

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• Tributación de los Documentos Notariales en el impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

-Antonio Martínez Lafuente

Doctor en Derecho. Abogado del Estado.....4

TEMAS
FISCALES

• VALOR DE REFERENCIA.....33

•NOVEDADES

AUTONÓMICAS.....34

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....35

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....35

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones47

TRIBUTOS
OFICINAS
LIQUIDADORAS

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....51

Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana.....51

TRIBUTOS
MUNICIPALES

TM
Tributos MUNICIPALES

TEMAS FISCALES..... 4

Triutación de los Documentos Notariales en el impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados..... 4

Antonio Martínez Lafuente. Doctor en Derecho. Abogado del Estado.

I.- Planteamiento

- 1) Naturaleza
- 2) Las cuestiones en debate

II.- Los requisitos para la sujeción a la cuota gradual

- 1) El requisito de tratarse de un acto inscribible
- 2) La doctrina más autorizada
- 3) La nota marginal
- 4) Algunos supuestos cuestionables
 - a. el pacto anticrético
 - b. el arrendamiento
 - c. la distribución de la carga hipotecaria
 - d. la liberación de los codeudores
 - e. la transmisión de Oficinas de Farmacia
- 5) Las condiciones explícitas
- 6) La condición suspensiva
- 7) Propiedad horizontal y otras cuestiones urbanísticas
 - a. la titularidad "ob rem"
 - b. los coeficientes de propiedad horizontal y sus modificaciones
 - c. la disolución de comunidades de bienes
- 8) Los empréstitos
- 9) El arrendamiento financiero

III.- La base imponible

- 1) La declaración de obra nueva
- 2) La agrupación de fincas
- 3) El arrendamiento financiero
- 4) La cesión de créditos
- 5) La novación modificativa
- 6) La determinación del valor

IV.- Sujeto pasivo

- 1) En los préstamos hipotecarios
 - a. la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 23 de Diciembre de 2018
 - b. el parecer del Tribunal Constitucional
 - c. de nuevo el parecer de la Sala Primera del Tribunal Supremo, Sentencias de 28 de Febrero y 15 de Marzo de 2018
 - d. el parecer de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sentencias 16, 22 y 23 de Octubre de 2018
 - e. el Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sentencia de 27 de Noviembre de 2018
 - f. el Real Decreto Ley 17/2018, de 8 de Noviembre
- 2) En las comunidades de bienes
- 3) En la hipoteca unilateral
 - a. problemática tributaria
 - b. el parecer de los Tribunales

V.- Beneficios fiscales

- 1) En operaciones de crédito
- 2) En relación con las "viviendas de protección oficial"

Tributación de los Documentos Notariales en el impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Antonio Martínez Lafuente. Doctor en Derecho. Abogado del Estado.

I. Planteamiento.- Puede que no haya habido debate jurisdiccional sobre asuntos tributarios que haya tenido mayor alcance y difusión, que el que se ocupó en el año 2018, del sujeto pasivo en los préstamos hipotecarios y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados¹; con dicho motivo aparecieron numerosas aportaciones doctrinales² que se ocuparon del tema, y al filo de ello se ofrecieron interesantes pareceres sobre la naturaleza jurídica del gravamen gradual sobre los documentos notariales a que se refiere el art. 31, apartado segundo, del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, por el que se aprobó el Texto Refundido del Impuesto, a cuyo tenor:

“Las primeras copias de escrituras y actas notariales,

cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles, no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de Diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”

1) Naturaleza.- La naturaleza jurídica del Impuesto así como sus antecedentes históricos que se remontan a la legislación del Impuesto sobre el Timbre del Estado,³ ha sido analizada frecuentemente por la jurisprudencia del Tribunal Supremo,⁴ que incluso llegó hasta el Tribunal Constitucional,⁵ y ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.⁶

Este gravamen gradual es el que apareció mencionado en el Preámbulo del Proyecto de Ley del Impuesto de la forma siguiente:

“El gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados resulta notoriamente potenciado en la presente Ley y recibe una nueva sistematización al quedar agrupados

1 Me ocupé del tema en mi “Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. Editorial Marcial Pons, Quinta Edición (1987) y sgtes; volví sobre ello en: “Análisis de la Jurisprudencia Tributaria Comunitaria. Su incidencia en los Tribunales españoles”. Estudios de Derecho Judicial (2008), reiterado en “La armonización fiscal en el Impuesto sobre Operaciones Societarias”, en “Justicia y Derecho”. Libro Homenaje al Profesor Julio Banaloché Pérez. Editorial la Ley (2008); asimismo y por tratarse de uno de mis primeros estudios, me permito invocar aquí: “Afectación del saldo de la cuenta de regularización a la reserva legal y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados”, en “Crónica Tributaria” nº 18 (1978)

2 Véase por todos: “El mal llamado -impuesto sobre las hipotecas-” del Profesor Tejerizo López, en “Boletín de Información Tributaria” nº 225 (2018); “La tributación de los préstamos hipotecarios en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, a la luz de los recientes vaivenes normativos y jurisprudenciales” asimismo en el “Boletín de Información Tributaria” nº 228 (2019) del Profesor Calvo Vérguez; “El cambio en el sujeto pasivo del préstamo hipotecario y su incidencia en ciertos beneficios fiscales en el Impuesto”, de Utande San Juan, en el citado “Boletín de Información Tributaria”, nº 235 (2020) y “Otra interpretación en torno a la tributación del préstamo hipotecario en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”; del Profesor Varona Alabern, en “Quincena Fiscal” Nº 5 (2020); además la problemática que se suscitó hizo que se prestara atención sobre ella desde otras perspectivas, véase: “El sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados sobre los préstamos hipotecarios”, del Catedrático Emérito de Derecho Administrativo, Martínez López-Muñiz, en “Diario la Ley” nº 9398 del día 3 de Abril de 2019.

3 Procede citar aquí la clásica obra del Profesor Sainz de Bujanda. “El Impuesto del Timbre en la industria y el comercio. Un ensayo de sistematización”. Editorial Revista de Derecho Privado(1944)

los documentos gravados en tres categorías: notariales, mercantiles y administrativos y judiciales; el “tributo es típicamente documental en las dos últimas y parcialmente en la primera, puesto que los documentos notariales yuxtaponen a aquél, en algunos supuestos, el gravamen sobre determinados actos jurídicos; es aquí precisamente donde aparece la aludida potenciación, ya que todo documento notarial registrable estará afectado por esta modalidad tributaria, salvo que contenga actos gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o por esta misma Ley.”

La doctrina y la jurisprudencia han sistematizado los requisitos para que sea exigible el gravamen gradual

- 4 Como cita curiosa, traemos a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de Noviembre de 2017, en la que se expone: “Sin embargo, nuestra Sentencia de 3 de Noviembre de 1943 (I) examina un supuesto de compraventa con garantía hipotecaria, operación muy diferente al préstamo; (II) se pronuncia sobre la legislación del Impuesto sobre el Timbre (Ley de 18 de Mayo de 1932), muy distinta a la que regula el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin que, como con razón subraya el Abogado del Estado, la actora haya intentado siquiera justificar la identidad de preceptos que permitiera efectuar un juicio de identidad en los fundamentos; (III) y, en fin, establece como doctrina que la cuota gradual del tributo se exige por cada una de las primeras copias que se expidan a favor de los otorgantes, sin que dicha aseveración incorpore pronunciamiento alguno sobre el sujeto pasivo. Por otro lado, la Sentencia de esta Sala de 15 de Septiembre de 2015 examina el caso de una escritura por la que se constituye una hipoteca unilateral a favor de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para la suspensión cautelar en un recurso contencioso-administrativo, que aunque la Sentencia de contraste equipara a una hipoteca unilateral en garantía de fraccionamiento o aplazamiento de deuda tributarias (FD Cuarto), sigue siendo un supuesto sustancialmente diverso al del préstamo con garantía hipotecaria;” como bien se observa se trae a colación una antigua Sentencia relacionada con el Impuesto de Timbre, que no se considera de aplicación al caso.
- 5 El Tribunal Constitucional se ocupó del Impuesto en su Autos 24/2005, de 18 de Enero y 223/2005, de 24 de Mayo de los que se dará cuenta más adelante.
- 6 El Tribunal de Justicia de la Unión Europea mediante Auto de 27 de Noviembre de 2008, C-151/08, Rec. p. 1-00164, resolvió la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, por la que, sobre la base del artículo 33 de la Sexta Directiva, cuestionaba la compatibilidad entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, concretamente, la percepción de la cuota gradual con relación a la formalización de una compraventa realizada por un empresario cuya actividad consistía en la compraventa de inmuebles o su compra para su posterior transformación o arrendamiento. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sentencia de 11 de Octubre de 2007, Kógáz y otros, C-283/06 y C-312/06, Rec. p. 1-8463, apartado 34), un impuesto, un derecho o una tasa puede entorpecer el funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando de forma comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido, someta a tributación la circulación de bienes y servicios e incida de la misma forma en las transacciones comerciales. Sin embargo, para el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados no produce ese efecto, porque no comparte las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido; además debe hacerse mención de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de Marzo de 1998, que resolvió una cuestión prejudicial de interpretación planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, mediante Auto de 3 de Julio de 1996, referida a la tributación del gravamen del art.31 (2) del Texto Refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre fiscalidad de los desembolsos pasivos pendientes de pago, tras haberse sometido a gravamen el aumento de capital social; el Tribunal de Luxemburgo consideró vulnerado el art. 10.c. de la Directiva 669/665/CEE, de 17 de Julio, sobre la misma, véase: “Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de Marzo de 1998”, del Profesor Palao Taboada, en “Revista de Contabilidad y Tributación” nº 183 (1998)

sobre los documentos notariales, y así trayendo a colación la conocida Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de Septiembre de 1989, encontramos lo siguiente:

“Tratándose de documentos notariales, reviste dos modalidades impositivas representadas por cuotas fijas o cuotas variables (art. 27.2 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de Diciembre, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y el art. 38.2 del Reglamento de dichos impuestos, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de Diciembre) en razón a que el documento que se formalice, otorgue o expida tenga o no por objeto cantidad o cosa valuable, en algún momento de su vigencia, a tenor de los arts. 31.2 del Texto Refundido y 42.2 del Reglamento; la cuota variable exige: a) que se trate de primeras copias de escrituras y actas notariales; b) que en unas u otras se contengan actos o contratos de contenido valuable; c) que tales actos o contratos no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales Onerosas ni al que grava las Operaciones Societarias, y d) que los actos o contratos contenidos en tales primeras copias de escrituras y actas sean “inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial”.

La naturaleza jurídica de la cuota gradual ha sido esclarecida por el Tribunal Supremo en numerosas Sentencias, como la dictada con fecha 3 de Noviembre de 1997, en la que se expuso:

“Existe una confusión doctrinal acerca de la naturaleza jurídica del gravamen sobre los actos jurídicos documentados al que ha venido a identificarse con un gravamen puramente documental. Sin embargo el hecho imponible del gravamen no es el documento utilizado sino una entidad compleja constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos. En efecto, sin un acto jurídico, o sea, sin un acto humano, voluntario, consciente y productor de efectos jurídicos, no puede materializarse dicho gravamen tributario; por ello, en general, la no producción de efectos jurídicos de ciertos actos, que constituyen una simple ejecución de otros actos previos que ya desplegaron anteriormente su eficacia, provoca que aquellos, a pesar de cumplir los demás requisitos del presupuesto de hecho del impuesto, queden fuera de su ámbito objetivo.”

Más recientemente el Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de Marzo de 2017, recordó que:

“Sobre el particular este Tribunal Supremo se ha manifestado en numerosas ocasiones, entre las más

recientes Sentencias en la que se ha tratado la cuestión cabe hacer mención de la de 20 de Junio de 2016, rec. cas. 2311/2015, que compendia la doctrina establecida, recordemos sus términos en lo que ahora interesa: «... como determina el art. 28 del Texto Refundido cuando en la descripción de su hecho imponible dice que "están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales en los términos que establece el artículo 31". Así pues, el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos económicamente evaluables, inscribibles en los Registros Públicos y no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias. Y así, tal como expresa la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Noviembre de 1997, con referencia al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, "el hecho imponible es, en tal caso, una entidad compleja, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos (en virtud de los cuales es exigible dicha modalidad del Impuesto)". El hecho imponible es, pues, en definitiva, "el acto jurídico documentado" en determinada forma -notarial, en este caso-- que ofrece mayores garantías en el tráfico jurídico por ser inscribible en los Registros Públicos que en la Ley se determinan."

Pero con motivo de los votos particulares de diversos Magistrados a la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de Octubre de 2018, se expuso:

a. Parecer del Magistrado Sr. Maurandi Guillen:

"La lectura de la específica regulación que el título III del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 1993 dedica a la tributación sobre actos jurídicos documentados permite constatar, como ha sido doctrinalmente destacado, que esa genérica tributación engloba no una sino dos figuras tributarias distintas un tributo sobre los documentos notariales (tributo sobre el "*instrumentum*" notarial) y un tributo sobre los actos jurídicos documentados notarialmente (tributo sobre el "*negotium*" notarial).

En el tributo sobre los documentos notariales la razón del gravamen es la ventaja genérica que ofrece la fe pública notarial respecto de los hechos o actos jurídicos sobre los que se proyecta, con independencia de la modalidad de los mismos y de que tengan o no un alcance económico.

En el tributo sobre los actos jurídicos documentados notarialmente es la mayor protección substantiva y procesal que ofrece la fe pública notarial respecto de actos y contratos en los que concurren estas dos notas: que tengan por objeto una cantidad o cosa evaluable económicamente; y que sean inscribibles en los Registros que enumera el artículo 31.2 del Texto Refundido del

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados"

b. Parecer del Magistrado Sr. Berberoff Ayuda:

"Sin entrar en consideraciones de técnica legislativa, lo cierto es que al acudir al artículo 31 claramente se pone de manifiesto la existencia de una cuota fija y una cuota gradual y que ha llevado a parte de la doctrina a mantener que el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de documentos notariales (artículos 28 a 32) encierra, en realidad, dos hechos imponibles distintos (no faltan quienes hablan directamente de dos tributos distintos): por un lado, el representado por el gravamen documental (artículo 31.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y artículo 70 del Reglamento) y, por otro lado, el gravamen sobre el acto o contrato reflejado en el documento notarial (artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y artículo 71 del Reglamento)

Pues bien, sin perjuicio de que, en mi opinión, no hay dos hechos imponibles distintos sino dos modalidades de un único hecho imponible, la Sentencia fija el foco de atención exclusivamente sobre la denominada cuota gradual que, en efecto, a tenor del artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados exige una serie de requisitos, entre ellos, el de la inscribibilidad del acto o contrato en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.

Al respecto cabe considerar, por un lado, que el hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es único y, por otro lado, que no cabe disgregar el préstamo de la hipoteca, toda vez que se trata de negocios jurídicos conexos documentados, además, en la misma escritura y que exhiben una unidad jurídica, funcional y económica."

2) Las cuestiones en debate.- Un tipo tributario del todo punto abierto, como se contiene en el artículo 31, apartado segundo, del Texto Refundido ha de comportar que sean muy numerosos los debates centrados ⁷ principalmente en la existencia previa de un acto jurídico y de su condición de acto registrable; ⁸ si a ello se le añade la doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo recaída desde la

⁷ Me remito a la monografía de la Profesora Villarín Lagos: "La tributación de los documentos notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados." Editorial Aranzadi (1997).

⁸ La sujeción depende asimismo de que el acto reflejado en el documento notarial no esté sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Onerosas o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; ello significa que sí es compatible con el documento notarial que contiene actos sujetos el Impuesto sobre el Valor Añadido.

perspectiva de la protección del consumidor se llegará a la conclusión de que no procede otra cosa que llevar a cabo una recapitulación sobre lo que han definido los Tribunales de Justicia sobre el particular recordando que como expuso la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de Octubre de 2018:

“La sujeción al gravamen de los documentos notariales tiene en cuenta los dos aspectos esenciales que el documento contiene: el formal (constituido por la escritura misma) y el material (representado por el acto o negocio jurídico que se documenta).

En relación con el primero -tal y como se sigue del artículo 31.1 de la Ley-, el gravamen se determina de manera fija y en atención exclusivamente al número de pliegos o folios que el documento contenga.

Para el segundo, por el contrario, la Ley -los artículos 30.1 y 31.2- atiende al contenido del documento, esto es, al negocio que refleja el instrumento público, al punto de que la sujeción al gravamen de tal negocio exige, por lo que ahora interesa, que éste (I) tenga por objeto cantidad o cosa evaluable y (II) contenga actos o contratos inscribibles en los Registros públicos que se señalan.

Además, no se prevé en este segundo supuesto una cuota fija -como en el caso anterior- sino un porcentaje que se proyecta sobre el valor declarado en la escritura y, concretamente y por lo que hace al caso (préstamos con garantía), sobre el importe de la obligación o capital garantizado (comprendiendo también, como veremos, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos).”

II.- Los requisitos para la sujeción a la cuota gradual.- La modalidad impositiva que se examina ha dado lugar a conocidos debates sobre el particular, siendo de destacar como los más relevantes los siguientes.

1) El requisito de tratarse de un acto inscribible.- Sin perjuicio de otros enfoques sobre el particular en el debate ya mencionado y sobre el que luego volveremos referente a la problemática de los sujetos pasivos en los préstamos hipotecarios, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de Octubre de 2018, expuso que esta circunstancia (la inscribibilidad) es la que determina que una operación como la que nos ocupa no se someta a transmisiones patrimoniales, pues un negocio complejo idéntico al que analizamos se sujetaría, si no fuera inscribible, a este último tributo (artículo 15 del Texto Refundido, referido expresamente - como se ha visto- a la constitución del derecho de hipoteca en garantía de un préstamo).

Con independencia de la interesante disquisición de la doctrina civil sobre qué es lo realmente inscribible (si el título, los derechos reales inmobiliarios o los actos de mutación jurídico-real de los mismos), es lo cierto que el

préstamo no goza de la condición de inscribible a tenor del artículo 2 de la Ley Hipotecaria y del artículo 7 de su Reglamento, pues no es -desde luego- un derecho real, ni tampoco tiene la trascendencia real típica a la que se refiere el segundo de estos preceptos (pues no modifica, desde luego o en lo futuro, algunas de las facultades del dominio sobre bienes inmuebles o inherentes a derechos reales).

La hipoteca, por el contrario, no solo es inscribible, sino que es un derecho real (de garantía) de constitución registral; tan es así, que el artículo 1875 del Código Civil afirma contundentemente que "es indispensable, para que la hipoteca quede válidamente constituida, que el documento en que se constituya sea inscrito en el Registro de la Propiedad", extremo que corrobora el artículo 1280 del propio Código Civil y que concreta la Ley Hipotecaria al afirmar (en su artículo 130) que el procedimiento de ejecución directa contra los bienes hipotecados "sólo podrá ejercitarse como realización de una hipoteca inscrita, sobre la base de aquellos extremos contenidos en el título que se hayan recogido en el asiento respectivo"

Tales preceptos son concordantes, además, con la condición de título ejecutivo que posee la primera copia de las escrituras públicas (artículo 517.2.º de la Ley de Enjuiciamiento Civil), definida tal noción de primera copia, en el artículo 17.1, párrafo cuarto, de la Ley del Notariado de 28 de Mayo de 1862 - en redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de Noviembre, como "[...] el traslado de la escritura matriz que tiene derecho a obtener por primera vez cada uno de los otorgantes", a lo que añade que "... [a] los efectos del artículo 517.2.º de la Ley 1/2000, de 7 de Enero, de Enjuiciamiento Civil, se considerará título ejecutivo aquella copia que el interesado solicite que se expida con tal carácter".

El hecho de ser la hipoteca un derecho real de constitución registral la sitúa, claramente, como negocio principal a efectos tributarios en las escrituras públicas en las que se documentan préstamos con garantía hipotecaria, pues el único extremo que hace que el citado acto jurídico complejo se someta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es que el mismo es inscribible, siendo así que, en los dos negocios que integran aquel acto, solo la hipoteca lo es.

En otras palabras, si el tributo que nos ocupa sólo considera hecho gravable el documento notarial cuando incorpora "actos o contratos inscribibles en los Registros públicos" que se señalan y si esta circunstancia actúa como "*condictio iuris*" de la sujeción al impuesto, es claro que en los negocios jurídicos complejos resultará esencial aquel de ellos que cumpla con tal exigencia.

