanizador en los términos anteriormente expuestos, en cuyo caso, dicha transmisión estará sujeta y no exenta del mismo.

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

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

En consecuencia, su entrega en estas condiciones estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ADQUISICIÓN, POR DOS HERMANAS, DE UN 25 POR 100, CADA UNA, DE LAS PARTICIPACIONES EN UNA SOCIEDAD, QUE POSEE INMUEBLES

(Consulta DGT V1264-21 de 06/05/2021).

La consultante y su hermana poseen, cada una, el 25 por 100 de las participaciones de una entidad cuyo activo está compuesto por varios inmuebles. La entidad se constituyó por aportación de un terreno urbano hace más de tres años. Sobre ese terreno se han construido dos gasolineras y dos lavaderos que suponen el 75 por 100 de los inmuebles, que están afectos a la actividad de la sociedad. Sobre el otro 25 por 100 hay un proyecto para construir otro lavadero a la mayor brevedad posible.

Como regla general, la transmisión de valores está exenta tanto del IVA, si las participaciones forman parte del patrimonio empresarial del transmitente, como del ITPAJD, si no forman parte del patrimonio empresarial, según la operación esté sujeta a uno u otro impuesto (apartado 1 del artículo 314, LMV).

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

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

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.

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

gestión correspondiente y enervada por el interesado ante la Administración tributaria gestora competente.

En el supuesto planteado, debe entenderse que, en principio no concurren los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del Texto Refundido de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, conforme a la información proporcionada por la consultante y sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la calificación de la operación objeto de consulta, por lo que, en principio, no será de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del IVA, si dichas participaciones estuvieran afectas al patrimonio empresarial de los transmitentes, o del ITPAJD, si no estuvieran afectos al patrimonio empresarial de los transmitentes, al que está sujeta.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían gravado la transmisión del inmueble propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión de hecho sobre la que, como se ha indicado anteriormente, 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.

ADQUISICIÓN, A UNA SOCIEDAD, DE UNA PARCELA URBANA RESIDENCIAL PARA LA CONSTRUCCIÓN DE UNA VIVIENDA UNIFAMILIAR DESTINADA A VIVIENDA HABITUAL Y ACTUANDO EN CALIDAD DE AUTOPROMOTOR

(Consulta DGT V1281-21 de 06/05/2021).

Es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante, de 6 de junio de 2018, con número de referencia V1546-18, 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.

En este sentido, según se deduce del escrito de consulta, el terreno que va a ser objeto de transmisión tiene la calificación urbanística de solar de manera que no resultaría de aplicación la referida exención y la entrega del citado terreno quedaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Del escrito de consulta resulta que se entregará un terreno que en el momento de su entrega no constituye una edificación apta para ser utilizada como vivienda. Por tanto, la entrega del terreno objeto de consulta tributará al tipo general del 21 por ciento.

TRANSMISIÓN DE LAS CUOTAS DE PARTICIPACIÓN SOBRE UNA PARCELA DE DOS COMUNEROS A UN TERCERO

(Consulta DGT V1335-21 de 11/05/2021).

En la medida en que la entidad consultante va a transmitir una parte de un terreno urbanizado, afecto a su actividad empresarial y profesional, dicha entrega se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando gravada al tipo general del 21 por ciento.

ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE DE OBRA NUEVA, DIRECTAMENTE AL PROMOTOR DEL MISMO, NO HABIENDO ESTADO NUNCA ALQUILADO PERO SÍ OCUPADO POR UN PERIODO SUPERIOR A 2 AÑOS

(Consulta DGT V1355-21 de 12/05/2021).

Por regla general la entrega de un inmueble por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), es una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD según lo dispuesto en los artículos 7.5 del Texto Refundido del citado impuesto.

En tal caso, si la referida operación se documentase en escritura pública, la no sujeción de la transmisión por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría la aplicación la cuota variable de documentos notariales, de la modalidad actos jurídicos documentados, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto.

Ahora bien, si el transmitente no tuviese la consideración de sujeto pasivo del IVA o se tratase de alguna de las operaciones exceptuadas de la regla general en el artículo 7.5 del Texto Refundido, como sucedería en el supuesto de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones (art. 20.1.22 de la Ley del IVA, Ley 37/199), la transmisión del inmueble en cuestión tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en cuyo caso, aun cuando se documentase la operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, que establece el artículo 31.2 del citado texto legal.

De la escasa información contenida en el escrito de consulta parece deducirse que el inmueble ha sido utilizado ininterrumpidamente por un plazo superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute, por tanto, la entrega del inmueble objeto de consulta tendría la consideración de segunda entrega conforme a lo establecido anteriormente, estando esta segunda entrega correspondiente a la operación objeto de consulta, por consiguiente, sujeta y exenta al Impuesto sobre el Valor añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ENAJENACIÓN POR UN AYUNTAMIENTO DE UN SOLAR A CAMBIO DE UN EDIFICIO INDUSTRIAL

(Consulta V1432-21 de 17/05/2021).

La operación se realiza en el ejercicio de la actividad de gestión del patrimonio municipal del suelo, de tal forma que dicha operación tiene la calificación de empresarial.

Por otro lado, puesto que tal operación se realiza mediante contraprestación, cabe concluir que estará sujeta, como así preceptúa el artículo 4 de la Ley 37/1992.

Por tanto, la entrega del solar por el ayuntamiento estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta y, por tanto, el ayuntamiento deberá repercutir el Impuesto al tipo impositivo general del 21 por ciento establecido en el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992.

En relación con la transmisión de la edificación recibida en permuta por el ayuntamiento, en el supuesto de que dicha edificación se encuentre afecta a un patrimonio empresarial o profesional, como así parece deducirse del escrito de consulta, el artículo 20, apartado uno, número 22º, de la Ley 37/1992 establece la exención para las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Lo anterior deberá entenderse, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 de la Ley del Impuesto, en relación con la renuncia a la exención.