De no ser así, esto es, si seguimos considerando al préstamo como principal, no tendría demasiado sentido someter al gravamen un negocio jurídico no inscribible

solo por la circunstancia de que exista un derecho real accesorio constituido en garantía del cumplimiento de aquél.⁹

2) La doctrina más autorizada.- A ello se refiere el Tribunal Supremo en diversas ocasiones; y así la Sentencia de 21 de Noviembre de 2017,¹⁰ exponiendo pareceres anteriores expuso:

“Respecto de la posibilidad de inscripción en el Registro, cabe aplicar al caso presente la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª, en su Sentencia de 13 de Septiembre de 2013, recurso 4600/2012 (Ponente: Emilio Frías Ponce) según la cual a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, no es necesario que el acto o negocio se

9 Guarda relación con lo que se indica en el texto el parecer de la Dirección General de los Registros y del Notariado que en la Resolución de 20 de Septiembre de 2019, expuso: “En este sentido conviene traer a colación lo que ya señaló este Centro Directivo en su Resolución de 11 de diciembre de 2017: «hay que recordar la discusión doctrinal que existió entre dos tesis muy distintas, que se han mantenido desde siempre en nuestro Derecho, relativa a la relación existente entre los derechos reales y los derechos de crédito, refiriéndola, en concreto, al derecho real de hipoteca y el crédito que asegura, a) La tesis de la accesoriedad absoluta de la hipoteca respecto al crédito que garantiza, y la correspondiente dependencia de los derechos reales de garantía con respecto a los de crédito. Los defensores o partidarios de esta tesis sostienen que la hipoteca depende absolutamente de la obligación principal, de manera que la extinción de esta lleva automáticamente a la extinción de aquella. Por tanto, en coherencia con esta concepción, bastará que se acredite o justifique que la obligación principal se ha extinguido por pago, para que se extinga directamente la hipoteca. La extinción de lo principal exige la extinción de lo accesorio. Luego, la cancelación de la inscripción de esa hipoteca -necesaria siempre para su completa extinción frente a terceros- puede hacerse de forma automática nada más acreditarse la extinción por pago de la obligación principal, pues, indiscutiblemente, el derecho de hipoteca también se ha extinguido, b) La tesis de la diferenciación absoluta entre los derechos reales y los derechos de crédito. Esta tesis sostiene que el derecho real de hipoteca es tan distinto del crédito que garantiza que, aunque este se haya extinguido por pago, y en teoría debería extinguirse también por accesoriedad el derecho real de garantía, bastando una cancelación automática para ello, esto no ocurre. Partiendo de que el pago del crédito solo extingue la obligación garantizada, pero no la hipoteca, cuya completa extinción -frente a terceros- requerirá de un acto especial de cancelación, hay que decir que esta cancelación, necesaria para la eficaz extinción de la hipoteca, no es automática, como bastaría por la teoría de la accesoriedad, sino una cancelación para la que se necesita un requisito más: la nueva escritura en la que el acreedor hipotecario preste su consentimiento a la cancelación. No basta, por lo tanto, una cancelación automática mediante la acreditación del pago de la obligación, sino que se hace necesario, para que la hipoteca se extinga frente a todos, su cancelación mediante negocio cancelatorio. La polémica se zanjó con las reformas operadas en la legislación hipotecaria, concretamente en el artículo 82, párrafo primero, de la Ley Hipotecaria, y el artículo 179 del Reglamento Hipotecario que proclaman que para cancelar un crédito hipotecario extinguido por pago es siempre necesaria una escritura pública más el consentimiento del acreedor a tal efecto.”

10 Se cita como precedente la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 12 de Noviembre de 2013; además el Tribunal Supremo, en Sentencia de 6 de Abril de 2017, abordó la cuestión en los siguientes términos: “Comenzando con la cuestión principal conviene recordar que la Sentencia recurrida rechazó la alegación de la recurrente sobre la no sujeción en base a una interpretación restrictiva del término inscribible, por considerar que el concepto inscribible utilizado en el art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto se extiende a cualquiera de las modalidades registrales previstas por la normativa hipotecaria (inscripciones, anotaciones preventivas, asientos de presentación, cancelaciones y notas marginales), siendo suficiente que el documento tenga acceso al Registro como había señalado el Tribunal Supremo en la Sentencia de 20 de Febrero de 2014, cas. 4548/2012.”

inscriba, bastando que sea inscribible, al devengarse el día en que se formaliza el acto, siendo la instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico.”

La misma enlaza con el contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de Abril de 2013, en la que se expuso:

“El Tribunal Económico Administrativo Regional desestima la reclamación económico-administrativa correspondiente pero el Tribunal Económico Administrativo Central, en el recurso de alzada deducido por la mercantil citada, acoge el criterio de ésta por entender que la escritura pública en cuestión no tiene que tributar por actos jurídicos documentados por cuanto: a) No estamos ante una concesión administrativa (cuestión que es calificada como “fuera de controversia”) por la sola razón de que, si fuera así, la Administración debería haber regularizado como transmisión onerosa, incompatible con la modalidad de actos jurídicos documentados; b) La escritura no es inscribible en ninguno de los Registros señalados por la Ley en cuanto AEROPUERTO DE CASTELLÓN, SL no es el titular dominical del bien, ni tiene la plena disposición del mismo, por lo que no puede constituir derechos reales.

Para el Tribunal Económico Administrativo Central en definitiva, “no existe, como consecuencia del otorgamiento de la escritura descrita, el nacimiento de un derecho sobre un bien inmueble, inscribible; únicamente se lleva a cabo la formalización de una operación mercantil por la que la entidad -original concesionaria de un bien demanial- tiene la facultad de llevar a cabo una actuación (construir y/o explotar un aeropuerto) y acuerda con otra que sea esta última quien la ejecute a cambio de una contraprestación, sin que tal estipulación pueda tener la consideración de acto inscribible.”

Pero si se deniega la inscripción, el tributo no puede exigirse, pues como expuso la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Abril de 2017:

“Así la Sentencia de 25 de Abril de 2013, se pronuncia sobre una escritura de hipoteca sujeta a una condición suspensiva, cuya inscripción fue denegada por la Registradora de la Propiedad. En esta situación se consideró que no se había realizado el hecho imponible previsto en el art.31.2 del Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 27 de Septiembre”.

3) La nota marginal.- Se ha suscitado la cuestión de si los derechos no inscribibles sino meramente anotables conducen a la exigencia del gravamen; y así y con relación a la carta de pago procedente de una compraventa con precio aplazado, y sin haberse pactado condición resolutoria la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

de Madrid, de 14 de Marzo de 2018 llegó a una solución afirmativa al entender que:

"El Artículo 58.1º del Decreto de 14 de Febrero de 1947, por el que se aprueba el Reglamento Hipotecario establece que "Se hará constar por medio de una nota marginal, siempre que los interesados lo reclamen o el Juez o el Tribunal lo mande, el pago de cualquier cantidad que haga el adquirente después de la inscripción por cuenta o saldo del precio en la venta o de abono de diferencias en la permuta o adjudicación en el pago. Igualmente bastará la extensión de una nota marginal cuando así especialmente lo establezca alguna Ley.

La norma tributaria no exige como requisito para la sujeción al tributo, que el acto llegue a inscribirse en el Registro, sino tan solo que sea posible su inscripción, como en este caso sucede, por lo que procede desestimar el recurso.

Por lo expuesto, no podemos acoger la tesis de la resolución recurrida sobre la no sujeción en base a una interpretación restrictiva del término inscribible, por considerar que el concepto inscribible utilizado en el art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto se extiende a cualquiera de las modalidades registrales previstas por la normativa hipotecaria (inscripciones, anotaciones preventivas, asientos y presentación, cancelaciones y notas marginales)"

La solución a la que se llega no parece congruente con lo previsto sobre la institución del Registro de la Propiedad, y que toma en consideración los actos jurídicos relacionados con los bienes inmuebles, y no parece que la mención del pago del precio lo sea.

4) Algunos supuestos cuestionables.- Bajo esta rúbrica demos cuenta de algunas cuestiones llevadas a conocimiento de la Jurisdicción.

a. el pacto anticrético.- Debemos partir de que el Código Civil reguló, a última hora y de forma precipitada, la figura de la anticresis (en los artículos 1881 a 1886), disponiendo el primero de ellos que: "Por la anticresis el acreedor adquiere el derecho a percibir los frutos de un inmueble de su deudor con la obligación de aplicarlos al pago de los intereses, si se debieren, y después al capital de su crédito".¹¹

No existe unanimidad en la doctrina acerca de todos y cada uno de los caracteres que adornan a la anticresis; y así, por ejemplo, pese a que el artículo 1886 del Código Civil, concede al acreedor la facultad de retención posesoria y el artículo 1882 establece que es de cargo del mismo el pago

de los gastos necesarios para la conservación y reparación de la finca, la Resolución de la Dirección General de los Registros de 15 de Marzo de 1909 y gran parte de la doctrina consideran que no es esencial a la anticresis el desplazamiento de la posesión hacía el acreedor.

Si a lo expuesto se añade la regulación más perfecta de la hipoteca, no es de extrañar la escasa utilización de la anticresis como derecho real propio y diferenciado.

En cambio, si ha surgido como normal la incorporación a las escrituras de préstamo hipotecario, de una cláusula, a la que se denomina comúnmente "pacto anticrético", mediante la cual se concede al acreedor la facultad de recibir los frutos del inmueble para aplicarlos al pago de los intereses y después al capital, con efectos desde el momento en que reclame judicialmente el cobro del crédito garantizado con la hipoteca.

Partiendo de esta perspectiva y con arreglo a la naturaleza del pacto anticrético, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de Febrero de 2016, concluyó:

"Por ello, debemos dar la razón a la Sentencia de contraste y no a la impugnada, puesto que el supuesto sobre el que se resuelve es el de un mero pacto de vinculación para las partes, pero sin producción de efectos respecto de terceros, no resultando por ello inscribible en el Registro de la Propiedad, según lo dispuesto en el artículo 9 del Reglamento Hipotecario, a cuyo tenor "No son inscribibles la obligación de constituir, transmitir, modificar o extinguir el dominio o un derecho real sobre cualquier inmueble, o la de celebrar en lo futuro cualquiera de los contratos comprendidos en los artículos anteriores, ni en general cualesquiera otras obligaciones o derechos personales, sin perjuicio de que en cada uno de estos casos se inscriba la garantía real constituida para asegurar su cumplimiento o se tome anotación cuando proceda, de conformidad con el artículo 42 de la Ley." Y ello es ratificado por la nota del Registrador de la Propiedad, que, en contra de lo manifestado en la Sentencia recurrida, resulta suficientemente expresiva, al indicarse en ella que se han excluido de la inscripción "los pactos o cláusulas no inscribibles por constituir pactos obligacionales o carecer de eficacia frente a terceros", mientras que, en cambio, se practicó la única inscripción de la hipoteca constituida en la escritura."

b. el arrendamiento.- Determinados arrendamientos pueden inscribirse en el Registro de la Propiedad, y al ser entre Empresas suscitan la cuestión de su sujeción al Impuesto; en sentido afirmativo se posicionó la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de Febrero de 2002, en la que se expuso:

"Al ser así, resulta claro que cada uno de los contratos cuyo objeto son centrales eléctricas y concesiones

¹¹ Si se hubiera configurado la anticresis como derecho real, tampoco se incidiría en la cuota gradual sobre los documentos notariales, pues la escritura pública que lo reflejase estaría sujeta al Impuesto sobre Trasmisiones Onerosas, con arreglo al art.7.1.B) del Texto Refundido del Impuesto, con el que existe incompatibilidad, según es conocido y se expone en el texto.

administrativas (aunque requieran de obras, rehabilitaciones o concesiones o, incluso, aunque la entrega a la arrendataria exija la puesta en funcionamiento de la explotación), reúne las condiciones para ser objeto de gravamen, en concepto de Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, que exige el art. 31.2 del Texto Refundido de este Impuesto, aquí aplicable, a saber: que se trate de primera copia de escritura notarial, con un objeto representativo de cantidad o cosa valuable, que contenga actos o contratos no sujetos a los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias del propio Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y que sea susceptible de inscripción en el Registro de la Propiedad.

En efecto, con arreglo a lo establecido en los arts. 1º, párrafo primero, y 2º, ap. 5º, de la Ley Hipotecaria, son inscribibles en el Registro de la Propiedad los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles y, específicamente y en cuanto ahora importa, los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles --lo son las concesiones administrativas, ex art. 334.10 del Código Civil-- por un período de más de seis años, --conforme ocurre en el supuesto de autos--. Es más: el art. 67 del Reglamento Hipotecario determina que "las explotaciones industriales destinadas a la producción o distribución de energía eléctrica que disfruten de la correspondiente concesión administrativa se inscribirán en hoja especial, y bajo un solo número, conforme al art. 31, se refiere este a que las concesiones administrativas que afecten o recaigan sobre bienes inmuebles, se inscribirán a favor del concesionario con la extensión y condiciones que resulten del título correspondiente", así como que "bajo el mismo número se expresarán las concesiones, presas, pantanos o saltos de agua que exploten o les pertenezcan; las centrales térmicas o hidráulicas de que dispongan; las líneas aéreas o subterráneas de transmisión o distribución de corriente y sus características; las casetas distribuidoras o transformadoras y demás elementos de la explotación, así como las servidumbres de paso de energía establecidas voluntaria o forzosamente y las autorizaciones, permisos o licencias que se disfruten para la explotación, con arreglo a las Leyes y Reglamentos administrativos sobre la materia.

No hay, pues, ninguna dificultad en admitir el carácter de inscribibles en el Registro inmobiliario de los siete primeros contratos de arrendamiento a que se refiere el fundamento de derecho primero de la sentencia de instancia y que antes han sido ya enumerados, por cuanto cada uno de esos arrendamientos, cuyo plazo de duración excede de seis años, tiene por objeto, al lado de un bien inmueble por naturaleza, como es una central eléctrica,

otro por disposición de la ley (la concesión, como se ha dicho, bien inmueble por mandato del art. 334-10º del Código Civil)."

c. la distribución de la carga hipotecaria.- A ello se refirió, y en sentido positivo la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Abril de 2017, que invocando lo expuesto en decisiones precedentes manifestó:

"Por su parte, la Sentencia de 24 de Octubre de 2003, resuelve un recurso de casación en interés de la Ley, en el que se declara que las escrituras de distribución de la carga hipotecaria entre pisos y locales de un edificio en división horizontal son actos inscribibles que tienen por objeto cosa evaluable, no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales y Operaciones Societarias y, por lo tanto, están sujetos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, conforme el art.31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre."

Procede citar expresamente la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de Octubre de 2003, dictada en el Recurso de Casación en interés de la Ley en la que se expone:

"Las escrituras de distribución de la carga hipotecaria precedente entre los pisos y locales de una edificio sometido a una división horizontal, constituyen actos inscribibles que tienen por objeto cosa valuable, no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales y Operaciones Societarias y por lo tanto, están sujetos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, conforme al art.31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados."

d. la liberación de codeudores.- A ello se refiere la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Marzo de 2020, en los siguientes términos:

"Procede contestar a la pregunta formulada por la Sección Primera: Determinar si la liberación en escritura pública notarial de codeudores de un préstamo garantizado mediante hipoteca de determinados inmuebles está sujeta o no a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el sentido de que está sujeta."

e. la transmisión de Oficinas de Farmacia.- La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de Julio de 2018, llega a una conclusión negativa, pero sólo por el hecho de no existir un precepto autonómico que prescriba la inscripción.

"Sin embargo, en el supuesto concreto de la transmisión de oficina de farmacia debe tenerse en cuenta que en la Comunidad de Madrid y a diferencia de lo que ocurre en

la Comunidad de Extremadura, dicho acto no tiene por qué ser inscrito en Registro alguno.

Esta es, en síntesis la diferencia existente entre ambas regulaciones autonómicas, por cuanto que en principio dicha transmisión solo deberá ser objeto de registro sanitario, en concreto el Decreto 65/2009, de 9 de Julio, del Consejo de Gobierno, por el que se regulan los procedimientos de certificación de las oficinas de farmacia y servicios de farmacia que elaboren fórmulas magistrales y preparados oficiales y de autorización para la elaboración a terceros, y se crea el Registro correspondiente, establece que tiene por objeto "establecer el procedimiento para la certificación de los niveles de elaboración de fórmulas magistrales y preparados oficinales en las oficinas de farmacia y servicios de farmacia" y para ello crea "un registro de las oficinas de farmacia y servicios de farmacia certificados para la elaboración de fórmulas magistrales y preparados oficinales.

Por lo tanto procede acoger la solución a la que se ha llegado en el Tribunal Superior de Justicia de Valencia por cuanto que se está ante situaciones idénticas en ambas Comunidades y por todo ello estimar la demanda."

Por contra el Tribunal Supremo en diversas Sentencias como las de 24 de Noviembre de 2020 y 18 de Febrero de 2021, forzando al máximo la argumentación en torno al concepto de acto inscribible, ha llegado a una conclusión favorable a la tributación de la transmisión de las Oficinas de Farmacia, por la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, al precisar que:

"La primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una Oficina de Farmacia es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación. En particular, la cesión o transmisión de la Oficina de Farmacia puede encajar en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, concretamente, en su núm. 1, Sección 5a ("Sección de otros bienes muebles registrables"); y no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma."

La doctrina y en general los comentaristas¹² del citado

12 Así lo entiende, a mi parecer con acierto, Chaves Rivas, en : "¿De verdad están sujetos a Actos Jurídicos Documentados, las transmisiones de farmacias?, en "El Notario del Siglo XXI", Mayo-Junio de 2021; en idéntico sentido se pronuncia, De Eugenio Fernández en "¿Cómo se tributa en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados al comprar una Farmacia? en la misma Revista y número.

pronunciamiento jurisprudencial han sido muy críticos con el parecer del Tribunal Supremo que acaba de ser expuesto, al indicarse que:

"A modo de conclusión podemos decir, por tanto que la inscripción de la venta de las farmacias o, en general, de los esta-blecimientos mercantiles no encaja en la Sección de otros Muebles Registrables, porque hay una sección propia dedicada a ellos para inscribir el gravamen de hipoteca mobiliaria y porque ninguna norma con el rango correspondiente lo prevé; que en los Registros de la Propiedad no se inscribe todo aquello que la Ley no impide sino, por el contrario, aquello que permite la Ley, conforme al procedimiento de inmatriculación por ella regulado y con los efectos por ella previstos; que las Comunidades Autónomas (los Ayuntamientos, los Cabildos, etc.) no tienen competencia alguna para determinar qué actos son inscribibles ni tampoco cuál es el procedimiento para su inscripción y , finalmente, que si un acto se inscribe en un Registro Jurídico cuando no debiera inscribirse no tiene más efectos que los de la toma de razón en un Registro Administrativo por lo que no se debería devengar el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados."

5) Las condiciones explícitas.- Bajo esta rúbrica procede hacer mención de dos cuestiones con esta denominación y que inciden en la exigencia de la cuota gradual sobre los documentos notariales; solamente aquellas condiciones resolutorias expresas que cumplen las exigencias del artículo 11 de la Ley Hipotecaria, Texto Refundido según Decreto de 8 de Febrero de 1946, tienen acceso al Registro de la Propiedad y que, en consecuencia, solamente esas cumplen con los requisitos exigidos para que se produzca la tributación en la modalidad gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, puesto que una cosa es que las condiciones resolutorias se equiparen a las hipotecas a efectos de la modalidad de transmisiones patrimoniales y otra muy distinta que dicha equiparación produzca la tributación por actos jurídicos documentados.

Las condiciones resolutorias expresas inscribibles en el Registro de la Propiedad, a las que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria son las que disciplina el artículo 1.504 del Código Civil ¹³ «en la venta de bienes inmuebles aun cuando se hubiere convenido que por falta del pago del precio en el tiempo convenido tendrá lugar de pleno derecho la resolución del contrato, el comprador podrá pagar, aun después de expirado el término, mientras no haya sido requerido judicialmente o por acta notarial. Hecho el requerimiento el Juez no podrá concederle nuevo término». Distinta de ésta es la condición resolutoria implícita en todo contrato representativo de una obligación recíproca que contempla el artículo 1124 del Código Civil: "la facultad de resolver las obligaciones

se entiende implícita en las recíprocas, para el caso de que uno de los obligados no cumpliera lo que le incumbe.”

Para que sea de aplicación el artículo 1504 del Código Civil y, en consecuencia, pueda inscribirse en el Registro de la Propiedad la condición resolutoria, siendo oponible así frente a terceros, deben cumplirse imperativamente, conforme al artículo 11 de la Ley Hipotecaria, los tres siguientes requisitos: (a) que se trate de un supuesto de compraventa de bienes inmuebles con pago aplazado en el que la condición resolutoria tenga como propósito garantizar el cumplimiento por el comprador de su obligación de abonar las cantidades aplazadas del precio; (b) que las partes hayan hecho constar expresamente en el contrato su intención de dar a la falta de pago de las cantidades aplazadas el carácter de condición resolutoria del contrato; y (c) que, en el caso de que el precio aplazado se refiera a la transmisión de dos o más fincas, se determine el precio de cada una de ellas.

Por su parte, y desde el punto de vista tributario procede tener presente:

- art. 7 (3) del Texto Refundido de 24 de Septiembre de 1993

“Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el art. 11 de la Ley Hipotecaria se equiparán a las hipotecas que garantizan el pago del precio aplazado con la misma finca vendida”

- Art. 73 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 825/1995, de 29 de Mayo:

“La no sujeción en la modalidad de transmisiones patrimoniales de las condiciones resolutorias explícitas convenidas en las transmisiones empresariales a que se refiere el art. 12.2 de este Reglamento, se entenderá sin perjuicio de la tributación que pueda corresponder por la modalidad de actos jurídicos documentados con arreglo

a lo dispuesto en el artículo inmediato anterior.”

El supuesto de hecho que se contempló en la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de Febrero de 2015, comportó se declarara la no sujeción basada en lo siguiente:

“Por tanto, parece claro que sólo pueden quedar sujetas a tributación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las condiciones resolutorias explícitas a las que hace referencia el art. 11 de la Ley Hipotecaria, no cualquier otro tipo de condición resolutoria, pues este tipo de condiciones resolutorias explícitas en garantía del precio se realizan en favor del vendedor, asimilándose a estos efectos a un derecho real de hipoteca, por lo que resultan inscribibles, teniendo un objeto valuable, el precio aplazado cuyo cumplimiento permite al vendedor ejercitar la acción para recuperar la cosa frente a cualquier titular registral, a diferencia de las condiciones que puedan acordarse en favor del comprador, que los contratantes puedan pactar en sus contratos, que por su propia naturaleza no constituyen convención independiente, ni resulta inscribible por su falta de oponibilidad a tercero.”

6) La condición suspensiva.- Guardando cierta relación con lo que expuesto anteriormente pero con problemática propia, aparece lo relacionado¹⁴ en relación con el gravamen documental sobre lo que existe un cuerpo de doctrina, que procede traer a colación.¹⁵

Se trataba de una escritura pública en la que se documentó un acto jurídico de transmisión mediante permuta de determinadas fincas, a cambio de una futura superficie edificada resultante del instrumento urbanístico correspondientemente aprobado, sometida a la condición suspensiva de la efectiva recalificación de las fincas transmitidas como suelo urbano o urbanizable. Con base en tal consideración, el Tribunal Regional reconoce,

13 Por su parte la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de Abril de 2012, declaró la sujeción al tributo pues “Los términos transcritos desvelan inequívocamente la presencia de una condición resolutoria explícita en garantía del pago de la parte del precio de las fincas vendidas a la que se anuda una cláusula penal. En definitiva, es un pacto de *lex comisorias* del artículo 1504 del Código Civil, que entraña una auténtica condición resolutoria potestativa a favor del vendedor, quien puede escoger entre la resolución o el cumplimiento del contrato y el pago del precio, precepto éste que complementa al artículo 1124 del mismo Cuerpo Legal cuando se trata, como en este caso, de la compraventa de inmuebles, y que constituye una garantía para el vendedor [véase la sentencia de la Sala de lo Civil de ese Tribunal Supremo de 20 de Septiembre de 2006 (casación 3818/99, FJ 1º)], al que acompaña una cláusula penal. Es indudable que la resolución de la compraventa de los inmuebles se recogió de forma expresa -por lo que resulta falaz el argumento de «Talgo» de que, pese a estar explicitada, no era otra cosa que la condición resolutoria implícita del artículo 1124 del Código Civil -, y tampoco es dudoso que operaba como una garantía para la vendedora del cobro de la parte del precio aplazado por las parcelas vendidas, puesto que podía ejercerla incluso cuando hubiera percibido el importe del aval -garantía que no cubría ni de lejos el total aplazado- si quedaba pendiente aún algún pago, acompañando a dicha condición resolutoria una cláusula penal, pues, en tal caso, la vendedora podía hacer suyas las cantidades hasta entonces percibidas en concepto de indemnización.”

14 Recuérdese a tenor de lo expuesto en el art. 2(2) del Texto Refundido del Impuesto: “En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuere suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el Registro Público correspondiente. Si la condición fuere resolutoria, se exigirá desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según las reglas del artículo 57.”

15 La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de Octubre de 2003 (casación en interés de ley 67/2002), que la Administración recurrente invoca, razona, en efecto, en relación con el carácter eminentemente formal del Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados y la “desvinculación” de su devengo respecto a las condiciones a las que eventualmente pudiera hallarse sujeto el negocio jurídico que se documenta. La sentencia en cuestión reafirma, en efecto, el carácter formal del Impuesto porque lo que se somete al gravamen, según el art. 27 del Texto Refundido, son los documentos notariales, mercantiles y administrativos y en el caso de los primeros, lo único que exige el art. 31.2. para las primeras copias de escrituras es que «tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no (estén) sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del art. 1 de esta Ley », esto es, a transmisiones patrimoniales y a operaciones societarias.”

como evidente, en primer lugar, el contenido valuable del acto, ya que la permuta se refiere a inmuebles que son susceptibles de cuantificación económica. Por otro lado, el requisito de la inscribibilidad - para que haya que tributar por la escritura otorgada - no exige que, efectivamente, se inscriba sino que se verifica con que el documento sea, simplemente, susceptible de inscripción en el Registro. Y, en este sentido, entiende indudable que un acto jurídico de permuta mediante transmisión, con condición suspensiva, es inscribible en el Registro de la Propiedad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51.6 del Reglamento Hipotecario.

En cuanto a la cuestión relativa al devengo y exigibilidad del Impuesto al existir una condición suspensiva en el contrato, el Tribunal Regional manifiesta que el Impuesto, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, se devenga "en el momento en que se formalice el acto jurídico o contrato gravado, dado el carácter eminentemente formal de dicho impuesto", por lo que, a diferencia de lo que se alega, "no afecta a la exigibilidad del impuesto la existencia de una condición suspensiva o limitación temporal". Por todo ello, concluye el Tribunal Regional afirmando que "(...) otorgada una escritura con los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido de 1993, incluso en el supuesto de la existencia de una condición suspensiva para el contrato escriturado, no procede la suspensión de liquidación del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, debiendo considerarse por tanto ajustada a Derecho la liquidación practicada por la Dirección General de Aragón por dicho concepto.

Para el Tribunal Supremo en Sentencia de 20 de Junio de 2016, el carácter condicionado del negocio jurídico subyacente, no afecta al gravamen documental, pues:

"De la doctrina expuesta se deduce, según dijimos en la Sentencia de 13 de Noviembre de 2015 (casación 3068/2013), que el hecho imponible de la modalidad de actos jurídicos documentados es la documentación en sí de actos jurídicos y que, aunque la eficacia de éstos sí puede someterse a alguna limitación temporal, no ocurre lo mismo con el documento que les sirve de soporte, pues el documento existe y es eficaz (en los términos que se deduzcan de su contenido) desde que se formaliza. Es decir, el documento, como soporte físico, no se somete a limitación alguna, o se formaliza o no se formaliza, pero una vez formalizado, ya existe en el mundo jurídico, con independencia de que el acto o contrato que se formaliza o documenta en él sea ya eficaz o no. Esta es la razón de que el devengo del impuesto se regule en el apartado 1 del art. 49 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de forma separada para la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (letra a) del apartado 1) y para las modalidades de operaciones

societarias y de actos jurídicos documentados (letra b) del apartado 1), pues mientras en la primera modalidad el devengo es susceptible de diferimiento si concurre alguna limitación de la eficacia de la adquisición, en las otras dos modalidades el devengo se produce en todo caso al formalizarse el acto sujeto a gravamen, formalización que no admite limitación de su eficacia."

Se trata en consecuencia del siempre importante tema del devengo, pues en resumen, de acuerdo con el precepto del art. 49.2 de la Ley del Impuesto el devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se produce en distinto momento según cuál sea la modalidad que grava el hecho imponible realizado. En las modalidades de operaciones societarias y actos jurídicos documentados el impuesto se devenga, en todo caso, el día en que se formalice el acto sujeto. Por tanto el devengo debe entenderse producido siempre en ese momento, ya que el precepto no recoge excepción alguna a dicha regla. Las condiciones suspensivas no pueden tener efecto suspensivo del devengo del impuesto, ya que el hecho imponible no es el acto o contrato contenido en el documento, sino su documentación, es decir, el propio documento.

7) Propiedad horizontal y otras cuestiones urbanísticas.- Bajo este epígrafe damos cuenta de lo que a continuación sigue:

a. la titularidad "ob rem".- Es esta una cuestión que aparece en diversas Contestaciones de la Dirección General de Tributos de 9 de Abril de 2015,¹⁶ con arreglo al parecer de la Dirección General de los Registros y del Notariado.

"Existe vinculación "ob rem" entre (dos o más) fincas, cuándo se da entre ellas un vínculo que las mantiene unidas, sin que pueda separarse la titularidad de las mismas, que han de pertenecer a un mismo dueño, por existir una causa económica y a la vez jurídica que justifique dicha conexión, como una cierta relación de destino, dependencia o accesoriedad e incluso de servicio".

La obligación "ob rem", tiene la naturaleza de derecho real; la Dirección General de Tributos en la primera consulta, donde un jardín que estaba ligado a unos pisos mediante una obligación "propte rem", que es transmitido gratuitamente a los propietarios de los pisos, que constituyen e inscriben una nueva relación "ob rem" de sus pisos con el jardín, dictamina que es una transmisión gratuita e ínter vivos, sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que deben satisfacer los propietarios de

¹⁶ Sigo lo que se expone por Pérez-Fadón Martínez, en "Carta Tributaria" n 5/6 año 2015.

los pisos, que sean personas físicas —si fueran personas jurídicas serían ingresos del Impuesto sobre Sociedades— al recibir dicha finca ajardinada que pasa a ser suya.

La segunda contestación versaba sobre la constitución de una obligación “*ob rem*”, sobre dos fincas del consultante, en este caso, como en el anterior, se dice que está sujeta a la cuota variable o gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y de Actos Jurídicos Documentados.

b. los coeficientes de propiedad horizontal y sus modificaciones.- Aun cuando existen pareceres jurisprudenciales en contrario, la contestación de la Dirección General de Tributos de 6 de Febrero de 2019, expuso:

“En este caso, la escritura pública de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal de un edificio, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, es el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura. Esta escritura se limita a recoger el acuerdo de subsanación o rectificación de los coeficientes de participación en la propiedad resultantes de la constitución original del edificio en régimen de propiedad horizontal, sin alteración de la superficie de los distintos elementos componentes de aquél.”

c. la disolución de comunidades de bienes.- Esta cuestión ha sido examinada por la doctrina,¹⁷ partiendo de lo dispuesto en el art. 61 del Reglamento del Impuesto, a cuyo tenor:

“1. La disolución de comunidades que resulten gravadas en su constitución, se considerará a los efectos del impuesto, como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero.

2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por Actos Jurídicos Documentados.”

Con arreglo a la nueva modalidad casacional, el Tribunal

¹⁷ Véase: “La tributación en Actos Jurídicos Documentados, Documento Notarial, cuota variable de operaciones inmobiliarias no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y su relación con la disolución de comunidades sobre bienes inmuebles”, de Serna Blanco, en “Quincena Fiscal”, nº 15/16 (2015)

Supremo en Sentencia de 9 de Octubre de 2018, expuso:

“La cuestión cuyo esclarecimiento nos encomienda el auto de admisión es la de “...Determinar si, en relación con la extinción del condominio sobre determinado bien inmueble, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, se corresponde con el valor total de dicho bien o si, por el contrario, coincide con el valor del referido inmueble en la parte correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación...”.

La respuesta que hemos de ofrecer, en atención a todo lo expuesto y, fundamentalmente, en consideración a la jurisprudencia establecida por esta Sala en la Sentencia citada y transcrita en su parte esencial, es que la extinción del condominio -en este caso, como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales-, con adjudicación a uno de los cónyuges comuneros de un bien indivisible física o jurídicamente, cuando previamente ya poseía un derecho sobre aquél derivado de la existencia de la comunidad en que participaba, puede ser objeto de gravamen bajo la modalidad de actos jurídicos documentados, cuando se documenta bajo la forma de escritura notarial, siendo su base imponible la parte en el valor del referido inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y, en este asunto, del 50 por 100 del valor del bien, como declaró el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, en criterio ratificado por la Sala de instancia.”¹⁸

8) Los empréstitos.- La adaptación a la Directiva 69/335/CEE de 17 de Julio, sobre el “derecho de aportación” no sólo afectó a los actos de financiación interna de la empresa,¹⁹ sino también a la financiación externa, habida cuenta que conforme al art. 11 aquella:

“Los Estados miembros no someterán a ninguna imposición, cualquiera que sea su forma:

b) Los empréstitos, incluidos los públicos, contratados en forma de emisión de obligaciones u otros títulos negociables, sea quien fuere el emisor, y todas las formalidades a ellos relativas, así como la creación, emisión, admisión para cotización en Bolsa, puesta en circulación o negociación de estas obligaciones u otros

¹⁸ Me ocupé del tema en: “Aspectos tributarios de la constitución y extinción de las comunidades de bienes”, en “Carta Tributaria” nº 33 (2017); además la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 6 de Febrero de 2016, declaró sujeta al gravamen gradual sobre los documentos notariales la creación de una subcomunidad destinada a garajes.

¹⁹ Sobre dicha expresión, aceptada doctrinalmente, me remito a lo que expuse en: «La imposición fiscal sobre la actividad mercantil y financiera de las empresas» en Jornadas de Estudio en torno al Derecho Mercantil actual y a su futuro inmediato; Junta de Decanos de los Colegios Notariales de España, Editorial Aranzadi (1986) pág. 79 y ss.

títulos negociables.”

El fundamento de la no sujeción quedó expuesto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Noviembre de 1997, en los siguientes términos:

“Frente a dicha posición doctrinal, debe admitirse que la Directiva parte de los siguientes conceptos básicos:

Distinción entre la imposición sobre las aportaciones a sociedades y el Impuesto del Timbre sobre los títulos, con la conclusión en la Exposición de Motivos de la Directiva de la conveniencia de suprimir este último.

La idea de un mercado común con las características de un mercado interior implica que la aplicación del impuesto sobre la concentración de capitales a lo que se concentren en el ámbito de una sociedad sólo sea factible una vez que dicha sociedad esté, ya, en el seno del Mercado Común; de modo que el mantenimiento de otros impuestos indirectos semejantes al impuesto sobre las aportaciones de capital o al impuesto del timbre sobre los títulos pone en peligro los fines perseguidos por las medidas previstas en la Directiva, imponiéndose, por tanto, su supresión.

Por eso, en el art. 11 de la Directiva se señala que no estarán sujetas a ningún impuesto, cualquiera que sea su manifestación, las formalidades relativas a los empréstitos”.

La problemática llevada a conocimiento de los Tribunales de Justicia, se refería a los actos de cancelación de los empréstitos y a su eventual incidencia en el gravamen gradual sobre los documentos notariales; la sujeción se reflejó en el art. 74 del Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto y recibió el pronunciamiento anulatorio por parte de las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de Noviembre de 1997, aunque ya contaba con algún precedente anterior.

20

También intervino el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que en Sentencia de 27 de Octubre de 1988,²¹ expuso:

20 El primer pronunciamiento aparece en la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de Noviembre de 1996, en la que ya se expuso que la tributación de las operaciones de financiación externa de la Empresa podía tener cobijo en la Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julio, reguladora del gravamen sobre operaciones societarias; véase sobre la misma: «Incompatibilidad con el Ordenamiento Comunitario del gravamen por Actos Jurídicos Documentados de la emisión de empréstitos (Comentario a la Sentencia Tribunal Supremo de 4 de Noviembre de 1996)», del Profesor De Pablo Varona, en «Jurisprudencia Tributaria Aranzadi» núm. 2 (1997)

21 Véase: «La eficacia directa de las Directivas en el Ordenamiento interno: la interpretación de la legislación tributaria española en materia de cancelación de empréstitos a la luz de la Directiva Comunitaria 69/335», de Arrieta Martínez de Pisón, en «Gaceta Jurídica» de CESB-107 Octubre (1995) pág. 17 y ss., y «La tributación de los empréstitos de obligación ¿Efecto directo de la Directiva 69/335/CEE o nulidad de los preceptos reglamentarios Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados» de Moreno y Bosch Cholbi en «Noticias de la Unión Europea» Editorial CISS núm. 231 (1998).

“El art. 11, letra b) de la Directiva 69/335 del Consejo, de 17 de Julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, debe interpretarse en el sentido de que la prohibición de someter a imposición a los empréstitos con emisión de obligaciones se aplica al impuesto que grava la escrituras notariales de cancelación de empréstitos.

No cabe aplicar a dicho impuesto la excepción prevista en la letra d) del apartado 1 del art. 12 de dicha Directiva.”

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de Octubre de 1988, declaró que el art. 11, letra b) de la Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julio de 1969, debe interpretarse en el sentido de que la prohibición de someter a imposición a los empréstitos con emisión de obligaciones se aplica al impuesto que grava las escrituras notariales de cancelación de los mismos.

La doctrina que en la citada Sentencia se contiene ya no ofrece novedad pues viene a coincidir con la posición del Tribunal Supremo, que de modo reiterado había expuesto que era inexigible el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados sobre las escrituras públicas de cancelación de empréstitos, estén representados por obligaciones o por bonos, cédulas, pagarés o títulos análogos, llegando incluso a anular el precepto del anterior texto reglamentario en el que se indicaba lo contrario.

Nuestro parecer ya había sido expuesto años atrás,²² y es del todo punto concorde con los citados criterios jurisprudenciales; para ello había que superar la errónea configuración de la cuota gradual sobre los documentos notariales, como un tributo puramente formal y desligado de cualquier relación con el acto jurídico subyacente.

El Tribunal Supremo ha reiterado su doctrina de modo constante²³ declarando, como no podía ser menos, la no sujeción al gravamen documental de la escritura pública de cancelación de empréstitos, haciéndose eco además del parecer de la Dirección General de Tributos, en orden al precepto reglamentario relativo a la conversión de obligaciones en acciones; y así en la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Octubre de 2005, queda reflejado lo siguiente:

“La Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda ha contestado con fecha 17 de Septiembre

22 Me remito a lo que expuse en: «Tributación de la financiación eléctrica», Impuestos, Volumen I (1989) pág. 831 y ss.; en el mismo sentido me he ocupado del tema en mi «Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.» Editorial Marcial Pons, Quinta Edición (1987) pág. 373 y ss.

23 Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de Junio de 2000, 26 de Abril de 2001, 30 de Mayo de 2003, 23 de Marzo de 2004, 11 de Octubre de 2005 y 8 de Febrero de 2006.

de 1999, la consulta núm. 1622/1999, recordando la anulación del apartado 4 del art. 70 y los párrafos del art. 74 del Reglamento 828/1995, de 29 de Mayo, acordada por la Sentencia de esta Sala de fecha 3 de Noviembre de 1997, añadiendo que por último, en cuanto al art. 59, conversión de obligaciones en acciones, dicho precepto no fue objeto de impugnación en la referida Sentencia de 3 de Noviembre de 1997, pero, a la vista de la anulación de los arts. 70.4 y del art. 74, en cuanto a su referencia a obligaciones y títulos análogos, debe entenderse carente de contenido la referencia a la tributación de la escritura que documente la extinción del empréstito por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, y por tanto, en la conversión de obligaciones en acciones hay que concluir que no procederá más que una única liquidación, la correspondiente al aumento de capital que se produce. Todo lo cual, con el alcance previsto en el art. 107.2, sin carácter vinculante, de la Ley General Tributaria, en la nueva redacción dada por la Ley 25/1955, de 20 de Julio.

Ciertamente, lo más correcto jurídicamente, es que el Gobierno hubiera ya derogado el art. 59 del Reglamento de 1995 citado, en cuanto dispone que la escritura que documenta la extinción del empréstito, para su conversión en acciones, tributa por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, pero, en fin, esto no es una cuestión suscitada procedimentalmente en el presente recurso.²⁴

Con posterioridad la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Septiembre de 2009, expuso:

"El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha declarado en diversas ocasiones que "la primacía y el efecto directo de las disposiciones del Derecho Comunitario no eximen a los Estados miembros de la obligación de eliminar de sus Ordenamientos Jurídicos internos las

disposiciones incompatibles con el Derecho comunitario (S. TJCE-88CE56, de 24 de Marzo de 1988, Asunto 104/86 . Comisión c/ Italia), incumbiendo a las jurisdicciones de los Estados miembros asegurar la protección jurídica que se deriva para los justiciables del efecto directo del Derecho Comunitario (S.TJCE-80CE23, de 27 de Febrero de 1980, asunto 68/79).

En el caso que nos ocupa es claro que el art. 20 del Real Decreto 3494/1981, de 29 de Diciembre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, era contrario al Derecho Comunitario Europeo y, en particular, al art. 11, letra b), de la Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julio de 1969, que prohíbe gravar los empréstitos con emisión de obligaciones y, en consecuencia, su cancelación.

Al contrastar una norma y otra, la conclusión que se obtiene es que la norma española incurrió en nulidad de pleno derecho. Es evidente que si la disposición a cuyo amparo se giró la liquidación recurrida era nula de pleno derecho, la liquidación practicada queda afectada por idéntico vicio invalidante y, por consiguiente, es también radicalmente nula de pleno derecho.

Si la disposición en que se basó la liquidación practicada por la Generalidad de Cataluña por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados era nula de pleno derecho por contrariar la Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julio de 1969, las mismas consecuencias y efectos han de extenderse a los actos de gestión tributaria practicados a su amparo.