Por último, queda por señalar que en aquellos casos en que el Ayuntamiento resulte ser sujeto pasivo por cualquiera de las tres modalidades del impuesto, estará exento del mismo de conformidad con el artículo 45.I.A) a) del Texto refundido del ITP y AJD.

ENAJENACIÓN, POR UNA PERSONA FÍSICA, MEDIANTE SUBASTA EXTRAJUDICIAL, DE SU VIVIENDA HABITUAL Y UN TERRENO RÚSTICO EN EL QUE NO HA DESARROLLADO ACTIVIDAD ECONÓMICA ALGUNA

(Consulta DGT V1434-21 de 17/05/2021).

La consultante no tiene la condición de empresario o profesional y no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, en relación con la entrega de los inmuebles objeto de consulta, según manifiesta la consultante en su escrito, los mismos no se han encontrado afectos a ninguna actividad empresarial o profesional por lo que formarían parte de su patrimonio personal.

Portanto, la referida entrega no se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido quedando sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ADQUISICIÓN, POR UNA PERSONA FÍSICA, DE UNA VIVIENDA CUYA TITULARIDAD ACTUAL CORRESPONDE A UNA SOCIEDAD, LA CUAL HA SIDO OBJETO DE VARIAS TRANSMISIONES ANTERIORMENTE

(Consulta DGT V1466-21 de 19/05/2021).

Dando por hecho que la primera entrega ya se había efectuado en alguna transmisión anterior, la actual operación objeto de consulta se trataría de una segunda o ulterior transmisión, la cual se encontrará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ADQUISICIÓN DE UN NEGOCIO HOTELERO

(Consulta DGT V1474-21 de 19/05/2021).

La transmisión de todos los elementos afectos a un negocio con excepción del local, del que se transmite un derecho de arrendamiento, no impide la aplicación del supuesto de no sujeción siempre que, de las características del contrato de cesión o de arrendamiento se deduzca que el adquirente puede disponer del inmueble de forma duradera para el ejercicio de la actividad económica.

De esta forma, en la medida que el adquirente se subroga en los contratos de arrendamiento suscritos por el transmitente, con autorización de los respectivos propietarios, como así parece deducirse del escrito de consulta, y se transmitan el resto de elementos afectos a la actividad de explotación hotelera, parece que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determinarían la no sujeción al Impuesto.

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

TRANSMISIÓN, POR UNA ENTIDAD MERCANTIL, QUE NO SE ENCUENTRA DADA DE ALTA EN NINGUNA ACTIVIDAD ECONÓMICA Y NO SE DEDUJO LAS CUOTAS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO SOPORTADAS EN LA ADQUISICIÓN, DE DOS TERRENOS URBANOS REGISTRADOS CONTABLEMENTE COMO EXISTENCIAS

(Consulta DGT V1529-21 de 24/05/2021).

En la medida en que la entidad consultante manifiesta que va a transmitir dos terrenos urbanizados, cuando los mismos se encuentre afectos a su actividad empresarial o profesional, dicha entrega se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA QUE FUE, A SU VEZ, ADQUIRIDA POR LA ACTUAL PROPIETARIA, UNA PERSONA FÍSICA, COMO VIVIENDA EN CONSTRUCCIÓN EN DICIEMBRE DE 2019, HABIÉNDOSE DECLARADO EL FIN DE LA OBRA EN DICIEMBRE DE 2020

(Consulta DGT V1530-21 de 24/05/2021).

Con carácter general, el certificado final de obra tiene como finalidad confirmar que la edificación ha sido realizada por el director de la obra de conformidad con el proyecto respecto del cual se otorgó la correspondiente licencia de edificación y que la misma, previa la cumplimentación de los trámites administrativos que correspondan, está en condiciones de ser utilizada para el destino previsto.

En estas condiciones, constituye reiterada doctrina de este Centro directivo considerar que, otorgada la certificación final de obra, la entrega de la correspondiente edificación tiene la consideración de primera entrega a efectos del Impuesto.

De acuerdo con todo lo anterior, la entrega de la vivienda una vez finalizada la obra, estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

DISOLUCIÓN DE UNA ENTIDAD MERCANTIL, DEDICADA A LA PROMOCIÓN INMOBILIARIA, Y ADJUDICACIÓN DEL SOLAR, QUE CONSTITUYE SU ÚNICO ACTIVO, A SU SOCIO ÚNICO

(Consulta DGT V1533-21 del 24/05/2021).

Tiene la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por lo tanto, se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que dicho solar se encontrase afecto a la actividad empresarial del consultante.

Según manifiesta la entidad consultante en su escrito, la misma tiene por objeto social la promoción inmobiliaria de manera que, siendo el bien objeto de consulta un solar, parece deducirse que se ha estado integrado en su patrimonio empresarial y profesional y afecto a su actividad empresarial.

Por otro lado, la disolución y liquidación de la sociedad con la adjudicación al socio del solar que constituye su único activo es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, siendo sujeto pasivo el socio por los bienes y derechos recibidos, en este caso el solar.

CESIÓN, POR UN AYUNTAMIENTO, DE UNAS NAVES INDUSTRIALES Y DESPACHOS A TERCEROS MEDIANTE EL COBRO DE UNA TASA

(Consulta DGT V1535-21 de 24/05/2021).

Se deduce que el inmueble o conjunto de inmuebles objeto de la consulta no es un bien de dominio público, sino un bien patrimonial, dado que no está afectado al uso general o a un servicio público, sino que se trata de inmuebles que se ceden a terceros, ya sean personas físicas o jurídicas, para que instalen en ellos sus establecimientos empresariales o profesionales.

Por tanto, si de conformidad con lo anterior la prestación satisfecha por los cesionarios de los despachos o de las naves del centro de empresas del ayuntamiento no tiene la naturaleza jurídica de tasa, aunque esta sea su denominación, sino que se trata de un arrendamiento o cesión de uso de bienes inmuebles, dicha operación estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento.