Debió ser la propia Administración Tributaria española la que, a impulsos de la Generalidad de Cataluña, debió proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno derecho del precepto a cuyo amparo se practicó la liquidación por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados pues, como dijo este Tribunal en su Sentencia de 15 de Julio de 2000, el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes públicos se ajusta a la Constitución y a las leyes, y al propio tiempo a proceder a la revisión de oficio de la liquidación practicada al amparo de la misma. En todo caso, en los supuestos en que una norma estatal es contraria a la legislación europea, tal contradicción es directamente invocable ante los Tribunales españoles, y por tanto la recurrente en este caso pudo recurrir en vía administrativa primero y en vía contenciosa después el acta de liquidación y tanto la Administración como la Jurisdicción posteriormente debían haber aplicado directamente el Ordenamiento comunitario (Auto de la Sala Tercera, Sección Sexta, de 1 de Febrero de 2008; rec. núm. 153/2007).

9) El arrendamiento financiero.- También se ha suscitado la cuestión de si debe considerarse sujeto a la cuota gradual sobre los documentos notariales el contrato de

24 En sintonía con la no sujeción pero por razones de Derecho interno han de citarse las Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de Junio de 2000 y 3 de Junio de 2003, sobre no sujeción de las actas notariales que reflejan la destrucción de títulos obligacionales previamente emitidos a la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados; por el contrario la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de Junio de 1999, sobre las cuotas participativas emitidas por las Cajas de Ahorro expuso: "El examen de la escritura de emisión de los títulos analizados hace llegar a este Tribunal a la conclusión de que los mismos no pueden calificarse en puridad como obligaciones, ya que falta en ellos un elemento del empréstito, como es la obligación de reembolso del emisor, que constituye el derecho básico de las obligaciones y bonos, estando prohibida en nuestro ordenamiento la cláusula de perpetuidad de la emisión, transcrita en el primer antecedente de hecho, priva, en opinión de este Tribunal Económico Administrativo Central, del carácter de obligación a los títulos emitidos que pueden encajar en otras figuras afines, pero distintas del empréstito, como las cuotas participativas, denominación esta que aparece expresamente recogida en el acuerdo de la Asamblea General de la Caja que autorizó el Consejo de Administración para su emisión. Además y sobre la Sentencia del Tribunal Supremo que se cita en el texto véase: "No sujeción al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados de la escritura de cancelación de una emisión de bonos de Tesorería y devolución de ingresos indebidos (Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Septiembre de 2009)," del Profesor Checa González en "Noticias de la Unión Europea" nº 300 (2010) y "Vías para obtener la recuperación de ingresos tributarios indebidos", por el Magistrado del Tribunal Supremo y Ponente de la Sentencia , D. Juan Gonzalo Martínez Micó, en "Liber Amicorum Antonio Martínez Lafuente", Editorial la Ley (2013)

“leasing inmobiliario”; el Tribunal Supremo entiende que el leasing es un contrato distinto de la compraventa a plazos de bienes muebles con reserva de dominio y también distinto del préstamo de financiación, aunque se trata de una evidente operación financiera.

Y al enfrentarse finalmente con el problema central de cuál sea la naturaleza jurídica del leasing, afirma que ya se entienda que el leasing constituye un negocio mixto en el que se funden la cesión de uso y la opción de compra con causa única, ora que se trata de un supuesto de conexión de contratos que deben ser reducidos a una unidad esencial, el parecer más autorizado, desde luego mayoritario lo conceptúa de contrato complejo y atípico, gobernado por sus específicas estipulaciones y de contenido no uniforme.

Además añade a lo anterior que aunque no tiene regulación en nuestro Ordenamiento Jurídico Privado civil y mercantil, su otorgamiento es posible en lícito ejercicio del principio de autonomía negocial de libertad que proclama el art. 1255 del Código Civil. Y más tarde afirma que el leasing financiero no opera como negocio aparente para encubrir una compraventa a plazos o un préstamo de financiación, aunque reconoce su evidente naturaleza de operación financiera.

“Abundando en lo ya expuesto procede aquí recordar de que aun cuando se ha mantenido por la doctrina la necesidad de que la compraventa por parte de la entidad de leasing y la inscripción de la misma implique necesariamente la inscripción del arrendamiento financiero, la opinión más autorizada y desde luego mayoritaria entiende que es perfectamente posible la inscripción separada del contrato de compra por parte de la Entidad de leasing y el contrato de arrendamiento financiero a favor del usuario sobre el mismo inmueble, como dos actos independientes sobre la misma finca.

Así, sin perjuicio de la posibilidad y conveniencia, en ocasiones, de que se plasma en una escritura la vinculación entre la compraventa llevada a cabo por la arrendadora financiera y el contrato de leasing financiero, no existe norma alguna que imponga la publicidad registral de esta relación y, por tanto, la inscripción o no del arrendamiento financiero quedará supeditada a la voluntad de las partes y siendo así que el art. 31(2) del Texto Refundido del Impuesto, antes transcrito, se refiere al requisito de que el acto jurídico sea inscribible, por derivarse ello de un precepto legal, es de concluir que la escritura pública que refleja la operación de “arrendamiento financiero”, estaría no sujeta al gravamen documental, en su modalidad de cuota variable, por estar ausente uno de los requisitos sustantivos que actúan de presupuesto de su existencia.”²⁵

Por último en la Sentencia del Tribunal de Justicia de Madrid, de 14 de Enero de 2001, se recuerda que:

“Por tanto, el acto consistente en la elevación a público del contrato de arrendamiento financiero constituido en documento privado de 25 de Abril de 1991, debe contemplar en la base imponible el valor íntegro de dicho contrato, tal y como exige el art. 30.1 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que no era sólo un simple arrendamiento, sino un arrendamiento financiero con opción de compra, siendo evidente que refleja mayor capacidad económica quien arrienda con opción de compra en forma de arrendamiento financiero o leasing, que quien se limita, sin más, a arrendar un local. Y ello, con independencia de que después, en el desenvolvimiento del contrato, al terminar su vigencia, no se haga uso de esa opción de compra, pues no es este último -la extinción contractual- el acto jurídico documentado que está siendo objeto de liquidación, sino el acto de constitución misma del arrendamiento financiero y en la constitución del contrato de arrendamiento financiero forma parte integrante e inescindible del mismo, para que pueda ser calificada de tal, la opción de compra (Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 de Julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito) que, por tanto, debe ser valorada.”²⁶

III.- La base imponible.- Con motivo de la determinación de la base imponible aparecerán de nuevo cuestiones relacionadas con el hecho imponible, como veremos a continuación; ante todo procede traer a

²⁵ El Tribunal Supremo en Sentencia de 20 de Abril de 2015, recuerda que: “Dado que en el caso enjuiciado la primera inscripción definitiva se pidió por Banco de Valencia, S.A., el 19 de Enero de 2006, que la obtuvo el 23 de Mayo de 2006, apareciendo ella misma como propietaria de la aeronave, Aviónica Suver, S.L., como arrendataria financiera y Universal Jet, S.L., en condición de subarrendataria, resulta indiscutible que a ella corresponde la condición de sujeto pasivo si se tiene en cuenta que el mencionado Reglamento da preferencia en la inscripción a la propiedad del medio de transporte. Téngase en cuenta que en los arrendamientos financieros el arrendatario no adquiere el dominio sobre el bien arrendado sino cuando, una vez expirado el plazo del contrato, opta por la adquisición del bien [véanse las Sentencias de la Sala Primera del Tribunal Supremo de Sentencias de 8 de Febrero de 2002 (casación 2630/96, FJ 2º) y 30 de Diciembre de 2002 (casación 1876/07, FJ 4º); también pueden consultarse las de esta Sala Tercera de 27 de Octubre de 1997 (casación 4354/94, FJ 6º) y 3 de Mayo de 2010 (casación 520/05, FJ 3º).”

²⁶ Además de lo expuesto en el texto debe aludirse a la incompatibilidad del gravamen documental con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; en particular el problema se suscita con la escritura pública que refleja la partición de una herencia por la que ya se tributó por los herederos; la respuesta negativa aparece en el excelente estudio de García Losada, “La unificación de la carga tributaria en la actividad jurídica formalizada en documento notarial”; en la obra colectiva que tuvo la oportunidad o el honor de dirigir, “Impuestos sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. Instituto de Estudios Fiscales (1977); véase asimismo, y en defensa de la sujeción: “Tributación de la escrituras públicas de partición de herencia por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados”, de Martínez González, en “Anales de la Dirección General de lo Contencioso del Estado” 1966-1973, Volumen IV; además la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia de 29 de Marzo de 1996, declaró la no sujeción con relación a las herencias ya prescritas; aparece en la obra: “El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Normativa Comentada”. Centro de Estudios Registrales (2005).

colación lo dispuesto en el art. 30 del Texto Refundido del Impuesto a cuyo tenor:

“En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

En las actas notariales se observará lo dispuesto en el apartado anterior, salvo en las de protesto, en las que la base imponible coincidirá con la tercera parte del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que hubiese dado lugar al protesto.

Se entenderá que el acto es de objeto no valuable cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse la cuantía de la base. Si ésta no pudiese fijarse al celebrarse el acto, se exigirá el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, sin perjuicio de que la liquidación se complete cuando la cuantía quede determinada.”²⁷

Con la casuística propia de este impuesto damos cuenta de algunas cuestiones relacionadas con la base imponible:

1) La declaración de obra nueva.- De acuerdo con el parecer del Tribunal Supremo, plasmado en sus Sentencias de 29 de Mayo de 2009 y 9 de Abril de 2012, la base imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en estos supuestos debe ser el coste de ejecución de la obra nueva ya que hay que valorar lo que realmente costó la ejecución de la obra, coincidiendo este concepto con la expresión de “coste real y efectivo de la construcción” que se utiliza por la Ley de Haciendas Locales en relación con la base imponible del Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Respecto del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, la Ley no especifica qué criterios o parámetros deben tenerse en cuenta a la hora de fijar el valor real, pero para el coste de ejecución material, y a efectos del Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, la Ley sí establece los que no deben integrarse en él; ante el silencio de la Ley y la previsión reglamentaria de que la base estará constituida por el valor real de coste de la obra, la doctrina mayoritaria se inclina por encontrar suficiente identidad de razón con la regulación del Impuesto sobre Construcciones art. 102 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de Marzo.

Así, y para el Tribunal Supremo, nada impide que la normativa del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación con las escrituras de declaración de obra nueva; el art. 102.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de Marzo, establece que “la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla. No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás Impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.”

De acuerdo con lo expuesto la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de Octubre de 2018, precisó:

“Este Tribunal considera que la depuración que realiza la Inspección de la Comunidad de Madrid de la partida “contratistas de obra” es insuficiente a efectos de determinar el coste de ejecución de la obra, como alega la entidad reclamante, pues se limita a descontar un porcentaje arbitrario en concepto de beneficio industrial, porcentaje que no justifica, y además no tiene en cuenta otros gastos generales que le hayan podido repercutir los contratistas y que tampoco deben formar parte de la base imponible de Actos Jurídicos Documentados.

Pero, ante todo, se da la circunstancia en el presente expediente de que, con carácter previo a la práctica de esta segunda liquidación de los Actos Jurídicos Documentados que ahora examinamos, fue dictada por el Ayuntamiento de Madrid una liquidación por el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras en la que se fijaba la base imponible del mismo en 237.576.311,72 euros, base imponible inferior a la fijada por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Esto choca frontalmente con los criterios de determinación de la base imponible de los Actos Jurídicos Documentados que da el Tribunal Supremo, que considera que deben aplicarse los mismos criterios que en el Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Está de acuerdo este Tribunal en que la Comunidad de Madrid tiene la competencia para realizar la comprobación y liquidación del Impuesto sobre Actos

²⁷ El precepto aparece desarrollado por los artículos 69 y 70 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo; la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Noviembre de 1997, anuló el último apartado del segundo de los preceptos citados, por infracción del Derecho de la Unión Europea, y en particular de la Directiva 669/CEE/ de 17 de Julio, citada con anterioridad; me he ocupado del tema en “Precisiones Jurisprudenciales sobre los reglamentos tributarios y de reserva de Ley”, Libro Homenaje a D. Manuel Goded Miranda. Ministerio de Justicia Servicio de Publicaciones (2019); y también en “Reserva de Ley en materia tributaria y sancionadora”, Centro de Estudios Registrales (2019).

Jurídicos Documentados. y el Ayuntamiento de Madrid la competencia para realizar la comprobación y liquidación del Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras. No obstante, una vez que el Tribunal Supremo, en los Actos Jurídicos Documentados, establece la remisión a la normativa del Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras para determinar la base imponible en los Actos Jurídicos Documentados de las declaraciones de obra nueva, es difícil justificar por la Comunidad de Madrid un incremento de la base imponible de los Actos Jurídicos Documentados de más de 20.000.000 de euros respecto de la considerada por el Ayuntamiento como base imponible del Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Por ello, la determinación de una base superior a la previamente determinada para el Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras requiere de una justificación, análisis y acreditación mucho mayor de la que hay en el presente caso, en la que se limita a tomar el saldo de la partida "contratistas de obra" y restar un 6% de beneficio industrial.

La existencia de la liquidación por Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras ya fue puesta de manifiesto por la reclamante ante la Comunidad de Madrid. Ésta dice haber requerido el expediente de comprobación al Ayuntamiento, pero, pese a no haberlo conseguido por esta vía, no puede alegar la Comunidad su desconocimiento puesto que le ha sido aportado por la reclamante en sus alegaciones. En base a lo expuesto procede estimar la presente reclamación y anular la liquidación impugnada."

Además la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Mayo de 2020, expuso:

"Las escrituras notariales de declaración de obra nueva y de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal están sujetas al Impuesto sobre Actos Jurídicos documentados. Ello es así porque se trata de instrumentos públicos que tienen por objeto cantidad o cosa valuable y contienen actos inscribibles en el Registro de la Propiedad, conforme a reiterada jurisprudencia de este Tribunal Supremo.

En la medida en que tales actos jurídicos están sometidos a gravamen por el indicado impuesto con arreglo a lo establecido en los artículos 27, 28, 30 y 31.2 del Texto Refundido, quedando por tanto comprendidos en el ámbito objetivo del hecho imponible y en la fijación de la base imponible y de la parte variable de la cuota tributaria, el artículo 70, apartados 1 y 2, del Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no supone un exceso reglamentario o ultra vires sobre la habilitación legal implícita en los preceptos citados, pues se limita a hacer

explícitos dos concretos casos de sujeción, a los fines de regular para ellos normas especiales de determinación de la base imponible, que ya estaban virtualmente comprendidos en el ámbito de realización del hecho imponible establecido en aquellos preceptos."

2) La agrupación de fincas.- A ello se refiere el apartado tercero del artículo 70 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, que identifica la base imponible con el "valor de las fincas agrupadas".

El Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de Marzo de 2017,²⁸ se pronunció sobre la base imponible en el sentido de si ha de ser valor de la fincas previamente registradas, o el valor real de las mismas, con inclusión de las construcciones levantadas sobre las fincas; a la primera de las opciones se apunta la Jurisprudencia, y lo hace en los siguientes términos:

"Ciertamente puede suceder, este es el caso, que la finca material no siempre coincida con la registral, lo cual no resulta lo más seguro para el tráfico, y lo conveniente sería la plena concordancia entre ambas, pero existiendo operaciones registrales previstas al efecto para hacer posible la concordancia del Registro de la Propiedad con la realidad extra registral, entre dichas operaciones no se encuentra la de agrupación de fincas - con la matización apuntada ya con la Ley 13/2015, que tiende a procurar la concordancia superficial cuando se proceda a la agrupación-, ni puede exigírsele con carácter general al titular registral, por el carácter voluntario de la inscripción registral, actuaciones al efecto; lo cual nos coloca ante el requisito previsto en el art. 31 del Texto Refundido del Impuesto, en cuanto se exige que «Las primeras copias de escrituras y actas notariales... contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad...», y en este caso, resulta evidente que en modo alguno

28 En la Sentencia que se menciona en el texto, el Tribunal Supremo aprovecha para insistir sobre la naturaleza del gravamen y lo hace en los siguientes términos: "Sobre el particular este Tribunal Supremo se ha manifestado en numerosas ocasiones, entre las más recientes Sentencias en la que se ha tratado la cuestión cabe hacer mención de la de 20 de Junio de 2016, rec. cas. 2311/2015, que compendia la doctrina establecida, recordemos sus términos en lo que ahora interesa: «... como determina el art. 28 del Texto Refundido cuando en la descripción de su hecho imponible dice que "están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales en los términos que establece el artículo 31". Así pues, el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos económicamente evaluables, inscribibles en los Registros Públicos y no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias. Y así, tal como expresa la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Noviembre de 1997, con referencia al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, "el hecho imponible es, en tal caso una entidad compleja, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos (en virtud de los cuales es exigible dicha modalidad del Impuesto)". El hecho imponible es, pues, en definitiva, el "Acto Jurídico Documentado" en determinada forma notarial, en este caso que ofrece mayores garantías en el tráfico jurídico por ser inscribible en los Registros Públicos que en la Ley se determinan."

podría la nueva inscripción que ha de producirse de la agrupación de fincas descritas y la resultante de la operación sobre aquellas, incorporar unas edificaciones que resultan extrañas a dicha realidad registral objeto de descripción, pues la agrupación como negocio registral carece de repercusión alguna en la realidad externa pues exclusivamente se altera su consistencia registral; el negocio jurídico registral de agrupación de fincas resulta adecuado para procurar la modificación registral, pero no para incorporar una realidad que resulta ajena a la descripción registral de las fincas agrupadas, ni siquiera potencialmente, siendo necesario para ello algunas de las actuaciones que se prevén al efecto, como es el de declaración de obra nueva, tal y como en este caso ha sucedido; en definitiva, no resulta correcto valorar la finca conforme a su realidad material cuando esta resulta ajena a la operación registral, y lo que va a tener acceso al Registro es la simple alteración formal, y no la realidad material sobre la que se pretende valorar la operación.

Si como ya anteriormente se ha puesto de manifiesto el hecho imponible es la documentación formal de un acto o contrato y si la finalidad que persigue el gravamen que nos ocupa es «ofrece(r) mayores garantías en el tráfico jurídico por ser inscribible en los Registros Públicos que en la ley se determinan», no cabe extender la base imponible a elementos ajenos a las especiales garantías registrales que constituyen dicha finalidad, en este caso a la finca registral resultante de la agrupación, y no a la finca material real a la que resulta extrañas las garantías registrales.”

Además la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Mayo de 2020, expuso:

“En consecuencia la pregunta formulada por la Sección Primera: "Determinar si en los supuestos de agrupación, segregación y disolución de un condominio, derivados de una única actuación urbanística tendente a la reordenación de parcelas con el fin de adecuarlas al planeamiento urbanístico vigente, debe entenderse que nos encontramos en presencia de una única convención o, por el contrario, se trataría de diferentes negocios jurídicos, a efectos de su sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de actos jurídicos documentados" .Ha de ser respondida en el sentido de que nos encontramos con diferentes negocios jurídicos, a efectos de su sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de actos jurídicos documentados.”

3) El arrendamiento financiero.- Las conclusiones que se expusieron con anterioridad sobre este contrato, de nuevo han de traerse a colación; la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de Enero de 2019, expone sobre el particular lo siguiente:

“Cuando se ejercita de forma anticipado la opción de compra en un contrato de arrendamiento financiero, la base imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados no es ni el valor de mercado del inmueble, ni el valor residual, sino el valor del negocio jurídico documentado en la escritura, que es el precio que se ha fijado entre las partes para, dando fin a la financiación previamente acordada, adquirir el bien en propiedad.

La base imponible de la operación documentada en la escritura es el valor de la transacción y nunca el valor residual porque éste, ni consta en el documento, ni forma parte de la transacción porque nunca llegó a entrar en juego al haberse ejercitado la opción de compra antes del plazo de duración del contrato.

Explica la resolución que el valor de la transacción no puede ser el valor residual del bien financiado, como pretende la entidad reclamante, porque no se ha llegado a producir la satisfacción sucesiva de todas las cuotas de arrendamiento financiero previstas originariamente en el contrato; no se ha llegado al momento en el que al bien le resta por pagar la última cuota prevista en el contrato, cuyo pago supondría la adquisición definitiva por el usuario del bien financiado.

Finalizado el contrato antes de la duración originalmente pactada, el precio que el usuario satisface no es el valor residual originariamente previsto, sino un precio acordado entre las partes, que, como se ha dicho, es un valor cercano al valor de las cuotas de capital pendientes de amortizar.”

Sin embargo la anterior conclusión es discutible pues el valor de lo estimado hace referencia al pago de la última cuota que se corresponde con el ejercicio de la opción de la compra y a esto último habría de referir la base imponible siendo desproporcionado su toma como base imponible el importe del contrato de “leasing inmobiliario”.

4) La cesión de créditos.- La falta de precisión de la distinción entre el crédito y la hipoteca hacen que se tomen en consideración aspectos cuantitativos referentes a la hipoteca, cuando de lo que se trata es de la cesión de créditos; y así la contestación a consulta de la Dirección

General de Tributos de 29 de Junio de 2018,²⁹ indica que la base imponible de la cesión de créditos hipotecarios en la cuota gradual sobre los documentos notariales es del capital pendiente y la parte proporcional de los intereses anejos a la operación de crédito y en tal sentido se indica lo siguiente:

"A este respecto, cabe señalar que esta Dirección General ya ha manifestado en informe dirigido a algunas Comunidades Autónomas, en relación con la modificación de plazos y otros aspectos de los préstamos hipotecarios que la base imponible estaría constituida "por el importe total garantizado, con independencia de que tal importe sea igual, mayor o menor que el que garantizaba el préstamo hipotecario o crédito hipotecario que se ha novado", sin establecer una necesaria equivalencia entre la base imponible y el importe de la garantía constituida en su momento a favor del cedente por el (prestatario). Idéntico criterio se ha mantenido en sucesivas Resoluciones de contestación a consulta, de las que cabe citar las siguientes: V0825-11, de 30 de Marzo de 2011, V0612-12, y V0613-12, ambas de 22 de Marzo de 2012, V1935-13 de 10 de Junio de 2013, V3049-13 de 11 de Octubre de 2013, y, especialmente, VI221 -14, de 5 de Mayo de 2014.

El citado criterio se sustenta en que, según el artículo 122 de la Ley Hipotecaria (Decreto de 8 de Febrero de 1946, por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria): "La hipoteca subsistirá íntegra, mientras no se cancele, sobre la totalidad de los bienes hipotecados, aunque se reduzca la obligación garantizada, y sobre cualquiera parte de los mismos bienes que se conserve, aunque la restante haya desaparecido pero sin perjuicio de lo que se dispone en los dos siguientes artículos", lo que determina que la obligación garantizada va disminuyendo a medida que se amorticen parcialmente los préstamos, puesto que el principal pasa a ser el que quede pendiente de pago en cada momento, debiendo calcularse a tal momento el importe de los intereses, costas y gastos que se hubieran pactado.

En suma, debe afirmarse que, en la cesión de préstamos hipotecarios, la base imponible estará integrada por la total cantidad garantizada, constituida por el importe del préstamo pendiente de amortización en la fecha de la

cesión y los correspondientes intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos, que se hubieran establecido, teniendo presente que no se podrán incluir intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento y otros conceptos análogos que no sean considerados legales o hayan sido declarados no conformes a derecho por sentencia firme."³⁰

5) La novación modificativa.- A ello se ha referido la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Septiembre de 2020, en los siguientes términos:

"A la primera, formulada en el siguiente sentido: "Determinar, en interpretación del artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de Marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, si las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios en las que se modifican no sólo las condiciones referentes al tipo de interés y/o al plazo del préstamo, sino adicionalmente otro tipo de cláusulas financieras están sujetas y exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados", hemos de remitirnos a lo dicho anteriormente, cuando la escritura pública incorpora simplemente modificaciones sobre las cláusulas financieras, habrá de atenderse a estas para constatar si cumpliéndose los requisitos legalmente exigidos, esencialmente el de inscribibilidad y tener por objeto cantidad o cosa valuable, está la misma sujeta o no al gravamen de Actos Jurídicos Documentados, extendiéndose la exención del art. 9 de la Ley 2/1994, de 30 de Marzo, en exclusividad a las cláusulas relativas al interés del préstamo, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas.

Respecto de la segunda de las cuestiones, referente a: "En caso de que las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios en las que se modifican no sólo las condiciones referentes al tipo de interés y o al plazo del préstamo, sino adicionalmente otro tipo de cláusulas financieras estén sujetas y no exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, precisar si la base imponible viene determinada por el importe total de la responsabilidad hipotecaria

29 En la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 20 de Diciembre de 2018, sobre el particular expuso: "La protección que recibirá el cesionario de los Registros Públicos se extiende a la integridad de la suma garantizada con la hipoteca, y en función de este valor debe calcularse la base imponible del impuesto que grava precisamente esa protección, protección que efectivamente existe y se mantiene con independencia de las valoraciones, o declaraciones que se realicen entre la partes que pactan la cesión, que podrán pactar libremente un precio de cesión inferior al del capital que afirman pendiente, o que podrían incurrir en error al valorar aquel capital pendiente, pero igualmente seguirían protegidos por el Registro con la integridad de la suma garantizada con la hipoteca, aspecto formal al que atiende el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados por el que se liquida."

30 Procede traer a colación por guardar relación con la problemática que se expone en el texto, lo que se expone en la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de Febrero de 2019, que sobre el particular indicó: "Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia que, de acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en una dación en pago de un inmueble hipotecado al acreedor hipotecado, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, habrá de fijarse en función del importe de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar que se extingue con la operación, cuando dicha deuda sea superior al valor real del bien inmueble que se transmite."

garantizada o tan sólo por el contenido económico de las cláusulas financieras cuya modificación se acuerda", ha de contestarse, conforme a lo enunciado en el Fundamento anterior, en el sentido de que la base imponible se debe determinar en atención al contenido material del hecho imponible, que en caso de la simple novación modificativa de préstamo hipotecario incorporada a escritura pública se concreta en el contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición."

6) La determinación del valor.- Aludimos en último lugar a la modificación de la Ley 11/2021, de 9 de Julio, por la que se dió nueva redacción a numerosos preceptos, y en concreto al apartado primero del artículo 30 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, al adicionarse el siguiente texto en la regulación de la base imponible:

"Cuando la base imponible se determine en función del valor de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.»

Y es precisamente el citado artículo 10, el que dispone:

"En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado."

IV.- Sujeto pasivo.- Como se indicó al principio de este breve resumen de doctrina jurisprudencial sobre la cuota gradual de los documentos notariales, la problemática del sujeto pasivo superó, en mucho, la atención social sobre cualquier decisión de los Tribunales de Justicia, sobre lo dispuesto en el art. 29 del Texto Refundido del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, según el cual:

"Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho, y en su defecto la persona que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos cuyos interés se expidan."

1) En los préstamos hipotecarios.- Es aquí donde se ha producido el más importante revuelo como ha quedado ya expuesto,³¹ no siendo ajeno a lo acontecido en la materia el parecer de la Sala Primera del Tribunal Supremo, por la vía que le proporciona la protección de los consumidores³²; aunque es muy conocido el iter seguido al respecto, damos cuenta de lo siguiente:

a. La Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 23 de Diciembre de 2015, sobre el particular declaró la nulidad de:

"Las cláusulas que imponen al consumidor todos los costes derivados de la concertación del contrato como consecuencia de la intervención notarial y registral y el pago de los tributos en los que el sujeto pasivo es el Banco, tal y como sucede en determinados hechos imposables del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados."³³

b. Sobre esta cuestión terció el Tribunal Constitucional:

"Asimismo, frente a alguna duda de constitucionalidad que se ha manifestado doctrinalmente, debemos traer a colación dos resoluciones del Tribunal Constitucional en las que se resuelven sendas cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña respecto del art. 29 de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos no Documentados, en relación con los arts. 8.d) y 15.1 del mismo Texto Refundido, y con el 68 del Reglamento del Impuesto, por si pudieran ser contrarios a los arts. 14,31.1 y 47 de la Constitución Española . Se trata de los autos 24/2005 de 18 de Enero, y 223/2005, de 24 de

³¹ Me remito a los estudios que se mencionan en la segunda de estas notas.

³² Con remisión al Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de Noviembre, por el que se aprueba la Ley General de los Consumidores y Usuarios; sobre la cuestión que se expone en el texto la Dirección General de Tributos en Resolución de 24 de Mayo de 2017, expuso: "Cuando la base imponible se determine en función del valor de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido."

³³ Lo expuesto iba en contra del parecer del Tribunal Supremo, Sala Tercera que había declarado que era el prestatario el sujeto pasivo de la cuota gradual del Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados, Sentencias de 20 de Enero, 20 de Junio y 31 de Octubre de 2006, entre otras muchas; además la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 8 de Noviembre de 2017, había expuesto que: "En cuanto a la constitución de garantía hipotecaria de préstamo hipotecario que se pacta en sustitución de garantías pignoraticias, la Sala de instancia destaca que, por la relación de accesoriidad de la garantía con el préstamo garantizado, el sujeto pasivo en ambos negocios es el prestatario, tal y como disponen los artículos 8 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 68, Reglamento del Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, párrafo segundo. Respecto de la tercera obligación, la Sala de instancia considera que no se trata de la constitución de una hipoteca en garantía de la devolución de cantidades entregadas como precio de una compraventa, sino de un pacto de reducción de la garantía que se había estipulado previamente, es decir, de modificación o reducción del importe garantizado con la hipoteca. Por lo tanto, el beneficiario de la modificación en la que se produce la minoración del importe garantizado es el deudor hipotecario, que se beneficia con la rebaja del importe garantizado."

Mayo. En la primera de tales Resoluciones se dice:

«Es una opción de política legislativa válida desde el punto de vista constitucional que el sujeto pasivo de la modalidad de "actos jurídicos documentados" lo sea el mismo que se erige como sujeto pasivo del negocio jurídico principal (en el impuesto sobre el valor añadido o en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados), tanto cuando se trata de préstamos con constitución de garantías (aunque la operación haya sido declarada exenta en ambos impuestos), como cuando se trata de constitución de garantías en aseguramiento de una deuda previamente contraída, pues en ambos supuestos se configura como obligado tributario de aquella modalidad impositiva a la persona que se beneficia del negocio jurídico principal: en el primer caso, el prestatario (el deudor real); en el segundo supuesto, el acreedor real (el prestamista)».

c. La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo volvió sobre la doctrina procedente del Tribunal Supremo, Sala Tercera, en orden a quien es el sujeto pasivo en los préstamos hipotecarios; y así en las Sentencias de 28 de Febrero y 15 de Marzo de 2018, se expuso:

(I) La cláusula litigiosa es nula por abusiva, al atribuir, indiscriminadamente y sin distinción, el pago de todos los gastos e impuestos al prestatario.

(II) En lo que afecta al pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados habrá que estar a las siguientes reglas:

a) Respecto de la constitución de la hipoteca en garantía de un préstamo, el sujeto pasivo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es el prestatario.

b) En lo que respecta al pago del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, en cuanto al derecho de cuota variable en función de la cuantía del acto o negocio jurídico que se documenta, será sujeto pasivo el prestatario.

c) En cuanto al derecho de cuota fija, por los Actos Jurídicos Documentados del Timbre de los folios de papel exclusivo para uso notarial en los que se redactan la matriz y las copias autorizadas, habrá que distinguir entre el timbre de la matriz y el de las copias autorizadas. Respecto de la matriz, corresponde el abono del impuesto al prestatario, salvo en aquellos casos en que exista un pacto entre las partes sobre la distribución de los gastos notariales y registrales, en los que también se distribuirá el pago del impuesto por la matriz. Mientras que, respecto de las copias, habrá que considerar sujeto pasivo a quien las solicite. d) Las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase están exentas en cuanto al gravamen gradual de la modalidad «Actos Jurídicos Documentados» que grava

los documentos notariales.”

La actual doctrina se plasma en reiterados pronunciamientos de la Sala Primera del Tribunal Supremo como el contenido en la Sentencia de 21 de Junio de 2021, en la que se expone:

“Como hemos declarado en la Sentencia 457/2020, de 24 de Julio, esta doctrina jurisprudencial de la Sala ha sido confirmada por la STJUE de 16 de Julio de 2020, en los asuntos acumulados C-224/19 y C-259/19 y, por lo que se refiere al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, las sentencias de Pleno 147/2018 y 148/2018, de 15 de Marzo, y 48/2019, de 23 de Enero, establecieron que, por Ley, el sujeto pasivo del impuesto respecto de la constitución de la hipoteca en garantía de un préstamo era el prestatario.”

d. Las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de 16, 22 y 23 de Octubre de 2018, revisaron la doctrina tradicional, y con anulación de lo expuesto en el artículo 68 (2) del Reglamento del Impuesto, que consideraba sujetos pasivos del Impuesto al prestatario expuso:

“Aun reconociendo la solidez de buena parte de los argumentos en los que descansa la jurisprudencia actual, debemos corregirla porque, frente a la conclusión extraída por esa jurisprudencia, entendemos que el obligado al pago del tributo en estos casos es el acreedor hipotecario, sujeto en cuyo interés se documenta en instrumento público el préstamo que ha concedido y la hipoteca que se ha constituido en garantía de su devolución.

Los razonamientos que siguen descansan, esencialmente, en tres consideraciones, referidas (I) al requisito de la inscribibilidad, (II) a la configuración legal de la base imponible y (III) al tenor literal del artículo 29 de la Ley del Impuesto.”

e. El Pleno de la Sala Tercera en Sentencia 27 de Noviembre de 2018, y tras un apretado 15 votos frente a tres, volvió al criterio tradicional de considerar sujeto pasivo al prestatario, tal y como había sido el tenor del precepto reglamentario anulado.³⁴

f. Cierra esta sucesión de asuntos el Real Decreto Ley 17/2018, de 8 de Noviembre, por el que se modifica el art. 29 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, al objeto de precisar que el sujeto pasivo es el acreedor hipotecario³⁵ y en concreto la nueva redacción del precepto es la siguiente:

“Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho

³⁴ Posteriormente los recurrentes iniciaron el incidente de nulidad de actuaciones con carácter previo al Recurso de Amparo, que fue desestimado

y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista.”

Añadiéndose en la Ley 5/2019, de 15 de Marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario:

“Los beneficios fiscales y exenciones subjetivas concedidos por esta u otras leyes en la modalidad de cuota variable de documentos notariales del impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados no serán aplicables en las operaciones en las que el sujeto pasivo se determine en función del párrafo segundo del artículo 29 del Texto Refundido, salvo que se dispusiese expresamente otra cosa.”

2) En las comunidades de bienes.- Nos ocupamos de la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, dictada con fecha 22 de Abril de 2021,³⁶ que dio respuesta a un Recurso de Casación que en fase de admisión hizo referencia a lo siguiente:

“Explicitar si, en un caso como el de autos y en el ámbito de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (documentos notariales) del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, puede derivarse responsabilidad solidaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 42.1.b) de la Ley General Tributaria, a un miembro de una comunidad de bienes por considerar obligado tributario (como sujeto pasivo) de tal tributo a la propia comunidad de bienes o, por el contrario, tal acto de derivación de responsabilidad no es posible por entenderse que las comunidades de bienes no son, conforme al ordenamiento vigente, sujetos pasivos del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados (documentos notariales).

Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: (I) los artículos 35.4 y 42.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria ; (II) el artículo 29 del Texto Refundido de la

Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre. Y ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otros preceptos si así lo exigiere el debate finalmente trabado, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.”

La anterior conclusión es una excepción, pues la subjetividad tributaria de las comunidades de bienes es la regla general, si bien la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de Abril de 2021, objeto de este breve comentario, expone que:

“Por lo demás, no deja de sorprender que la ley fiscal, tan rigurosa y estricta en la disciplina de numerosas instituciones jurídicas, sea permisiva con la presencia de algunas de estas entidades sin personalidad y les permita intervenir con naturalidad y de modo permanente en el tráfico jurídico, de modo similar a como lo hacen las sociedades mercantiles, a quienes se exigen obligaciones mercantiles, orgánicas, contables, fiscales y de responsabilidad a terceros que carecen de parangón con las mucho más laxas que se reclaman a las comunidades de bienes.

En este concreto caso, además, la comunidad de bienes está constituida por un numerosísimo elenco de partícipes, lleva a cabo -o se propone efectuar- una actividad económica propiamente tal, con eventual generación de alta responsabilidad, no sólo de orden tributario, sino con respecto a terceros, cuyos cotitulares son, varios de ellos, sociedades mercantiles, que adquieren bienes de muy alto valor económico, y en que la comunidad no parece limitarse a ostentar en común un bien o derecho pro indiviso sino, cuando menos, parece más bien que estamos en presencia, cuando menos, del "contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común de dinero, bienes o industria, con ánimo de partir para sí las ganancias" (contrato de sociedad definido y regulado en el artículo 1665 y siguientes del Código civil).”

1. La regulación del NIF.- El número de identificación fiscal fué regulado por el Real Decreto 338/1990, de 9 de Marzo, sustituido en la actualidad por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio, y completado por la Orden EHA/451/2008, de 27 de Julio, por la que se contempla la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, apareciendo en su artículo tercero la clave E para las Comunidades de Bienes, que en enorme número operan en el tráfico jurídico con sus pertinentes obligaciones legales.

35 Con su Exposición de Motivos se indica: “La modificación normativa acometida a través del presente Real Decreto Ley afecta a un aspecto parcial de la regulación de un tributo en concreto (el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados) únicamente en una de sus modalidades (la relativa a documentos notariales, y sólo los correspondientes a préstamos con garantía hipotecaria). Se trata, así, de una modificación de al-cance acotado, que afecta a un impuesto indirecto e instantáneo que grava una específica manifestación de capacidad económica, y no a un tributo global sobre la renta o sobre el consumo. Por lo tanto, resulta plenamente aplicable la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en sus sentencias sobre el Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas (STC 108/2004) y sobre el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (STC 137/2003).”

36 El comentario a la Sentencia apareció previamente en: “Notarios y Registradores”, Julio de 2021.

2. La conclusión en otros tributos.- La Representación del Estado al objeto de incluir a las Comunidades de Bienes en la consideración de sujetos pasivos de la cuota gradual sobre los documentos notariales, trajo a colación lo que acontece en otros tributos,³⁷ a lo que desde Sentencia que se expone, se responde en los siguientes términos:

“Cabe establecer una expresa y natural inclusión de las Comunidades de Bienes, a efectos de varios tributos: así, el impuesto sobre sociedades (como sujeto pasivo, por el beneficio de la actividad económica que realicen); el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los socios (atribución de rentas, ex artículos art. 8.3, 87 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas); el Impuesto sobre el Valor Añadido; incluso en tributos locales. De ahí se extrae, en la argumentación del escrito de oposición, una suerte de interpretación sistemática que, sin embargo, no sería aceptable “in malam partem,” al entrañar una prohibida analogía. En realidad, debe regir la regla “inclusio unius”, “exclusio alterius”. Señala al respecto el escrito de oposición al recurso de casación:

Ejemplos claros de una determinación expresa al respecto, serían el artículo 84 de la LIVA, el artículo 7 de la LIS, el artículo 63 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL), en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el artículo 101 del mismo TRLHL en relación con el ICIO o el artículo 83 también del TRLHL en relación con el IAE.”

a. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- Tras la modificación del régimen jurídico de las Sociedades Civiles,³⁸ el artículo octavo de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, quedó redactado de la forma siguiente:

“No tendrán la consideración de contribuyentes las sociedades civiles sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.a del Título X de esta Ley”.

b. En el Impuesto sobre Sociedades.- El artículo sexto de la Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, es del siguiente tenor:

“Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2 del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.”

c. En el Impuesto sobre el Valor Añadido.- El artículo 84 de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, dispone lo siguiente:

“Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.”³⁹

1. Un precedente: las UTE.- Se suscitó ante el Tribunal Supremo la pretensión casacional que fue admitida en los siguientes términos según se expuso en la Sentencia de 30 de Enero de 2020:

“Determinar si las Uniones Temporales de Empresas, que no tienen personalidad jurídica propia [artículo 7.2 de la Ley 18/1982, de 26 de Mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional], por lo que sólo tendrán la consideración de obligados tributarios en las leyes tributarias en que así se establezca [artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria], pueden ser sujetos pasivos del impuesto

37 Me he ocupado de lo que se expone en el texto en: “Las sociedades civiles con objeto mercantil y su consideración como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades”; en “Carta Tributaria” nº 5 (2015), así como en “Aspectos tributarios de la constitución y extinción de las Comunidades de Bienes”; en la misma Revista nº 33 (2017).

38 La Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, incluye en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, la significativa modificación: “Serán contribuyentes del Impuesto, cuanto tengan residencia en territorio español: a) Las personas jurídicas, excluidas de las Sociedades Civiles que no tengan objeto mercantil.” La diferencia con respecto a la normativa anterior no puede ser más clara puesto que el art. séptimo del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, fue del siguiente tenor: “Serán sujetos pasivos del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español. a) las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles.”

39 Como expuso el Tribunal Supremo en Sentencia de 20 de Octubre de 2011: “A diferencia de las sociedades mercantiles, respecto de las del legislador presupone la condición de empresario (artículo 4 uno b) de la Ley, en el caso de las Comunidades de Bienes, y demás entidades carentes de personalidad jurídica, se exige como presupuesto la atribución de la condición de sujeto pasivo, el ejercicio de actividades empresariales, de forma independiente respecto de los comuneros o miembros que la constituyen”. La afirmación contenida en la Sentencia ha de matizarse, pues el artículo 5 Uno b) recibió nueva redacción por la Ley 4/2008, de 23 de Diciembre, según la cual, se consideran a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido empresarios o profesionales: “Las Sociedades Mercantiles, salvo prueba en contrario”; sobre el significado de actividad empresarial, me remito a lo que expuse en: “La actividad económica del Sistema Tributario Español con referencia a la actividad urbanística: El Derecho Urbanístico del Siglo XXI. Homenaje al Profesor Martín Bassols Coma”, Registradores de España. Editorial Reus, Volumen I (2008).

sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales".⁴⁰

La respuesta que se dio fue positiva en el sentido de incardinar a las UTE, en la consideración de sujetos pasivos de la cuota gradual sobre los documentos notariales, por las siguientes razones:

"En primer lugar, no hay ninguna razón que obligue a considerar que "la ley" a la que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria deba ser, ineluctablemente, la propia de cada tributo, máxime cuando la citada Ley General se refiere a este concreto tipo de normas en otras ocasiones (como, por ejemplo, al regular en su artículo 21 el devengo o la exigibilidad de los tributos).