En otro caso, si conforme a los criterios señalados la contraprestación es de naturaleza tributaria la cesión de los inmuebles no estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

ADQUISICIÓN, DE UN LOCAL COMERCIAL, POR UN MATRIMONIO, CASADOS EN RÉGIMEN DE GANANCIALES, CON EL OBJETO DE SU ARRENDAMIENTO

(Consulta DGT V1599-21 de 27/05/2021).

Parece deducirse que es la sociedad de gananciales quien tiene la condición de empresario y profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La intención de afectar los bienes adquiridos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional debe ser, en su caso, probada por los consultantes por cualquiera de los medios admitidos en derecho pudiendo servirse, a tal efecto, de los elementos objetivos a que se refiere el artículo 27 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre).

Asimismo, en la medida que va a ser objeto de transmisión un bien inmueble que constituye una edificación a efectos del Impuesto, pudiera ser aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno, número 22º de la Ley.

No obstante, lo anterior, el propio apartado dos de este mismo artículo 20 de la Ley, establece la posibilidad de que el sujeto pasivo que transmite la edificación afectada a su actividad económica, renuncie a la aplicación de la exención.

FUSIÓN POR ABSORCIÓN

(Consulta DGT V1601-21 de 27/05/2021).S

Se consulta sobre fusión por absorción por la que la Sociedad A adquirirá los activos de la Sociedad B, integrados por inmuebles dedicados al arrendamiento, y de la Sociedad C, comprendidos por inmuebles dedicados al arrendamiento y por participaciones en el capital de una tercera entidad, sin que conste que la Sociedad B y la Sociedad C dispongan de personal propio, ni se vaya a producir la subrogación en el contrato de gestión de los arrendamientos suscrito por la Sociedad B y una tercera entidad.

Dichas transmisiones quedarán no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de que las mismas se acompañen de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determina la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

Parece deducirse que estas transmisiones no podrían tener la consideración de unidad económica autónoma por carecer de medios humanos y materiales suficientes. Por tanto, no resultaría de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

En estas circunstancias, si las referidas transmisiones que se van a poner de manifiesto como consecuencia de las operaciones objeto de consulta no constituyen una unidad económica autónoma en los términos establecidos previamente en esta contestación, tendrán la consideración de una mera cesión de bienes, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992. En consecuencia, estas transmisiones objeto de consulta estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar los elementos transmitidos según las normas que le sean aplicables.

Además, en la medida que vayan a ser objeto de transmisión bienes inmuebles que constituyan edificaciones a efectos del Impuesto pudiera ser aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley.

TRANSMISIÓN, POR UN ORGANISMO AUTÓNOMO, DE TRES LOCALES CONSTRUIDOS EN 1977 Y 1978

(Consulta DGT V1683-21 de 31/05/2021).

Según parece deducirse del escrito de consulta, en los tres locales que van a ser objeto de transmisión se habría producido la utilización ininterrumpida de los mismos por un plazo igual a superior a dos años desde su construcción en 1977 y 1978, respectivamente, por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra por sujetos distintos de los que van a ser sus adquirentes.

Por lo tanto, en estas circunstancias, las entregas de los locales objeto de consulta tendrían la consideración de segundas entregas y se encontrarían sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso de resultar aplicable la exención, debe tenerse en cuenta que podría ser de aplicación lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

PRESTACIÓN POR FALLECIMIENTO DEL CÓNYUGE EN FORMA DE RENTA VITALICIA INMEDIATA DERIVADA DE UN CONTRATO DE SEGURO COLECTIVO QUE INSTRUMENTA COMPROMISOS POR PENSIONES DE LA EMPRESA

(Consulta DGT V0914-21 de V0914-21)

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

"c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2 a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias." (La referencia al artículo 16.2.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias debe entenderse referida actualmente al artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Por su parte, el artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE 29 de noviembre) -en adelante LIRPF- dispone, por lo que se respecta a los seguros colectivos, que se consideran rendimientos del trabajo: "... las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de seguros colectivos... que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas..."

De los preceptos transcritos cabe deducir que la prestación por fallecimiento derivada de un contrato de seguro colectivo que instrumenta compromisos por pensiones estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Y al tratarse de una prestación periódica, la base imponible se determinará mediante el cálculo actuarial del valor actual de la renta vitalicia a percibir, de conformidad con el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre).

Posteriormente, cuando se perciba la renta vitalicia, debe tenerse en cuenta el artículo 25.3.a).2º de la LIRPF que establece: "2º En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario, el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes..."

Por tanto, la renta vitalicia que percibiera la consultante, en caso de fallecimiento de su cónyuge, no estaría sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

TRANSMISIÓN DE PRESENTE A TRAVÉS DE UN PACTO DE DEFINICIÓN MALLORQUÍN, POR EL CUAL LA HIJA MAYOR DE LOS CAUSANTES RENUNCIARÍA A SU LEGÍTIMA, A CAMBIO DE RECIBIR PARTICIPACIONES SOCIALES

(Consulta DGT V1038-21 de 21/04/2021)

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), que son los siguientes:

Requisitos de la reducción por adquisiciones “mortis causa” (artículo 20.2.c) de la LISD).

1. que se trate de una adquisición “mortis causa”.
2. que la adquisición corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados del causante (o, en su defecto, a ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado).
3. que el causante de la adquisición sea una persona fallecida.
4. que a los bienes adquiridos les sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
5. En el caso de derechos de usufructo sobre aquellos bienes, se requiere además que con motivo del fallecimiento se consolide el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados
6. En el caso de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, se requiere además que el cónyuge, descendientes o adoptados perciban los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada.
7. que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.
8. que el adquirente no realice actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

De acuerdo con lo anterior, cabe indicar que la reducción regulada en el artículo 20.2.c) de la LISD no resultará aplicable a los llamados pactos sucesorios de presente, como el “finiquito de legítima”, al no cumplirse el requisito de que el causante de la adquisición sea una persona fallecida.

A este respecto, no parece razonable interpretar que, dada la especial naturaleza de los pactos sucesorios de presente, deberían aplicarse las condiciones y requisitos de las adquisiciones lucrativas “inter vivos” con el argumento de que en estos pactos sucesorios el causante de la adquisición aún no ha fallecido. Y ello porque tales pactos sucesorios constituyen una modalidad de adquisición “mortis causa”, no solo por haberlo establecido así expresamente el artículo 11.b) del RISD, sino también porque así lo ha determinado el Tribunal Supremo en la reseñada sentencia de 9 de febrero de 2016. Interpretar lo contrario y aplicar a los pactos sucesorios de presente las condiciones y requisitos de las adquisiciones lucrativas “inter vivos” podría suponer la aplicación de la analogía, lo cual está vedado por la prohibición contenida en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003) –LGT–, titulado precisamente “Prohibición de la analogía”, que dispone que «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

CESE DE LA CAUSANTE COMO ADMINISTRADORA CON ANTERIORIDAD A SU FALLECIMIENTO

(Consulta DGT V1068-21 de 23/04/2021)

En el presente caso, de acuerdo con la información facilitada, la causante cesó en el cargo de administradora de la entidad A en una fecha previa a su fallecimiento, por lo que, en la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se cumple el requisito previsto en el apartado c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP relativo al ejercicio de funciones directivas, necesario para que las participaciones queden exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio. Por lo tanto, la consultante, en principio, no tendrá derecho a aplicar la reducción en prevista en el artículo 20.2 c) de la LISD.

No obstante, si tras el cese como administradora de la madre de la consultante, se hubiera nombrado como nueva administradora a una integrante del grupo de parentesco de la titular de las participaciones –la causante– para el ejercicio de las funciones directivas en la entidad, se entendería cumplido el requisito previsto en el apartado c) del artículo 4.Ocho. Dos de la LIP, siempre que las retribuciones por el ejercicio de estas funciones alcanzaran el nivel porcentual previsto en dicho precepto, ya que de acuerdo con la doctrina de este Centro Directivo (V2317-17, de 13 de septiembre de 2017; V0036-18, de 11 de enero de 2018; V0094-19, de 15 de enero de 2019) y la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 1776/2016, de 14 de julio de 2016 y STS 1198/2016, de 26 de mayo de 2016), no se exige que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de las participaciones, pudiendo pertenecer estas al grupo familiar. En este caso, las participaciones estarían exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, pudiendo aplicar la consultante la reducción regulada en el artículo 20.2 c) de la LISD.

APLICABILIDAD DE LA REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA DE PARTICIPACIONES POR FALLECIMIENTO DE LA MADRE, CUANDO EL QUE EJERCE LAS FUNCIONES DIRECTIVAS ES SOBRINO DE LA CAUSANTE Y PRIMO DE LA CAUSAHABIENTE

(Consulta DGT V1352-21 de 12/05/2021)

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, el primo de la consultante, sobrino de su madre, ejerce el cargo de administrador en la entidad percibiendo una remuneración por el ejercicio de este cargo que suponen más del 50 por 100 de sus retribuciones totales; la madre de la consultante no ejerce ninguna función de dirección. Ahora bien, al ser el primo de la consultante colateral de tercer grado de la causante, no entraría a formar parte del grupo familiar de la madre, ya que la letra b) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP establece como grupo familiar hasta colateral de segundo grado, y, por lo tanto, las participaciones de la madre de la consultante no gozarían de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, ya que la madre no cumpliría el requisito establecido en la letra c). Al no gozar la madre de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio sobre dichas participaciones, la consultante no aplicarse la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CAUSANTE RESIDENTE EN ESPAÑA Y CAUSAHABIENTE RESIDENTE EN MÉXICO

(Consulta DGT V0958-21 de 19/04/2021)

La Ley 22/2009 regula un procedimiento con dos pasos. En un primer momento, determinación de si el rendimiento corresponde a la Administración General del Estado o a alguna Comunidad Autónoma y, en segundo lugar, determinación, en su caso, de cuál es la Comunidad Autónoma a la que le corresponde.

Así, el primer paso en cuanto a las adquisiciones de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, que se acumulan al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, se refiere se regula en los apartados 1 y 2.a) del artículo 32, anteriormente transcrito. Conforme al mismo, el rendimiento del ISD que se ha cedido a las Comunidades Autónomas es el que se produzca en su territorio y –precisa el precepto– se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el de los sujetos pasivos residentes en España. De acuerdo con este postulado, no se ha cedido a las Comunidades Autónomas el rendimiento del impuesto de los sujetos pasivos no residentes en España.

Por tanto, el primer requisito para que el rendimiento del impuesto corresponda a una Comunidad Autónoma es que el sujeto pasivo –en las adquisiciones lucrativas “mortis causa” y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, el causahabiente– sea residente en España; a sensu contrario, el rendimiento de los sujetos pasivos no residentes siempre corresponderá a la Administración General del Estado.

En consecuencia, la Administración tributaria competente para la exacción del ISD es la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Segundo: Normativa aplicable en la liquidación del ISD:

La disposición adicional segunda antes transcrita, como su propio nombre indica, fue dictada para adecuar la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a lo dispuesto en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea –en adelante TJUE– de 3 de septiembre de 2014, relativa a la conformidad con el derecho de la Unión de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español en lo referente a las operaciones sujetas al impuesto en que intervenían no residentes, que tenían un tratamiento diferente a aquellas en las que intervenían residentes exclusivamente, pues mientras en estas los sujetos pasivos del impuesto podían optar por la aplicación de la normativa propia aprobada por las Comunidades Autónomas –y, en consecuencia, disfrutar de los beneficios fiscales aprobados por la Comunidad Autónoma competente–, los no residentes solo podían aplicar la normativa general contenida en la Ley 29/1987 y su normativa de desarrollo. El TJUE falló en contra de España, determinando que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establecieran diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

Posteriormente, la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo ha dictado, entre otras, las sentencias 242/2018, de 19 de febrero de 2018 (ROJ: STS 550/2018), 488/2018, de 21 de marzo de 2018 (ROJ: STS 1099/2018) y 492/2018, de 22 de marzo de 2018 (ROJ: 1098/2018), sobre responsabilidad patrimonial del Estado legislador, derivada de la aplicación de la normativa

estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contraria al Derecho de la Unión Europea, según sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014. En estas sentencias, procedentes de recursos interpuestos por ciudadanos residentes en países terceros no pertenecientes a la Unión Europea –en adelante UE– ni al Espacio Económico Europeo –en adelante EEE–, el Tribunal Supremo ha determinado que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, resultan aplicables a los residentes en países no pertenecientes a la Unión. La base fundamental de la argumentación del Tribunal Supremo reside en el criterio sostenido por el TJUE en sentencia de 17 de octubre de 2013, sobre la interpretación de los artículos 56 CE y 58 CE –Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea– (actuales artículos 63 y 65 TFUE –Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea–).