En segundo lugar, la Ley 18/1982, de 26 de Mayo, es una ley de naturaleza tributaria, pues regula "el régimen fiscal" de las entidades que nos ocupan siendo así que el artículo 7 de la Ley General Tributaria dispone expresamente -en lo que hace al caso- que los tributos se regirán por esa misma ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y "por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria".

En tercer lugar, y presupuesto que la ley de 1982 es una disposición "en materia tributaria", procede estar a sus determinaciones, entre otras a la que, en relación con el sujeto pasivo en los tributos indirectos, establece (artículo 9) que a las UTEs les corresponderá satisfacer los tributos de esa clase que correspondan "como consecuencia del ejercicio de la actividad que realicen", expresión que permite colegir -sin esfuerzo hermenéutico alguno- que los impuestos indirectos por las actividades que realicen las UTEs deben satisfacerse por la entidad y no por las empresas que la integran."

2. La conclusión de la Sentencia.- El pronunciamiento del Tribunal Supremo, contenido en la Sentencia de la Sala Tercera de 22 de Abril de 2021, fue en los siguientes términos.

1. En la regulación contenida en los artículos 27 a 32 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo

⁴⁰ La Ley 18/1982, de 26 de Mayo, sobre régimen de agrupaciones y uniones temporales de empresas, tras constatar en su artículo 7 que estas entidades (las UTEs) "no tienen personalidad jurídica", dispone en su artículo 9, bajo la rúbrica "responsabilidad frente a la Administración Tributaria": Las Empresas miembros de la Unión Temporal quedarán solidariamente obligadas frente a la Administración Tributaria por las retenciones en la fuente a cuenta de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que la Unión venga obligada a realizar, así como por los tributos indirectos que corresponda satisfacer a dicha Unión como consecuencia del ejercicio de la actividad que realice. Idéntica responsabilidad existirá respecto a la Cuota de Licencia del Impuesto Industrial prevista en el artículo once y en general de los tributos que afectan a la Unión como sujeto pasivo."

1/1993, de 24 de Septiembre (Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), no hay previsión específica acerca del gravamen a las comunidades de bienes como sujetos pasivos del impuesto. Por tanto, se incumple la "condictio legis" que impone el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, toda vez que ninguna ley establece la condición de obligado tributario, en el impuesto liquidado y trasladado al recurrente por razón de la imputada responsabilidad solidaria, de las comunidades de bienes.

2. No cabe inferir de la regulación legal y de la definición del sujeto pasivo que las comunidades de bienes deban entenderse incluidas, al menos en casos como el debatido, en que la índole de los negocios jurídicos que se autorizan notarialmente exige que el otorgante o adquirente del bien o derecho ostente personalidad jurídica, siendo que las Comunidades de Bienes que carecen de ella.

3. La mención contenida en el art. 22.4º del propio Texto Refundido sólo afecta a la modalidad, distinta de la examinada, de operaciones societarias, sin que sea admisible extender analógicamente la condición de sujeto pasivo a casos diferentes del previsto formalmente (arts. 14, 8.c) y 35.4 de la Ley General Tributaria).

4. No cabe extender a terceros la responsabilidad solidaria de las deudas de quien no es sujeto pasivo del tributo de cuya derivación se trata. En las propias palabras del auto de admisión, el acto de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.b) de la Ley General Tributaria no es posible porque las comunidades de bienes no son, conforme al ordenamiento vigente, sujetos pasivos del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados -documentos notariales-.

En síntesis, no cabe que quien no es, ni puede ser, sujeto pasivo, en relación con este impuesto y para los actos jurídicos que en el asunto enjuiciado se instrumentaron en escritura pública, traslade a terceros su inexistente responsabilidad tributaria como deudor principal

3. La alusión al impuesto sobre operaciones societarias.- Quizá lo más cuestionable de la Sentencia en el prescindir de lo dispuesto en al art. 22 del ya citado Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, a cuyo tenor:

"A los efectos de este impuesto se equiparán a sociedades:

- 1º Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos.
- 2º Los contratos de cuentas en participación.
- 3º La copropiedad de buques.
- 4º La comunidad de bienes, constituida por actos «ínter vivos», que realice actividades empresariales sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5º La misma comunidad constituida u originada por actos «mortis causa», cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años. La liquidación se practicará desde luego, sin perjuicio del derecho a la devolución que proceda si la comunidad se disuelve antes de transcurrir el referido plazo.⁴¹

Un análisis sistemático del Texto Refundido bien hubiera podido conducir a conclusión distinta y entender que si la Comunidad de Bienes tiene subjetividad tributaria, la misma podría extenderse a todos los componentes contemplados en aquel, pero el Tribunal Supremo no ha querido llegar a esta conclusión.⁴²

3) En la hipoteca unilateral.- La naturaleza jurídica de la hipoteca unilateral ha sido una cuestión ampliamente debatida por la doctrina científica,⁴³ centrándose la discusión en la determinación del momento en el que nacen los efectos de la hipoteca: desde su formalización, o desde la aceptación del acreedor favorecido por la inscripción.

El Tribunal Supremo tradicionalmente ha reconocido que la hipoteca unilateral se considera válidamente constituida desde antes de la aceptación. Así se expresa en Sentencias como la de 1 de Junio de 1992: «la aceptación no es requisito constitutivo de la hipoteca, ya nacida anteriormente», o la de 3 de Julio de 1997, que señala que la hipoteca unilateral «se constituye válidamente por la voluntad unilateral (negocio jurídico unilateral) del dueño de la finca hipotecada y para su eficacia como derecho real requiere la “conditio iuris” de la aceptación del acreedor en cuyo beneficio, que es la garantía de su derecho de crédito, se ha constituido».

Consecuentemente, una vez inscrita la hipoteca unilateral, aunque no conste aún su aceptación, empiezan a producirse todos los efectos propios de la inscripción registral. Así, por virtualidad de los principios de legitimación y tracto sucesivo, y aunque el acreedor ostente un derecho potestativo, no será posible modificar o cancelar la hipoteca sin su oportuna intervención.

A ello responde lo establecido en el 141 de la Ley Hipotecaria: «En las hipotecas voluntarias constituidas por acto unilateral del dueño de la finca hipotecada, la

aceptación de la persona a cuyo favor se establecieron o inscribieron se hará constar en el Registro por nota marginal, cuyos efectos se retrotraerán a la fecha de la constitución de la misma. Si no constare la aceptación después de transcurridos dos meses, a contar desde el requerimiento que a dicho efecto se haya realizado, podrá cancelarse la hipoteca a petición del dueño de la finca, sin necesidad del consentimiento de la persona a cuyo favor se constituyó.

La hipoteca unilateral aparece en relación con la suspensión del acto impugnado en la vía económico-administrativa con garantías distintas de las personales. Este es el supuesto contemplado en el art. 233, apartado tercero, de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, con su desarrollo en los artículos 44 y 45 del Real Decreto 520/2005, de 13 de Mayo, que contempla la suspensión del acto impugnado, cuando el interesado no pueda aportar las garantías personales, y en especial aval o fianza de carácter solidario de Entidad de Crédito, de Sociedad de garantía recíproca o certificado de Seguro de Caución; es entonces cuando se admiten “otras garantías que se estimen suficientes”, y en particular la hipoteca inmobiliaria constituida con carácter unilateral a favor de la Hacienda Pública.⁴⁴

A diferencia de lo que ocurría en la normativa anterior⁴⁵ en la actual solo se precisa la concurrencia de un presupuesto fáctico que es “no poder aportar” garantías personales, lo cual es muy común en el período temporal en que estamos, al estar restringidas las líneas de crédito bancarias.⁴⁶

“Realizado el ingreso o anulada la liquidación, podrá cancelarse la hipoteca a petición del dueño de la finca, sin necesidad del consentimiento de la persona a cuyo favor se constituyó”.

a) Problemática tributaria.- La constitución de hipoteca unilateral a favor de la Hacienda Pública, encarece los gastos a cargo del recurrente⁴⁷, o por lo menos puede encarecerlos dada la opinión variable de la Administración Tributaria⁴⁸ sobre la incidencia de la misma en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.⁴⁹

La doctrina de la Dirección General de Tributos ha

41 El precepto se complementa con lo dispuesto en artículo 60 del Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto a cuyo tenor: “Cuando en los documentos o escrituras que documenten la adquisición proindiviso de bienes por dos o más personas se haga constar la finalidad de realizar con los bienes adquiridos actividades empresariales, se entenderá a efectos de la liquidación por el impuesto que, con independencia de la adquisición, existe una convención para constituir una comunidad de bienes sujeta a la modalidad de operaciones societarias.”

42 Me he ocupado de ello en: “Los principios tributarios en la Jurisprudencia”. Cuadernos de Derecho Registral (2021).

43 Véase: “Hipoteca Unilateral: constitución, aceptación, cancelación”, de Pau Pedrón. Editorial Tecnos (1996).

44 Su régimen jurídico tributario aparece contemplado en el art. 48 del Real Decreto 939/2005, de 29 de Julio, por el que se aprobó el Reglamento General de Recaudación.

45 Como recordó la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 23 de Noviembre de 2009 “Conforme a la normativa expuesta, deben aplicarse a la petición de suspensión sobre la que versa el presente litigio los requisitos establecidos en el art. 233 de la Ley 58/2003, General Tributaria, una de cuyas innovaciones de importancia fue, precisamente, suprimir el requisito de la justificación de los daños y perjuicios de difícil o imposible reparación cuando se ofreciera una garantía distinta de las “típicas”. En definitiva, la Ley 58/2003 privó de vigor al art. 76.2 RPREA de 1996 cuanto opuesto a lo previsto en dicha Ley.”

dado lugar a diversas interpretaciones según que el otorgante sea o no sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y en todo caso cuestionando que el sujeto pasivo sea la Administración Tributaria, pues en ese caso se estaría ante un acto exento dado el tenor de lo dispuesto en el art. 45.1 .A. a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre por el que se aprobó el Texto Refundido del Impuesto; en el primero de los casos se exigiría la cuota gradual del gravamen documental, y en el segundo supuesto el gravamen sobre transmisiones onerosas; así lo entendió la citada Dirección General en Contestación a Consulta de 26 de Octubre de 2010.

Por contra la Contestación a Consulta de 12 de Abril de 2012, expuso:

“La hipoteca constituida por la entidad consultante a favor de la Administración Pública no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas conforme a lo dispuesto en el artículo 7.5 del Texto Refundido de ITP y AJD, debiendo tributar por la cuota

variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados al concurrir los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del citado cuerpo legal.

El sujeto pasivo del impuesto es la Administración Tributaria en aplicación del artículo 29, como adquirente del derecho de garantía constituido a su favor, quien sin embargo quedará exenta del pago del impuesto en virtud de la exención subjetiva establecida en el artículo 45.1.A) del Refundido.

Existe un sujeto beneficiado en la constitución de una hipoteca unilateral en garantía de un aplazamiento o fraccionamiento, aunque no haya sido aceptado, y que es la Administración del Estado y en consecuencia le resulta aplicable la exención prevista en el artículo 45.LA. a del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no procediendo la tributación de esta operación por Actos Jurídicos Documentados.

Pero de este parecer se discrepa en la Contestación a Consulta de 21 de Junio de 2012 en la que se manifestó:

“La hipoteca constituida por la entidad consultante a favor de la Tesorería General de la Seguridad Social no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas conforme a lo dispuesto en el artículo 7.5 del Texto Refundido del del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, debiendo tributar por la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados al concurrir los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del citado cuerpo legal.

Tratándose de una hipoteca unilateral del art. 141 de la Ley Hipotecaria, pendiente de aceptación en el momento de su inscripción no puede ser sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho, por lo que es necesario acudir, según

46 Como expuso la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 10 de Mayo de 2012: “1- En el presente recurso se pretende, en una hipoteca unilateral constituida sobre varias fincas otorgada a favor de la Agencia Estatal de Administración Tributaria -para cumplir con un acuerdo de concesión de suspensión de la ejecución de una deuda resultante de una liquidación tributaria determinada por interposición de recurso económico administrativo-, que cada una de las fincas dadas en garantía responda de la total de la deuda a que la liquidación refiere. 2.- Ya ha tenido ocasión de señalar esta Dirección General (vid. Resoluciones de 16 de Marzo de 1929 y 3 de Mayo de 2000), que nuestro Ordenamiento, como ya reseñara la Exposición de Motivos de la primitiva Ley Hipotecaria de 1861, con el objeto de no minorar el crédito territorial, tiene prohibidas las denominadas hipotecas solidarias, es decir, las hipotecas por las que cada una de las fincas responde en su integridad de la totalidad de la deuda garantizada. Esta prohibición se consagra expresa y terminantemente en el artículo 119 de la Ley Hipotecaria, y se corrobora en otros como el artículo 124 o el 126 del mismo texto legal, o el 216 del Reglamento Hipotecario y, si bien es cierto que la prohibición como tal admite excepciones, como la del artículo 123 de la Ley Hipotecaria, no lo es menos que éstas deberán ser expresas, sin que pueda asumirse su presunción. En este sentido, no se aprecia en las disposiciones fiscales -Ley General Tributaria, Reglamento General de Recaudación ni, especialmente para este caso, Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa-, precepto alguno que permita considerar que todas las fincas que se ofrezcan en garantía de una única deuda respondan íntegramente, cada una de ellas, del total de la deuda garantizada. Y no se puede invocar, para su operatividad, ni la existencia de una eventual resolución administrativa, que, como se señala, debería estar amparada por un precepto que permitiera excepcionar lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley Hipotecaria, ni el principio de autonomía de la voluntad, que tiene precisamente como límite lo establecido en la ley, conforme al artículo 1255 del Código Civil. Tampoco el artículo 153 bis de la Ley Hipotecaria ampara una eventual responsabilidad solidaria de las fincas dadas en garantía; además el presente expediente no se refiere a una eventual multiplicidad de obligaciones garantizadas a favor de la Administración, sino a una única deuda ya estimada respecto de la que se pretende suspender su ejecutividad por causa de interposición de recurso económico administrativo, razón por la que se ofrecen en garantía de ulterior pago distintas fincas registrales en la cuantía total al efecto estipulada, debiéndose en consecuencia distribuir la responsabilidad hipotecaria.”

47 Para el supuesto de que sea estimada la impugnación, y se anule la liquidación practicada se reembolsaría el coste de la garantía inmobiliaria, según dispone el art. 33 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre; según el art. 74 del Real Decreto 520/2005, de 13 de Mayo. “En las hipotecas y prendas se reintegrarán, L- Los gastos derivados de la intervención de fedatario público. 2.- Los gastos registrales. 3.- Los tributos derivados de la constitución de la garantía y en su caso de su cancelación. 4.- Los gastos derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía.”

48 Véase “La volatilidad de la tributación de las hipotecas unilaterales. Cuando se discute quien es el sujeto pasivo” de Gómez Tabuada, en “El Notario del Siglo XXI”, Septiembre/Octubre de 2012, págs. 192 y siguientes; e “Hipotecas unilaterales en garantía de deudas tributarias consideraciones críticas sobre la interpretación administrativa de los artículos 2.2 y 29 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto Transmisiones Patrimoniales”, de González Felgueroso y Marín Benítez, en la “Revista Técnica Tributaria”, n° 97, Junio 2012

49 Un comentario a la misma puede consultarse en: “La discriminación en la suspensión de la deuda tributaria mediante garantía inmobiliaria”, de Monedero Arandilla, en “Práctica Fiscal” Editorial Sepin, n° 1 (2011) quien concluye en los siguientes términos: “La conclusión en términos prácticos de todo lo anterior es el establecimiento de un mayor gravamen de la operación, un 1 % del valor de la obligación garantizada, en el caso de que se opte por garantizar la deuda por esta vía. Cabe preguntarse si esta interpretación responde más a la voluntad de la Administración de no convertirse “de facto” en promotor inmobiliario en caso de impago por parte de los contribuyentes que a una interpretación finalista de los preceptos transcritos. Finalmente, merece la pena poner de manifiesto que esta doctrina nos puede conducir a un círculo vicioso. Nos podemos encontrar con una situación absurda, en la que una sociedad sin liquidez y que solo dispone de inmuebles para asegurar una deuda vaya a tener que devenir otra, y que el aseguramiento de la primera produzca automáticamente el hecho de volver a asegurar, si no se dispone de tesorería suficiente para afrontarla.”

la regla alternativa del art. 29, a la persona que haya instado la expedición de los documentos, que será el deudor hipotecario.

La posterior aceptación de la hipoteca unilateral carece de contenido económico por lo que no reúne los requisitos exigidos para tributar por el art. 31.2. Lo valuable no es la aceptación de la garantía, sino la propia garantía, no siendo el acto de aceptación de la hipoteca unilateral un acto nuevo, independiente y autónomo de su constitución, sino accesorio o complementario de ésta. Entender lo contrario supondría una doble imposición de un único objeto valuable, contrario a la finalidad de la Ley.”

b) El parecer de los Tribunales.- La discrepancia en favor de quien es el sujeto pasivo del impuesto en la constitución de hipoteca unilateral a favor de la Hacienda Pública, también ha llegado a los Tribunales de Justicia obteniéndose respuestas discrepantes; y así la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid,⁵⁰ de 4 de Julio de 2011 expuso:

“El hecho imponible del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados consistió en el otorgamiento el 26 de Diciembre de 2005 de una escritura de constitución de garantía hipotecaria por parte de «W.W. Marpetrol, S.A.». La otorgante constituía hipoteca sobre dos inmuebles de su propiedad para garantizar a la AEAT la deuda de una tercera sociedad.

Pues bien, el art. 29 antes citado establece que «Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

Es indudable que mediante la escritura mencionada se constituyó un derecho de garantía a favor de la Administración quien a causa de ello adquirió la cualidad de acreedora hipotecaria. Para la Sala resulta incuestionable

50 También merece citarse la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 26 de Junio de 2012, que entendió que “Existe un sujeto beneficiado en la constitución de una hipoteca unilateral en garantía de un aplazamiento o fraccionamiento, aunque no haya sido aceptado, y que es la Administración del Estado y en consecuencia le resulta aplicable la exención prevista en el artículo 45.1.A.a del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no procediendo la tributación de esta operación por AJD”; véase un comentario a la misma en “La hipoteca inmobiliaria unilateral en garantía de los derechos de la Hacienda Pública”, de Bas Soria, en “Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras”. Enero-Marzo de 2013, págs. 17 y siguientes; en la redacción del escrito de alegaciones presentado ante el citado Tribunal, influyó el parecer del docto Notario Rivas Andrés que dejó plasmado en: “Argumentos fiscales, administrativos y civiles para oponerse a la tributación de las hipotecas unilaterales en garantía de deudas frente a la AEAT”. Revista Jurídica de la Comunidad Valenciana nº 38 (2011) págs. 63 y siguientes; en el mismo sentido pueden citarse las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de Granada, de 27 de Febrero de 2012 y de Asturias, de 30 de Octubre de 2012; el autor citado en último lugar da su opinión definitiva en “El fin de la arbitraria tributación de las hipotecas unilaterales a favor de la AEAT, la Resolución del TEAC de 3 de Diciembre de 2013; asimismo en “Revista Jurídica de la Comunidad Valenciana” nº 50 (2014).

que es la titular de la garantía quien goza de la condición de sujeto pasivo. Tal es el criterio que, invariablemente, viene aplicando la misma Administración de la Comunidad de Madrid cuando no es la beneficiada de la constitución de la hipoteca, y no hay motivo de peso que justifique alterarlo. La persona que resulte mediatamente favorecida con la formalización de la hipoteca, por obtener en última instancia cualquier ventaja como el aplazamiento del pago de la deuda garantizada, o por otra causa, no son sujetos pasivos del impuesto. Esta condición la ostenta quien, como claramente señala el art. 29, adquiere el derecho documentado en la escritura notarial y figura en ella como tal adquirente.”⁵¹

La discrepancia parece zanjada, entiendo que de forma definitiva, por la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 3 de Diciembre de 2013, dictada en Recurso de alzada para la unificación de criterio, y en consecuencia vinculante para los Tribunales Económico - Administrativos y para el resto de la Administración, según dispone el art.242(4) de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, a cuyo tenor:

“Todo ello demuestra que el beneficiado en la constitución de hipoteca unilateral en garantía de un aplazamiento o fraccionamiento, aunque no haya sido aceptado, o de una suspensión, es la Administración del Estado y en consecuencia le resulta aplicable la exención prevista en el artículo 45.1.A.a del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Llegando a la misma conclusión que este Tribunal Central, pueden citarse las siguientes Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia: TSJ de Andalucía Sede Granada, Sentencia de 27 de Febrero de 2012 Rec. nº 1542/2005; del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, entre otras muchas Sentencias de 14 de Mayo de 2012 Rec. nº 1000/2001, Sentencia de 30 de Octubre de 2012 Rec. nº 1490/2010 y Sentencia de 28 de Febrero de 2013 Rec. nº8/2012; TSJ de Madrid sentencia de 4 de Julio de 2011 Rec. nº577/09; y TSJ de Galicia Sentencia de 15 de Mayo de 2013 Rec. nº15554/2012.