En este caso, pues, debe tenerse en cuenta lo establecido por el Tribunal Supremo en la sentencia 242/2018 (ROJ: STS 550/2018), conforme a la cual y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, el principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el artículo 63 TFUE resulta aplicable no solo a los residentes en Estados miembros de la UE sino también a los residentes en países terceros, como se desprende de la sentencia de 3 de septiembre de 2014. De lo cual cabe concluir que la disposición adicional segunda de la LISD, al limitar su ámbito de aplicación a los residentes en países de la UE o del EEE y excluir a los residentes en países terceros, infringe el Derecho de la UE por resultar contraria a los preceptos que regulan el principio de libertad de movimiento de capitales, el cual, según la jurisprudencia del TJUE, es aplicable igualmente a ciudadanos residentes fuera del EEE.

En relación con lo anterior, cabe indicar que los principios de primacía y efecto directo del derecho de la Unión sobre el derecho nacional obligan a no aplicar una norma interna contraria a derecho de la Unión. Conforme a la jurisprudencia del TJUE, los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, tienen la obligación de no aplicar la disposición nacional. A este respecto, cabe destacar que esta facultad de inaplicación se ha extendido también a las Administraciones públicas (sentencias de 22 de junio de 1989, y de 9 de septiembre de 2003).

Sobre los principios de primacía y efecto directo del derecho comunitario sobre el derecho nacional, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003) –LGT–, que regula las fuentes del ordenamiento tributario, y que dispone lo siguiente:

“Artículo 7. Fuentes del ordenamiento tributario.

1. Los tributos se regirán:

- a) Por la Constitución.
- b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.
- c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.
- d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.
- e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

(...)”.

Del precepto transcrito se desprende no solo que las normas que dicte la Unión Europea forman parte de las fuentes del ordenamiento jurídico tributario (artículo 7.1.c) de la LGT), sino que incluso tienen prevalencia sobre las normas de Derecho interno, precisamente en virtud de los principios de eficacia y primacía del Derecho de la Unión.

En este mismo sentido se ha pronunciado el propio Tribunal Constitucional, en su sentencia 145/2012, de 2 de julio de 2012 (BOE núm. 181, de 30 de julio de 2012), en cuyo fundamento jurídico 5º se refiere a la obligación de la Administración pública de aplicar la norma prevalente y dejar sin efecto la desplazada aunque esté vigente en los siguientes términos:

“5. (...)”

Asimismo es pertinente traer a colación la doctrina fijada en la Declaración 1/2004, de 13 de diciembre, FJ 4, en la que precisamos que la primacía no se sustenta necesariamente en la jerarquía, «sino en la distinción entre ámbitos de aplicación de diferentes normas, en principio válidas, de las cuales, sin embargo, una o unas de ellas tienen capacidad de desplazar a otras en virtud de su aplicación preferente o prevalente debida a diferentes razones», lo que obliga al Juez nacional o a la Administración pública, en su caso, a aplicar la norma prevalente y a dejar sin efecto a la norma desplazada, aun cuando no haya sido expulsada del ordenamiento interno (algo propio de la Unión Europea como proceso de creación de una unidad política por agregación o unión de Estados)

(...)”.

Por lo tanto, a la luz de la doctrina jurisprudencial establecida por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional en

relación con la doctrina del TJUE, no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación al ámbito de aplicación de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

En consecuencia, la determinación de la normativa a aplicar en la autoliquidación del impuesto debe hacerse con independencia de que el país de residencia del sujeto pasivo, esto es, causahabiente o heredero, cuando sea distinto de España, no pertenezca a la UE, ni al EEE.

Ahora bien, en el escrito de consulta se plantean dos supuestos distintos, el primero es el de beneficiario de seguro sobre la vida y, al mismo tiempo, heredero –de forma que el seguro se acumula al resto de porción hereditaria–, pero en el segundo solo es beneficiario de seguro sobre la vida, no teniendo la condición de heredero.

En relación con el segundo supuesto, en el que el sujeto pasivo es solo beneficiario de seguro sobre la vida, la disposición adicional segunda de la LISD en su apartado Uno.1 no recoge expresamente este supuesto. Y no lo recoge porque en este supuesto el impuesto no está cedido a las Comunidades Autónomas, tal como establece el artículo 32 de la Ley 22/2009) –transcrito anteriormente–:

“1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.

(...)

a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones “mortis causa” y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

(...)”

En consecuencia, en el supuesto de la percepción de cantidades por seguros de vida no incluidos en la herencia se tributa al Estado y solo con la normativa del Estado. Ahora bien, a este respecto, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 12 del RISD, cuya letra e) determina que tienen la consideración de negocio jurídico gratuito e “inter vivos” a los efectos de este impuesto, “el contrato de seguro sobre la vida, para caso de sobrevivencia del asegurado, y el contrato individual de seguro para caso de fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante, cuando en uno y otro caso el beneficiario sea persona distinta del contratante”. Es decir, que estos seguros de vida deben tratarse como donaciones y, por ello, seguir sus reglas.

Por otra parte, debe tenerse presente que al ser la Agencia Estatal de Administración Tributaria la Administración tributaria competente para la exacción del ISD, de acuerdo con el apartado Dos de la disposición adicional segunda de la LISD, antes transcrito, el sistema para liquidar el ISD es el de autoliquidación, resultando aplicable también dicho sistema en el caso de liquidaciones parciales a cuenta.

No obstante, la autoliquidación parcial a cuenta del impuesto tiene particularidades respecto a la autoliquidación ordinaria. Así, solo podrá aplicarse la reducción prevista para las cantidades percibidas por el beneficiario de contrato de seguro sobre la vida, sin que puedan aplicarse otros beneficios fiscales distintos, de acuerdo con el artículo 35.2 de la LISD y el artículo 78.3 del RISD antes transcritos.

.....

DONACIÓN MODAL

(Consulta DGT V1069-21 de 23/04/2021)

.....

Se consulta sobre donación del derecho de usufructo temporal de participaciones a uno de los socios, de forma que la totalidad o la mayor parte del dinero recibido en concepto de dividendos por el usufructuario se destine al pago de la deuda que el socio tiene con la sociedad.

Al tratarse de donaciones modales en las que se impone a la donataria una obligación de destino del dinero recibido como consecuencia de la donación, sería aplicable lo previsto el artículo 29 de la LISD y el artículo 59 del RISD que establecen:

“Artículo 29. Donaciones especiales.

Las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiera algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia.”

“Art. 59. Donaciones onerosas y remuneratorias.

1. Las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiera algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la

diferencia, sin perjuicio de la tributación que pudiera proceder por las prestaciones concurrentes o por el establecimiento de los gravámenes.

2. Las cesiones de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales, tributarán como donación por la parte en que el valor de los bienes exceda al de la pensión, calculados ambos en la forma establecida en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.”

Por lo tanto, las operaciones de donación del usufructo temporal de las participaciones en la entidad y la donación de efectivo a favor de la socia A, con la condición de que esta destine el dinero recibido como consecuencia de la donación al pago de la deuda que la donataria mantiene con la entidad, estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de “donación y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables”, siendo el sujeto pasivo de ambas operaciones la socia A, como donataria, no estando sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por tratarse de transmisiones lucrativas. Asimismo, conforme a los preceptos trascritos estas operaciones deben tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por su total importe de acuerdo con lo previsto en los artículos 29 de la LISD y 59 del RISR, aplicándose las normas previstas en los artículos 9 b) y 26 a) de la LISD para determinar la base imponible de estas donaciones.

DONACIÓN DE DINERO DE NO RESIDENTE A DONATARIO RESIDENTE EN ESPAÑA

(Consulta DGT V0845-21 de 12/04/2021)

Por otra parte, al ser el donatario residente en una comunidad autónoma de España y existir punto de conexión, tal y como establece el artículo 32 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 (BOE de 19 de diciembre de 2009), la comunidad autónoma competente será la de residencia del donatario.

CONSECUENCIAS FISCALES DEL CAMBIO DE TITULARIDAD DE UNA CUENTA CORRIENTE

(Consulta DGT V1070-21 de 23/04/2021)

El análisis de la propiedad del dinero depositado en cuentas bancarias de titularidad común requiere examinar las normas civiles y la jurisprudencia relativas a los depósitos bancarios. A este respecto, el análisis de la propiedad del dinero depositado en las cuentas bancarias y la facultad de disposición sobre cuentas bancarias solidarias o indistintas exige distinguir entre titularidad de disposición y titularidad dominical. Además, en cuanto a la primera debe diferenciarse las facultades de disposición sobre una cuenta indistinta según vivan o haya fallecido alguno de ellos.

Primero: Distinción entre titularidad de disposición y titularidad dominical.

A este respecto, cabe indicar, en primer lugar, que el Derecho tributario no modifica la titularidad de los bienes y derechos y así se establece con carácter general en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio de 1991), donde se determina lo siguiente:

(...)

Del artículo anterior se desprende con toda claridad que no existe un sistema de atribución de bienes o derechos diferente en el ámbito fiscal al que corresponde en el ordenamiento jurídico general. No obstante lo anterior, es bien conocido que la titularidad de los saldos de las cuentas de depósito que figuran a nombre de varias personas de forma indistinta es una cuestión que ha sido objeto de análisis por diversas instancias, pero que el Tribunal Supremo ha aclarado en varias sentencias, por ejemplo en la de 19 de diciembre de 1995, cuyos fundamentos de derecho tercero y cuarto recogen la jurisprudencia a seguir en estos casos –con citas de anteriores sentencias del mismo tribunal (sentencias de 24 de marzo de 1971, 19 de octubre de 1988, 8 de febrero de 1991, 23 de mayo de 1992, 15 de julio de 1993, 15 de diciembre de 1993 y 21 de noviembre de 1994)–, y que este Centro Directivo entiende plenamente aplicable. En ellos, el Tribunal Supremo dice, entre otras cosas, lo siguiente:

(...)

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, los fondos depositados en una cuenta bancaria abierta a nombre de dos o más titulares con el carácter de indistinta o solidaria no pertenecen por ese solo hecho a todos los cotitulares (la cotitularidad no determina, por sí sola, la existencia de un condominio, y menos por partes iguales), sino que lo que tal titularidad de disposición solidaria significa es que cualquiera de dichos titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta. La titularidad dominical sobre dichos fondos y, en su caso, la existencia

de condominio sobre ellos, habrá de venir determinada únicamente por las relaciones internas entre ambos titulares y, más concretamente, por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros.

Segundo: Distinción entre las facultades de disposición sobre una cuenta indistinta según vivan los cotitulares o haya fallecido alguno de ellos.

Ya se ha dicho que el mero hecho de apertura de una cuenta corriente, en forma indistinta, a nombre de dos o más personas, lo único que comporta "prima facie", en lo referente a las relaciones derivadas del depósito irregular en que toda cuenta corriente bancaria se apoya, es que cualquiera de los titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta (titularidad de disposición). Por lo tanto, cualquiera de ellos puede disponer de parte o del todo y hasta resolverla o extinguirla vía artículo 279 del Código de Comercio. Todo ello, con independencia de la titularidad dominical, que deberá probarse con arreglo a derecho y al margen de la prueba sobre la cotitularidad de disposición de la cuenta.