Por lo que se refiere a los Tribunales Económico Administrativos Regionales y Locales, cabe destacar en el mismo sentido, entre otras muchas, las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León RG 24/01333/2011; Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla de Murcia RF 30/03477/2009; Tribunal Económico-Administrativo

51 En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 27 de Febrero de 2011; defienden que el otorgante de la escritura y no el favorecido por el derecho constituido, ha de ser el sujeto pasivo del Impuesto, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla - La Mancha 23 de Junio de 2011, y del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 21 de Noviembre de 2011.

Regional de Castilla de Valencia RG 12/02477/2010; Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla de Madrid RG 28/13558/2012 y Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla de La Rioja RG 26/819/2011.”

La determinación del sujeto pasivo dió lugar como ha quedado expuesto, a diversos pareceres de la Jurisprudencia hoy ya decantados en el sentido de serlo el Estado, con aplicación de la exención en favor del mismo contenida en el art. 45.I. A) del Texto Refundido del Impuesto; son de traer a colación las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de Julio de 2015 y 26 de Septiembre de 2016, exponiéndose en esta última:

“Las circunstancias expuestas -resolución favorable de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento, implícita aceptación de la constitución de la hipoteca, carácter retroactivo que debe darse a la constancia expresa de la misma en el Registro de la Propiedad- hacen que debamos estimar sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados al Estado, con la consiguiente derivada de declaración de exención a virtud de lo dispuesto en el artículo 45 I.A) del Texto Refundido del Impuesto y, en consecuencia, debemos desestimar el Recurso de Casación para la unificación de doctrina.

Por último, procede indicar que el criterio expresado es el sostenido igualmente por el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 3 de Diciembre de 2013, al desestimar el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio que interpusiera el Director General de Tributos y Financiación Autonómica de la Consejería de Hacienda, de la Junta de Castilla y León contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (Sala desconcentrada de Burgos), que había resuelto "que el otorgamiento en documento notarial de hipoteca a favor de la Administración Tributaria, expedido en interés de la misma, tiene por sujeto pasivo a la propia Administración Tributaria, a la que resulta de aplicación la exención subjetiva del artículo 45.I.A) del Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados" (Antecedente Primero.5 de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central a que acaba de hacerse referencia).”

V.- Beneficios fiscales.-

1) En operaciones de crédito.- Aludimos para finalizar, a la aplicación al caso de la Ley 2/1994, de 30 de Marzo, sobre subrogación y renovación de préstamos hipotecarios, ⁵²en el sentido de si hacía referencia a los préstamos en exclusiva o también a los créditos; ello dió lugar a una nueva jurisprudencia⁵³ siendo exponente de la misma la dictada por el Tribunal Supremo de 16 de Marzo de 2016,

en la que se expuso:

“Por su parte, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 19 de Septiembre de 2013, en esta ocasión resolviendo un recurso interpuesto por una entidad mercantil, confirma la doctrina antes referida, y entiende inapelable que la normativa citada a la que se remite la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se refiere indistintamente a los préstamos y a los créditos hipotecarios, sin que ello suponga aplicación analógica del beneficio fiscal, que declara exento de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados la novación modificativa de préstamos y créditos hipotecarios en los términos fijados por la Ley, sino mera interpretación de la norma atendiendo a los tradicionales gramatical, lógico, teleológico, histórico y sistemático.

Análogos argumentos son empleados para estimar la pretensión de anulación de la liquidación por la Sentencia dictada por la Sala de Burgos de 17 de Mayo de 2013, cuando afirma que "Por lo tanto y, al igual que se dijo en la indicada Sentencia de esta Sala de fecha 18 de Enero de 2013, no estamos ante un supuesto de la extensión por analogía de una norma a un supuesto similar, sino aplicando una interpretación de la exención realizada por el propio legislador en las Exposiciones de Motivos de las normas, interpretación auténtica de la que resulta su clara voluntad de equiparar, en las reformas sucesivas de la Ley 2/1994, de 30 de Marzo, el tratamiento de los préstamos y créditos hipotecarios, incluso en bonificaciones, veamos " como función de la nueva Ley el fomento del «crecimiento del mercado de títulos hipotecarios, por un lado, y no se discrimine regulatoriamente entre las diferentes opciones de préstamo o crédito hipotecario abiertas a los clientes por el otro». Y más adelante: «Uno de los objetivos de la presente Ley es alcanzar la neutralidad en el tratamiento regulatorio de los diversos tipos de créditos y préstamos hipotecarios ofertados en el mercado». Asimismo dice: «En el Capítulo V se realizan las actuaciones relativas al cálculo de los costes arancelarios relativos a los préstamos o créditos hipotecarios. Todo ello con el objetivo general de reducir y fomentar la transparencia de los costes de transacción de las operaciones del mercado hipotecario. Teniendo en cuenta la regulación establecida por la Ley 36/2003, de 11 de Noviembre, de medidas de reforma económica, relativa a los costes arancelarios de las escrituras de novación modificativa y de subrogación de

⁵² Me ocupé del tema en: "Las cuentas de crédito y los beneficios fiscales contemplados en la Ley 2/1993, de 30 de Enero, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios," en la Revista "Impuestos" Volumen II (1997).

⁵³ Sentencias del Tribunal Supremo de 9, 13 y 24 de Abril y 5 de Octubre de 2015.

los préstamos hipotecarios, se debe seguir profundizando en la transparencia y reducción de los citados aranceles, así como extender dichas bonificaciones al caso de las cancelaciones que no tienen como finalidad la subrogación y a los créditos hipotecarios».

Luego si la Ley 2/1994, de 30 de Marzo, se refiere a ambos, según voluntad del legislador y el artículo 45 del Texto Refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se remite a las bonificaciones de dicha Ley, tal y como las ha entendido el legislador, lo que por lo demás, dejando a un lado las diferencias teóricas, es acorde a la realidad de cómo se entienden y aplican ambas figuras jurídicas.

Finalmente, la Sentencia invocada de contraste de fecha 21 de Diciembre de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, resolviendo el recurso planteado por la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía frente a la Resolución de 22 de Diciembre de 2011 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, por la que se estima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra liquidación practicada por la Oficina Liquidadora de Moguer (Huelva), por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, rechaza la pretensión de la Administración recurrente y confirma que la normativa citada a la que se remite la Ley reguladora del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se refiere indistintamente a los préstamos y a los créditos hipotecarios.”

2) En relación con la “viviendas de protección oficial”.- El texto del artículo 45.1.B 12) del Texto Refundido es del siguiente tenor:

“Están exentas:

a) La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.

b) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de “viviendas de protección oficial”, siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.

c) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.

d) La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas

viviendas de protección oficial.

e) La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

Para el reconocimiento de las exenciones previstas en las letras a) y b) anteriores bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional o cuatro años si se trata de terrenos. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. En el supuesto de las letras a) y b) de este apartado, el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional.

Las exenciones previstas en este número se aplicarán también a aquéllas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial.”

Suscitada cuestión sobre el alcance de la exención en relación con el gravamen que nos ocupa, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de Julio de 2020, expuso:

“Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación del precepto legal concernido en este litigio:

Ni el artículo 45.I.B.12) b) TRLITPAJD, ni los artículos 88.B.12 RITPAJD, 11.Uno.A).6º y 11.Uno.B) de la LVPO, 43.Primer.A).6 y 43.Primer.B) del RVPO, interpretados conforme a los criterios y exigencias de los artículos 12 y 14 de la Ley General Tributaria -esto es, de forma no extensiva o expansiva y, sobre todo, en este caso, atendiendo a los términos estrictos de los preceptos-, permiten entender que está exenta del Impuesto de Trasmisiones Patrimoniales sobre Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, una escritura de redistribución de responsabilidad hipotecaria otorgada en relación con una promoción de Viviendas de Protección Oficial tras la división en propiedad horizontal del edificio.”

VALOR DE REFERENCIA	33
NOVEDADES AUTONÓMICAS.....	34
CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	35
IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	35
• Extinción formando lotes del mismo valor pero procedentes de diversas comunidades	35
• Disolución de comunidad dedicada al arrendamiento como actividad económica a efectos del IRPF	35
• Disolución de sociedad con adjudicación de bienes a los socios.....	36
• Aportación no dineraria especial de todos los activos y pasivos correspondientes a la rama de actividad de arrendamiento de inmuebles a una sociedad de nueva constitución por empresario individual en estimación directa simplificada	37
• Disolución simultánea de varias comunidades de bienes	38
• Extinción formando lotes del mismo valor pero procedentes de diversas comunidades	38
• Extinción del condominio sobre un bien con adjudicación a un comunero que compensa en metálico. Se mantienen en indivisión otros condominios	39
• Extinción del condominio sobre un bien con adjudicación a un comunero que compensa en metálico manteniendo en indivisión otros bienes.	40
• Segregación de finca y adjudicación al comunero que se separa de la porción segregada	40
• Modificación de la escritura de división horizontal con el objeto de dividir alguna de las plantas en dos oficinas independientes.	41
• Permuta de dos fincas entre los intervinientes con el objeto de subsanar un error en escrituras y registro para adaptarlas a la realidad fáctica	41
• Arrendamiento de vivienda con opción de compra	42
• Arrendamiento de vivienda con destino a alquiler turístico.....	43
• Disolución de pro indiviso sobre un local comercial alquilado y posible transmisión a un tercero	43
• Venta por una mercantil de una edificación en curso de construcción	45
• Disolución del proindiviso y división horizontal.....	45
• Comutación de todo o parte del usufructo universal, en una sucesión testada sujeta al derecho común, en la que la testadora no ha autorizado expresamente.....	45
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	47
• Percepción de la prestación del plan individual de ahorro sistemático (PIAS) a causa del fallecimiento de su marido	47
• Fallecimiento de un hermano discapacitado al que tenían como hijo a cargo en su domicilio	48
• Testamento que establece la venta de todos los bienes y la distribución en legados porcentuales del importe obtenido.....	48
• Cuentas bancarias solidarias o indistintas.....	48
• Aportación, por los hermanos, de las participaciones en diversas entidades, adquiridas por donación de sus padres, a sus respectivas sociedades holding	49
• Donación o herencia de sus padres, ambos residentes fiscales en México, por una persona con doble nacionalidad española y mexicana y que tiene su domicilio personal y fiscal en una vivienda arrendada en Madrid.....	49

VALOR DE REFERENCIA

La Ley 11/2021, de 9 de julio de 2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, modifica la normativa de los Impuestos sobre Sucesiones y donaciones, Transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y Patrimonio así como de la Ley del Catastro Inmobiliario y la relativa a la ley del Mercado de valores, introduciendo el valor de referencia. Este valor de referencia constituye a partir de la entrada en vigor de la Ley, el 1 de enero de 2022, la base imponible de los impuestos de ITP y AJD.

Recientemente se ha publicado en la sede electrónica de catastro la información relativa al valor de referencia de los inmuebles urbanos y rústicos para 2022 que incluye:

- Un apartado de preguntas frecuentes.
- Los mapas de valores
- El informe del mercado inmobiliario
- El procedimiento para la determinación de los valores de referencia, así como el anuncio de apertura del trámite de audiencia colectiva previo a la aprobación de la Resolución de la Dirección General del Catastro sobre elementos precisos para la determinación de los valores de referencia y la Propuesta de resolución de la Dirección General del Catastro sobre elementos precisos para la determinación de los valores de referencia de los inmuebles.
- Orden por la que se aprueba el factor de minoración aplicable para la determinación de los valores de referencia de los inmuebles.

Para consultar pinche en el siguiente enlace.

<https://www1.sedecatastro.gob.es/Accesos/SECAccvr.aspx>



NOVEDADES AUTONOMICAS

ANDALUCÍA

LEY 5/2021, DE 20 DE OCTUBRE, DE TRIBUTOS CEDIDOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA

Se ha publicado en el BOJA de 26 de octubre de 2021, la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Para consultar el texto íntegro pinche en el siguiente enlace.

https://www.juntadeandalucia.es/boja/2021/206/BOJA21-206-00045-16856-01_00200593.pdf

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

EXTINCIÓN FORMANDO LOTES DEL MISMO VALOR PERO PROCEDENTES DE DIVERSAS COMUNIDADES

(Consulta DGT V1941-21 de 21/06/2021)

En el supuesto planteado lo primero a señalar es que no se trata de una única comunidad, pues los bienes que según los consultantes integrarían la referida comunidad han sido adquiridos en diferentes momentos y por distintos medios jurídicos. Así

- Uno de los bienes (el nº 3) fue adquirido por compraventa en 1989.
- Otro de ellos (el nº 4), por herencia del padre de los consultantes en 1993.
- El nº1 fue adquirido en parte por compraventa en 1988 y en parte por herencia paterna en 1993
- Y, por último, los dos restantes (nº 2 y 5), se adquirieron por compraventa del suelo en 1985 y 1987, declarándose la declaración de obra nueva de las edificaciones en 1994 y 1998 respectivamente.

Como antes se ha señalado, 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, la cotitularidad sobre varios bienes implica la existencia de tantas comunidades como bienes haya. En consecuencia, solo la disolución de cada una de ellas de forma independiente, tendría la consideración de verdadera disolución de condominio conforme al artículo 7.2.B del Texto Refundido del ITP y AJD, 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 ITP y AJD como exceso de adjudicación, 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 distintas 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 su hermano su cuota sobre el bien nº 5 a cambio de adquirir la cuota que a aquel corresponde en los bienes 1, 2, 3 y 4. 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 adquiera, 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.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DEDICADA AL ARRENDAMIENTO COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA A EFECTOS DEL IRPF

(Consulta V1924-21 de 21/06/2021)

Una comunidad de bienes se constituye en diciembre de 1991 y está formada por el Sr. A (25% de las participaciones) y la Sra. B (25% de las participaciones), casados en régimen de separación de bienes, y la sociedad de gananciales formada por el Sr. C y la Sra. D (50% de las participaciones). El patrimonio integrado en la comunidad del que son titulares las citadas personas está formado por distintos bienes inmuebles adquiridos por distintas operaciones de compraventa desde su

constitución. Todos los inmuebles están afectos a la actividad económica de la comunidad de bienes, el arrendamiento de inmuebles, estando dada de alta en el epígrafe 861.2 del Impuesto sobre Actividades Económicas y tiene un local destinado a la actividad y contratados dos trabajadores con contrato laboral y jornada completa. Todos los comuneros tienen la misma proporción señalada anteriormente sobre cada uno de los bienes inmuebles.

Conforme al artículo 22 del texto refundido del ITP y AJD se equiparán a sociedades las comunidades de bienes constituidas por «actos inter vivos», que realicen actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por tanto- en el supuesto que se examina concurren todos los requisitos exigidos en el citado precepto: la comunidad tiene su origen en un acto inter vivos, la adquisición por compraventa de bienes inmuebles conjuntamente por los cuatro comuneros, y la comunidad realiza la actividad de arrendamiento de inmuebles con los requisitos exigidos en el Impuesto sobre la renta de las Personas físicas, como es disponer de un local y de un empleado para gestionar la actividad.

Por otro lado, el artículo 55 del Reglamento del Impuesto del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio), establece en su apartado 2 que “Cuando lo permita la peculiaridad propia del régimen jurídico de la entidad de que se trate, la equiparación alcanzará a todos los supuestos contemplados en el apartado 1. 1.º del artículo anterior”.

La extinción o disolución de la comunidad supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, bien entendido que dicha adjudicación no es una verdadera transmisión pues no se atribuye al comunero algo que este no tuviera con anterioridad, como resulta del artículo 450 del Código Civil. En este sentido el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente que la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

Dicha extinción o disolución de comunidad se equipará, en virtud del artículo 22 del texto Refundido, a la disolución de una sociedad, constituyendo hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias (art. 19.1 del texto refundido del ITP y AJD) y deberá tributar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25.4 y 26 del citado texto legal.

Artículo 25.

“4. En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas”.

Artículo 26.

“La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100”.

Por último, la sujeción de la operación a la modalidad de operaciones societarias impide la sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en virtud de la incompatibilidad establecida entre ambas modalidades en el artículo 1.2 del texto refundido (“2. En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias”).

De igual forma, la escritura pública en la que se formalice la disolución de la comunidad tampoco estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el artículo 31.2, al contener un acto sujeto a la modalidad de operaciones societarias.

DISOLUCIÓN DE SOCIEDAD CON ADJUDICACIÓN DE BIENES A LOS SOCIOS

(Consulta DGT V1893-21 de 16/06/2021)

En el supuesto objeto de consulta se va a proceder a la adjudicación de bienes en pro indiviso a los socios de la entidad que se disuelve y liquida, por tanto, las adjudicaciones de bienes son en proporción a las participaciones que ostentan. Si esto no fuera así, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo expuesto, el exceso de adjudicación que se produzca estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD. Y ello, porque si bien la sujeción de la disolución de una sociedad a la modalidad de operaciones societarias implica la no sujeción de dicha operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por incompatibilidad con la anterior, siempre que tales adjudicaciones guarden la

debida proporción con sus cuotas de participación en el capital social, tal incompatibilidad no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos a los socios por un valor superior al que corresponda a su participación, que está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por el hecho imponible de exceso de adjudicación.

APORTACIÓN NO DINERARIA ESPECIAL DE TODOS LOS ACTIVOS Y PASIVOS CORRESPONDIENTES A LA RAMA DE ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES A UNA SOCIEDAD DE NUEVA CONSTITUCIÓN POR EMPRESARIO INDIVIDUAL EN ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA

(Consulta DGT V1894-21 de 17/06/2021)

Es preciso tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 19.1.1º y 2.1º, 21 y 45.I.B).10 y 11 del Texto Refundido del referido Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante, TRLITPAJD), que determinan lo siguiente:

“Artículo 19.

1. Son operaciones societarias sujetas:

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

(...)

2. No estarán sujetas:

1.º Las operaciones de reestructuración.

(...)”

“Artículo 21.

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

La referencia a los artículos citados se debe hoy entender hecha a los artículos 76 y 87 de la LIS.

“Artículo 45.

Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes:

I.(...)

B) Estarán exentas:(...)

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

11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

(...)”

Conforme a la normativa expuesta, si la operación planteada tuviera la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conllevaría, a efectos del ITPAJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementaría con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B).10 del Texto Refundido, anteriormente transcrito.

Ahora bien, en esta consulta no hay operación de reestructuración porque el contribuyente no cumple con las obligaciones de llevanza de contabilidad. En tal caso, no resultará aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 19.2.1º del TRLITPAJD, por lo que la operación estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, conforme a lo dispuesto en el artículo 19.1.1º del referido texto legal.

No obstante, en este caso resultará aplicable la exención regulada en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, ya que la aportación no dineraria de todos los activos y pasivos correspondientes a la rama de actividad de arrendamiento de viviendas que pretende realizar la consultante se producirá en la constitución de una sociedad limitada.

DISOLUCIÓN SIMULTÁNEA DE VARIAS COMUNIDADES DE BIENES

(Consulta DGT V1901-21 de 17/06/2021)

En el supuesto planteado, la adquisición por la consultante y su cónyuge, al 50 por ciento cada uno, de un conjunto de bienes inmuebles, en régimen de separación de bienes, en distintos momentos y en distintos lugares, parece suponer la existencia de tantas comunidades como bienes inmuebles o conjuntos inmobiliarios haya.

A efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la disolución de cada una de dichas comunidades de bienes 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, en virtud de la excepción prevista en el artículo 1.062 del Código Civil, por lo que estaría sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Por el contrario, si se efectuara la disolución simultánea de las distintas comunidades, con intercambio entre los comuneros de los bienes de una u otra comunidad, como si de una única comunidad de bienes se tratara, en principio, no parece cumplirse la exigencia de que las compensaciones entre los comuneros sean en metálico. En tal caso, no resultaría de aplicación el supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, 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 hecho de que la compensación de un comunero al otro consista total o parcialmente en la asunción de su parte de deuda en un préstamo hipotecario no significa que la compensación no haya sido en metálico, sino que tal compensación en metálico se ha destinado –por pacto entre ellos– a la cancelación de la deuda dineraria de dicho comunero.

No obstante, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, plasmada en su sentencia 1502/2019, de 30 de octubre de 2019, en la disolución de comunidades de bienes sobre bienes indivisibles, si las prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, resultará aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y, consecuentemente, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. A este respecto, también cabe la formación de lotes equivalentes y proporcionales a adjudicar a cada comunero en proporción a sus cuotas de participación.