Ahora bien, esta titularidad de disposición total sobre el saldo de la cuenta sólo mantendrá su vigencia mientras vivan los cotitulares de ella (salvo que antes decidan resolver o modificar las condiciones del contrato), pero no puede extenderse más allá de la muerte de alguno de ellos, pues, en ese momento, entran en juego las disposiciones civiles que regulen la sucesión del fallecido. Como ha dicho el Tribunal Supremo en la sentencia comentada, «... a la muerte de un cotitular, ... y aun sin necesidad de proceder a la partición de la herencia, la suma cuyo dominio pertenecía a la titular fallecida debió pasar a sus herederos.».

Es decir, a partir del momento del fallecimiento de uno de los cotitulares, el otro –u otros– deja de tener facultad de disposición sobre la parte del saldo de la cuenta indistinta cuya titularidad dominical correspondía al fallecido, que debe integrarse en el caudal relicto del causante y pasar a sus causahabientes (herederos o legatarios), según lo dispuesto en los artículos 659 («La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan por su muerte») y 661 («Los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones») del Código Civil.

Tercero: Porcentaje del dinero depositado en cuentas bancarias solidarias o indistintas que corresponde a cada cotitular de dichas cuentas.

Por tanto, en el supuesto planteado, si los fondos pertenecen a la mujer del consultante originariamente, el mero hecho de ingresar ese dinero en una cuenta en que son titulares su mujer y el consultante lo único que comportará será que cualquiera de los titulares tenga, frente a la entidad financiera, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta, sin determinar la existencia de un condominio, y menos por partes iguales, sobre dicho saldo.

Por el contrario, si los fondos pertenecen a la mujer del consultante, pero se produce una transmisión de la titularidad dominical de los mismos, o de parte de ellos, al consultante mediante donación, será esta, la donación, la que tenga la correspondiente transcendencia fiscal.

LIBERACIÓN DE LA DEUDA HIPOTECARIA DEL CÓNYUGE DEUDOR, QUE SEGUIRÁ SIENDO TITULAR DEL 50% DEL BIEN HIPOTECADO

(Consulta DGT V1212-21 de 04/05/2021)

Primera: En la novación de un préstamo recibido por el consultante y su cónyuge, consistente en excluirle de su condición de coprestataria, asumiendo el consultante su deuda, si tal liberación se realiza sin contraprestación, dicha operación está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", por tratarse de la asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación (artículo 12, RISD).

Segunda: No obstante, en el caso de que el consultante prestase dinero a su cónyuge mediante la celebración de un préstamo entre particulares distinto del hipotecario concedido por el banco que ahora es objeto de novación, con la obligación por parte del cónyuge liberado de su actual deuda hipotecaria de ir devolviéndoselo en el plazo que quede de hipoteca, cabría entender que esta liberación de la deuda no se realiza sin contraprestación y, en tal caso la novación descrita no constituiría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones referido en el párrafo anterior, ya que faltaría el "animus donandi" –la intención de hacer una liberalidad– inherente a los negocios lucrativos y necesario para la configuración del hecho imponible de este impuesto, circunstancia que, como se ha expuesto, debe ser suficientemente probada por el consultante. En este caso, la constitución del préstamo constituiría el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	45
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	45
-Cesión o venta de metros cuadrados de un local para la instalación del ascensor	45
-Donación unas participaciones de una sociedad que tiene en su activo un bien inmueble	45
-Plazos para interponer recurso por causa del COVID-19. Liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana notificada al contribuyente el día 2 de abril de 2020	46
-Venta de un inmueble urbano por un precio inferior al valor catastral	47

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

CESIÓN O VENTA DE METROS CUADRADOS DE UN LOCAL PARA LA INSTALACIÓN DEL ASCENSOR

(Consulta DGT V0884-21 de 14/04/2021)

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

El artículo 104 del TRLRHL regula, en su apartado 1, la naturaleza y el hecho imponible del impuesto, estableciendo 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.”

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos.

Por todo ello, las transmisiones parciales del local descritas en el escrito de consulta, es decir, tanto la cesión de metros cuadrados del local como la venta de los mismos, estarán sujetas al impuesto.

DONACIÓN UNAS PARTICIPACIONES DE UNA SOCIEDAD QUE TIENE EN SU ACTIVO UN BIEN INMUEBLE

(Consulta DGT V0968-21 de 19/04/2021)

En este supuesto, en lugar de transmitirse el inmueble, se transmiten acciones o participaciones representativas del capital de una sociedad que tiene en su balance un inmueble de naturaleza urbana.

La donación de parte de las participaciones sociales no supondría la transmisión de terrenos de naturaleza urbana, por lo que no se realiza el hecho imponible del IIVTNU previsto en el artículo 104 del TRLRHL, no teniendo por tanto incidencia en el ámbito de dicho impuesto.

PLAZOS PARA INTERPONER RECURSO POR CAUSA DEL COVID-19. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA NOTIFICADA AL CONTRIBUYENTE EL DÍA 2 DE ABRIL DE 2020

(Consulta DGT V1045-21 de 21/04/2021)

De acuerdo con lo dispuesto en la transcrita letra c) del apartado 2 del artículo 14 del TRLRHL, el plazo para interponer el recurso de reposición será un mes contado desde el día siguiente a la notificación expresa del acto cuya revisión se solicita. En el caso objeto de consulta, dado que la notificación de la liquidación tributaria del IIVTNU se realizó el día 2 de abril de 2020, el plazo para interponer el recurso de reposición finalizaba el día 3 de mayo de 2020.

No obstante, como consecuencia de la declaración del estado de alarma por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, que entró en vigor el mismo día de su publicación en el BOE, 14 de marzo de 2020, se fueron adoptando con posterioridad, diversas medidas que ampliaban o suspendían los diversos plazos en el ámbito tributario.

Así, en materia de plazos para interponer recursos y reclamaciones económico-administrativos frente a actos tributarios, en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (publicación en el BOE y entrada en vigor el 18 de marzo de 2020), regulaba en sus apartados 5 a 7:

“5. El período comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.

6. El período a que se refiere el apartado anterior no computará a efectos de los plazos establecidos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ni a efectos de los plazos de caducidad.

7. A los solos efectos del cómputo de los plazos previstos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el recurso de reposición y en los procedimientos económico-administrativos, se entenderán notificadas las resoluciones que les pongan fin cuando se acredite un intento de notificación de la resolución entre la entrada en vigor del presente real decreto-ley y el 30 de abril de 2020.

El plazo para interponer recursos o reclamaciones económico-administrativas frente a actos tributarios, así como para recurrir en vía administrativa las resoluciones dictadas en los procedimientos económico-administrativos, no se iniciará hasta concluido dicho período, o hasta que se haya producido la notificación en los términos de la Sección Tercera del Capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, si esta última se hubiera producido con posterioridad a aquel momento.”

Posteriormente, el artículo 53 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 (BOE de 1 de abril y entrada en vigor el 2 de abril de 2020), reguló la suspensión de plazos en el ámbito tributario de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales, estableciendo:

“Lo dispuesto en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, será de aplicación a las actuaciones, trámites y procedimientos que se rijan por lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus reglamentos desarrollo y que sean realizados y tramitados por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, siendo asimismo aplicable, en relación con estas últimas, a las actuaciones, trámites y procedimientos que se rijan por el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”

Asimismo, la disposición adicional octava de este Real Decreto-Ley 11/2020, regulaba la ampliación del plazo para recurrir en los siguientes términos:

“1. El cómputo del plazo para interponer recursos en vía administrativa o para instar cualesquiera otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje que los sustituyan de acuerdo con lo previsto en las Leyes, en cualquier procedimiento del que puedan derivarse efectos desfavorables o de gravamen para el interesado, se computará desde el día hábil siguiente a la fecha de finalización de la declaración del estado de alarma, con independencia del tiempo que hubiera transcurrido desde la notificación de la actuación administrativa objeto de recurso o impugnación con anterioridad a la declaración del estado de alarma. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la eficacia y ejecutividad del acto administrativo objeto de recurso o impugnación.

2. En particular, en el ámbito tributario, desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020 de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, hasta el 30 de abril de 2020, el plazo para interponer recursos de reposición o reclamaciones económico administrativas que se rijan por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus reglamentos de desarrollo empezará a contarse desde el 30 de abril de 2020 y se aplicará tanto en los supuestos donde se hubiera iniciado el plazo para recurrir de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación del acto o resolución impugnada y no hubiese finalizado el citado plazo el 13 de marzo de 2020, como en los supuestos donde no se hubiere notificado todavía el acto administrativo o resolución objeto de recurso o reclamación. Idéntica medida será aplicable a los recursos de reposición y reclamaciones que, en el ámbito tributario, se regulan en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”

Y, por último, la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE de 22 de abril y entrada en vigor al día siguiente de su publicación), reguló la extensión de los plazos de vigencia de determinadas disposiciones tributarias del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, estableciendo:

“Las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en las disposiciones adicionales octava y novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020.”

En consecuencia, en el caso objeto de consulta, en el que la liquidación tributaria había sido notificada al contribuyente el día 2 de abril de 2020, el plazo para interponer recurso de reposición contra la misma será de un mes a contar desde el día siguiente hábil posterior al 30 de mayo de 2020, es decir, un mes a contar desde el 1 de junio de 2020.

VENTA DE UN INMUEBLE URBANO POR UN PRECIO INFERIOR AL VALOR CATASTRAL

(Consulta DGT V1603-21 de 27/05/2021)

De acuerdo con la anteriormente relacionada doctrina del Tribunal Supremo relativa a la interpretación de las STC 59/2017 y 126/2019, corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

El sujeto pasivo puede probar la inexistencia de incremento de valor del terreno mediante cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho y más concretamente, de acuerdo con las reglas generales que en relación con la prueba se contienen en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT (artículos 105 y siguientes). Así, el artículo 105 de la LGT dispone:

“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.”

Y el apartado 1 del artículo 106 de la LGT dispone:

“1. En los procedimientos tributarios 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.”

El medio de prueba elegido por el sujeto pasivo debe probar la disminución del valor del terreno objeto de la transmisión y que da lugar a liquidación del IIVTNU y referida al período de tiempo comprendido entre las fechas de adquisición y transmisión de dicho terreno. En el caso objeto de consulta, debe probarse que no se ha producido incremento de valor entre la fecha de adquisición del bien inmueble por el causante y la fecha de fallecimiento del mismo.

Las escrituras públicas de adquisición y transmisión del terreno constituyen un sólido principio de prueba de la inexistencia de incremento de valor del terreno.

El Tribunal Supremo les atribuye la misma presunción de certeza que a las autoliquidaciones presentadas por el contribuyente, por lo que se presumen ciertas para el contribuyente (artículo 108.4 de la LGT), mientras que la Administración tributaria puede aceptarlas o comprobarlas (artículo 101.1 LGT).

Pero esta presunción de veracidad de las escrituras públicas no es absoluta, no constituyen una presunción iuris et de iure, sino una presunción iuris tantum, que puede ser destruida mediante prueba en contrario por parte de la Administración tributaria.

Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, se indica que la comparación para determinar si se ha producido o no una pérdida patrimonial debe hacerse entre el valor de adquisición y el valor de transmisión del inmueble, siempre que exista una identidad entre el inmueble adquirido y el transmitido. No es correcta la pretensión de la consultante de comparar el valor catastral del inmueble con el posible valor de transmisión del mismo.

La consultante no facilita ningún dato relativo a la adquisición del inmueble (fecha, valor de adquisición, título, etc.), en consecuencia no es posible pronunciarse sobre la existencia o inexistencia de incremento de valor del terreno.