En definitiva, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás, deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); y ello, con independencia de que la compensación sea en metálico, mediante la asunción de deudas del otro comunero o mediante la dación en pago de otros bienes. En este último caso, en opinión del Tribunal Supremo, solo tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de bienes privativos de un comunero al otro, pero no la de bienes que ya estaban en condominio, pues en tal caso no se produce transmisión alguna, sino disolución de una comunidad de bienes con especificación de un derecho que ya tenía el condómino que se queda con el bien.

EXTINCIÓN FORMANDO LOTES DEL MISMO VALOR PERO PROCEDENTES DE DIVERSAS COMUNIDADES

(Consulta DGT V2021-21 de 07/07/2021)

De lo expuesto por los consultantes en el supuesto planteado, parece que existen diversas comunidades de bienes, algunas en las que participan solo los cuatro consultantes y otras en las que también participaba su madre y abuela, fallecida. Partiendo de dicha premisa, procede contestar las cuestiones planteadas del siguiente modo:

Primero: Disolución de manera independiente de cada comunidad de bienes, sin excesos de adjudicación.

Por lo que se refiere a la primera consulta, como se ha indicado anteriormente, la disolución de estas comunidades supondrá la existencia de negocios jurídicos diferentes. Por tanto, es correcto que la disolución de las comunidades de

bienes se haga de manera separada e independiente por cada una de ellas, en los términos que se acaban de exponer. En tal caso, si, como se indica en la consulta, no se producen excesos de adjudicación, tales operaciones no estarán sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino a la de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Segundo: Posibilidad de formación de lotes iguales y disolución y adjudicación en un único documento.

En cuanto a la segunda consulta, sobre si es correcta la formación de lotes iguales teniendo en cuenta todos los inmuebles, de manera que no hubiese compensaciones en efectivo, y disolución de todas las comunidades de bienes a la vez y adjudicación de los inmuebles en un único documento, cabe señalar en primer lugar, que la respuesta no puede ser única, porque, según se indica en el escrito de consulta, no todos los inmuebles en comunidad pertenecen a los mismos comuneros, lo que lleva a distinguir entre comunidades de bienes con idénticos comuneros y las demás.

A este respecto, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo expuesta anteriormente, es posible distribuir los bienes indivisibles entre todos los copropietarios mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando en lo posible los excesos de adjudicación. En tal caso, como en el anterior, la operación no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino a la de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Ahora bien, esta formación de lotes deberá realizarse solo con los bienes en los que participen los mismos comuneros, sin intercambio con bienes de comunidades con distintos comuneros, pues en tal caso, sí se tratará de transmisiones, en concepto de permutas, que estarán sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y, por ello, no a las de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

**EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE UN BIEN CON ADJUDICACIÓN A UN COMUNERO QUE COMPENSA EN METÁLICO.
SE MANTIENEN EN INDIVISIÓN OTROS CONDOMINIOS**

(Consulta DGT V1731-21 de 03/06/2021)

Como antes se ha señalado, 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 supuesto planteado se trata de cuatro bienes inmuebles que pertenecen a diferentes titulares y en diferentes porcentajes, habiendo sido adquiridos, bien por compra, bien por herencia, lo que, de conformidad con lo anteriormente expuesto, implica la existencia de cuatro comunidades de bienes, tantas como bienes inmuebles hay. Y, como también se expuso, cuando un comunero adquiere las cuotas de los demás partícipes se produce la extinción de la comunidad, como ocurre en el presente caso, en el que se adjudica la totalidad del bien a la consultante, que compensará a sus condóminos en metálico, cumpliendo así todos los requisitos para que dicha adjudicación no quede sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD en virtud de la excepción prevista en el artículo 1.062 del Código Civil, indivisibilidad del bien o desmerecimiento por su división, adjudicación a uno solo y compensación económica por parte del comunero que recibe el exceso.

En consecuencia, la no sujeción a la modalidad de transmisiones determinará su tributación por la cuota variable del documento notarial, al tipo de gravamen del 0,50 por 100, salvo que haya sido aprobado otro por la Comunidad Autónoma competente, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, sin que esta Dirección General tenga competencia para informar sobre ello, al tratarse de una norma aprobada en el ejercicio de las competencias normativas que atribuyen a las distintas Comunidades Autónomas los artículos 47 y siguientes 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 (artículo 55.2.a) de la citada ley).

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE UN BIEN CON ADJUDICACIÓN A UN COMUNERO QUE COMPENSA EN METÁLICO MANTENIENDO EN INDIVISIÓN OTROS BIENES.

(Consulta DGT V1925-21 de 21/06/2021)

Se disuelve el condominio sobre uno de los bienes inmuebles que es una vivienda unifamiliar y permanecen en proindiviso en el resto del patrimonio. En caso de que la vivienda unifamiliar que se va a adjudicar una de las comuneras sea el único bien inmueble que forme parte de la comunidad de bienes, la operación será la disolución de una comunidad de bienes en la que el exceso de adjudicación es inevitable y se compensa con dinero, en cuyo caso tributará por el concepto de actos jurídicos; ahora bien, si dicha comunidad de bienes está formada por más inmuebles, ya no se estará disolviendo la comunidad, puesto que ésta continuará con un inmueble menos; en este caso, la comunera que se adjudique el inmueble estará adquiriendo la cuota parte del mismo de la otra comunera, y la operación ya no tributará por el concepto de actos jurídicos documentados sino que tributará por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

SEGREGACIÓN DE FINCA Y ADJUDICACIÓN AL COMUNERO QUE SE SEPARA DE LA PORCIÓN SEGREGADA

(Consulta DGT de V1969-21 de 23/06/2021)

- Segregación

La segregación de una finca es la separación de una porción de la misma para formar una finca nueva. Supone, por tanto, una alteración física del inmueble al objeto de su constancia en el Registro de la Propiedad, sin afectar a la titularidad del mismo y sin implicar, en modo alguno, ni la transmisión ni el gravamen del inmueble. La inexistencia de transmisión excluye la tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales del ITP y AJD, pero determina la aplicación de la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, dada la concurrencia de los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido:

(...)

La base imponible se determinará de conformidad con la regla general contenida en el artículo 30.1 del Texto Refundido, complementada con el artículo 70.3 del Reglamento. Conforme al apartado primero del artículo 30: "servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa", precisando el reglamento del impuesto cuál es el objeto valuable que debe ser tomado en consideración para fijar la base imponible en los distintos supuestos de modificación registral de fincas que contempla, estableciendo que en el caso de la segregación la base imponible estará constituida por el valor de las fincas segregadas.

- Adjudicación de la porción segregada al comunero que se separa

Dado que la comunidad de bienes se produce por la concurrencia de varios titulares en la propiedad de una cosa o un derecho, el que se separe algún comunero o que se incorpore uno nuevo o no determina por sí solo que se extinga la comunidad de bienes y nazca una nueva, siempre que se mantenga la pluralidad de titulares, como sucede en el supuesto planteado, en el que la comunidad subsistente entre los demás comuneros.

En cuanto a la adjudicación de la porción segregada al comunero, en proporción a su cuota de participación, no supone una verdadera transmisión pues no se atribuye al comunero algo que éste no tuviera con anterioridad, como resulta del artículo 450 del Código Civil al decir que "cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión". En este sentido el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente que la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. La inexistencia de transmisión determina, de igual forma que en el apartado anterior, la aplicación

de la cuota variable del documento notarial, teniendo en cuenta, además, que, al producirse exceso de adjudicación, no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 7.2.b) del Texto Refundido del ITP y AJD. La base imponible se determinará en función del valor de la porción que se adjudica, sin que en nada obste el hecho de la anterior tributado por el concepto de segregación, pues aun cuando el valor de la finca sea el mismo en ambos casos, se trata de dos hechos jurídicos independientes.

MODIFICACIÓN DE LA ESCRITURA DE DIVISIÓN HORIZONTAL CON EL OBJETO DE DIVIDIR ALGUNA DE LAS PLANTAS EN DOS OFICINAS INDEPENDIENTES.

(Consulta DGT V1732-21 de 03/06/2021)

En 1991 la titular de una finca llevo a cabo la división horizontal de la misma de la que surgieron, entre otras, las entidades nº 23, correspondiente a la planta 5ª, puerta 4ª, finca registral nº 12.941, y la entidad nº 24, correspondiente a la planta 5ª, puerta 1ª, finca registral 12.943. En 1999, la propietaria vendió la finca registral 12.941, entidad nº 23, produciéndose con posterioridad sucesivas ventas, siendo la última de ellas la que tuvo lugar en 2019 a favor del consultante. En 2020, la propietaria inicial le informa de que en la transmisión de 1999 se cometió un error pues la finca efectivamente transmitida era la registral 12.943, entidad nº 24, error que fue perpetuándose en las sucesivas transmisiones.

En este momento ambas partes pretenden subsanar la discrepancia entre las escrituras y la realidad pues el consultante manifiesta que el realmente adquirió la finca identificada como vivienda 5º 1ª, entidad nº 24 y finca registral 12.943, mientras que en la escritura, inscripción registral y escritura de hipoteca figura la finca 12.941. Para lograr la subsanación adjuntan a tal efecto el borrador de una escritura de permuta.

No existirá variación de la superficie en total de uso de oficina por planta. Las plantas que se modifiquen pasarán de tener una oficina de 310 metros cuadrados a dos de 155 metros cuadrados.

La modificación de la declaración de obra nueva y la división horizontal constituyen operaciones sujetas a la cuota variable de documentos notariales, de la modalidad de actos jurídicos documentados, al concurrir todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

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

Será sujeto pasivo el propietario de la obra nueva que se declara y que se divide horizontalmente, es decir, la entidad consultante.

PERMUTA DE DOS FINCAS ENTRE LOS INTERVINIENTES CON EL OBJETO DE SUBSANAR UN ERROR EN ESCRITURAS Y REGISTRO PARA ADAPTARLAS A LA REALIDAD FÁCTICA

(Consulta DGT V1900-21 de 17/06/2021)

1. El intercambio de dos fincas entre los intervinientes en una transmisión anterior otorgada en escritura pública constituirá un nuevo negocio jurídico distinto del anterior; en concreto, se tratará de una permuta de bienes sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, debiendo tributar cada permutante por la finca que adquiera en virtud de la referida permuta.

2. No obstante lo anterior, si la transmisión anterior adoleciese de alguno de los vicios que anulan el consentimiento (error, violencia, intimidación o dolo), será nula. En este sentido, el error en la finca transmitida constituiría un error en la propia cosa ("error in corpore"), y, por ello, causa de nulidad de la transmisión. En tal caso, la subsanación del error cometido en la transmisión inicial no constituirá un nuevo negocio jurídico y no se producirá la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, siendo los intervinientes en dicha transmisión, que alegan el error, quienes deberán probar de forma fehaciente ante la Administración tributaria competente la existencia de dicho error. En caso contrario, la permuta se considerará legalmente efectuada a todos los efectos civiles y fiscales.

ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA CON OPCIÓN DE COMPRA

(Consulta DGT V1730-21 de 03/06/2021)

Primero: Impuesto sobre el Valor Añadido

(...)

1. Están sujetas al IVA todas operaciones realizadas por empresarios o profesionales (art, 4)
2. Las operaciones de arrendamiento confieren a quien las realiza la condición de empresario o profesional, si no la tuviera previamente (art. 5)
3. A efectos del IVA, el arrendamiento con opción de compra de un bien puede tener la consideración de “entrega de bienes” o de “prestación de servicios” en función de que exista o no compromiso por parte del arrendatario de ejercitar la opción al finalizar el arrendamiento:
Si no existe tal compromiso, el arrendamiento debe calificarse como prestación de servicios, con devengo del IVA en forma sucesiva, a medida que se producen los vencimientos de las cuotas arrendaticias.
Si existiera dicho compromiso:
El arrendamiento tendrá la consideración de prestación de servicios hasta el momento en que el arrendatario se compromete frente al arrendador a ejercitar la opción de compra sobre el citado bien (art. 11. Dos 2º).
Desde dicho momento la operación se considera una entrega de bienes (art. 8. Dos .5).
En el supuesto que se examina, dado que se plantea expresamente la posibilidad de que no se llegue a ejercitar la opción, no parece que exista tal compromiso, por lo que el arrendamiento tendrá la consideración de prestación de servicios.
5. Con carácter general el arrendamiento de viviendas constituye una actividad de prestación de servicios exenta, quedando, sin embargo, excluidos de la exención los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto. Y aunque no están exentas las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero, se establece que dichos contratos tendrán una duración mínima de diez años, por lo que dicha excepción no resulta de aplicación en el supuesto planteado en el que se prevé establecer una duración de seis años.
6. En conclusión, si el arrendamiento con opción de compra es realizado por el promotor de la edificación, el ejercicio de la opción tendrá la consideración de primera entrega y no estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, cuando el contrato de arrendamiento es realizado por un no promotor, la posterior entrega de la vivienda como consecuencia del ejercicio de la opción de compra supondrá una segunda entrega sujeta y exenta del Impuesto, por lo que, en tal, caso, las prestaciones de servicios derivadas del contrato de arrendamiento constituirán, asimismo, una operación exenta del Impuesto.

Segundo: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

(...)

- A) Por regla general, las operaciones realizadas por un sujeto pasivo del IVA, sujetas y no exentas de dicho impuesto, estarán no sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD según lo dispuesto en los artículos 7.5 del Texto Refundido del citado impuesto que determina la incompatibilidad entre ambos conceptos tributarios.
En tal caso, si las referidas operaciones se documentasen en escritura pública, la no sujeción de la transmisión por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría la aplicación la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto: (...)
La base imponible del impuesto para la documentación en escritura pública de cualquiera de los tres negocios jurídicos citados, contrato de arrendamiento, derecho de opción de compra y ejercicio de la opción de compra, será el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa, de acuerdo con el artículo 30.1 antes citado.
- B) Ahora bien, si se tratase de alguna de las operaciones exceptuadas de la regla general en el artículo 7.5 del Texto Refundido, por tratarse de operaciones no sujetas al IVA o sujetas pero exentas del mismo sin renuncia a la exención, dichas operaciones estarán sometidas a 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 la modalidad 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.

Por último, en caso de ejercitarse la opción, en nada afectaría que se hubiera pactado que parte de lo abonado en concepto de alquiler se descontará del precio de compra, pues dicho pacto no altera ni el valor declarado ni la base imponible que, en cualquier caso, sigue siendo el valor real del bien que resulte de la comprobación administrativa.

.....
ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA CON DESTINO A ALQUILER TURÍSTICO

(Consulta DGT V1902-21 de 17/06/2021)

La actividad consistente en el arrendamiento por períodos de tiempo de viviendas o parte de las mismas, sin prestar ningún servicio propio de la industria hotelera y limitándose a poner a disposición del arrendatario la vivienda, se considera exenta del Impuesto.

Si, efectivamente, no se prestan otro tipo de servicios propios de la industria hotelera y además la vivienda se arrienda únicamente a arrendatarios que sean personas físicas, y que la destinen para su uso exclusivo como vivienda, tales servicios de arrendamiento de vivienda se considerarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, el artículo el artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre -en adelante TRLITPAJD- en sus apartados 1 y 5, textualmente establece lo siguiente:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

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

(...)

5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Por lo tanto, al resultar la operación sujeta y exenta de IVA, quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en virtud del artículo 7.5 del TRLITPAJD.

.....
DISOLUCIÓN DE PRO INDIVISO SOBRE UN LOCAL COMERCIAL ALQUILADO Y POSIBLE TRANSMISIÓN A UN TERCERO

(Consulta DGT V1906-21 de 18/06/2021)

La adquisición en proindiviso de un bien por varias personas determina la existencia de una comunidad de bienes. Y esto sucede así por imperativo legal, tal y como se establece en el Código Civil, por lo que la voluntad de las partes de constituir o no dicha comunidad resulta irrelevante a estos efectos.

No obstante, para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto.

La consideración como sujeto pasivo del Impuesto de la comunidad de bienes compuesta por los copropietarios a que se refiere la consulta, esto es, el consultante y otra persona física, requiere que las operaciones que han de efectuarse se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por dicha comunidad y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la

actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto la existencia de una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto. En caso contrario, es decir, si existe una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo. En ese caso, 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, dicha comunidad realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

En lo que se refiere al concepto de entrega de bienes, el artículo 8.Dos.2º de la Ley 37/1992 expresamente otorga la naturaleza de entrega de bienes, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a "las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación."

Por aplicación de dicho precepto, la adjudicación del local objeto de consulta por la comunidad de bienes a los comuneros en caso de disolución de la misma tiene la consideración de entrega de bienes, operación que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, y en base a la cuestión objeto de consulta relativa a la segunda y ulterior entrega del local a los comuneros o a un tercero, podría resultar de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, que declara exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

"22.A) 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.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el número 1.º del artículo 7 de esta Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número.(...)"

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

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

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

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:(...)

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

indican a continuación:(...)

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

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

(...).”

VENTA POR UNA MERCANTIL DE UNA EDIFICACIÓN EN CURSO DE CONSTRUCCIÓN

(Consulta DGT V2166-21 de 29/07/2021)

En relación con la entrega de edificaciones sin terminar, es conveniente recordar que, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 3 de octubre de 2016, número V4208-16, que, a los efectos de calificar una entrega de edificaciones como primera o segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención aludida, es requisito esencial que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Por el contrario, si el objeto de la entrega es una edificación en fase de construcción, no serán aplicables los conceptos de primera o segunda entrega a que se refiere dicho precepto ni, en su caso, la exención que en él se contempla. La entrega de una edificación en construcción o no terminada estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso, cuando se realice por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Así se desprende del artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 que dispone que la exención relativa a los terrenos rústicos no se extenderá, en particular a:

“(...).b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.”

Con ello se consigue el fin perseguido por la Ley, que consiste en someter al Impuesto todo el proceso urbanizador.

DISOLUCIÓN DEL PROINDIVISO Y DIVISIÓN HORIZONTAL

(Consulta DGT V2185-21 de 30/07/2021).

Se consulta sobre la disolución del proindiviso procediendo, en primer lugar, a la división horizontal. de los edificios de viviendas y, a continuación, a disolver el condominio mediante la formación de cinco lotes de igual valor, incluyendo en todos los lotes el pleno dominio de viviendas resultantes de la división horizontal y el pleno dominio de fincas rústicas.

Hay tres comunidades de bienes que, una vez realizada la división horizontal, están compuestas por varias viviendas, locales y trece fincas rústicas, adquiridas por el consultante y sus hermanos en virtud de la herencia de su abuelo, de la herencia de su abuela y de donación de su madre de la nuda propiedad (con posterior consolidación de dominio), siendo la participación de cada comunero en cada uno de los bienes un 20 por 100 cada comunero.

Cada comunidad de bienes se va a disolver en su totalidad sin excesos de adjudicación en una única unidad de acto, adjudicando a cada comunero el pleno dominio sobre uno o varios inmuebles, siendo esta adjudicación proporcional a su participación del 20 por ciento en el proindiviso, sin que se produzcan excesos de adjudicación.

Por tanto, bajo este supuesto, no se produce la sujeción al IIVTNU en la adjudicación del pleno dominio de los bienes inmuebles de cada uno de los lotes a cada uno de los hermanos, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto al no haber transmisión del derecho de propiedad.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de los inmuebles adjudicados a cada uno de los hermanos y para la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa futura transmisión será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que

haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio del período de generación será la fecha en la que los hermanos adquirieron en su día la propiedad del inmueble (ya sea por herencia o por donación) y no la fecha en la que se adjudica a cada hermano el 100% del pleno dominio sobre los inmuebles por disolución del condominio entre ellos.

Por último, debe señalarse que la adjudicación del pleno dominio de los bienes inmuebles rústicos a los 5 hermanos no determina la sujeción al IIVTNU, por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 del TRLRHL.

Disolución del condominio sobre los inmuebles A y B, adjudicando el 100 por ciento del pleno dominio de cada uno de ellos a uno de los consultantes, con compensación económica al resto de comuneros (Consulta DGT V1817-21 de 09/06/2021).

En la operación planteada de no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto al considerarse que no existe transmisión del derecho de propiedad.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de los inmuebles adjudicados a cada uno de los consultantes y para la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa futura transmisión será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU.

.....
CONMUTACIÓN DE TODO O PARTE DEL USUFRUCTO UNIVERSAL, EN UNA SUCESIÓN TESTADA SUJETA AL DERECHO COMÚN, EN LA QUE LA TESTADORA NO HA AUTORIZADO EXPRESAMENTE.

(Consulta DGT V2072-21 de 09/07/2021).

El artículo 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Decreto Ley 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), en adelante RISD, dispone lo siguiente:

“Art. 57. Pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio.

Cuando en virtud de lo dispuesto en los artículos 839 y 840 del Código Civil se hiciese pago al cónyuge sobreviviente de su haber legítimo en forma o concepto distinto del usufructo, se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas del artículo 49, sin que haya lugar, en consecuencia, a practicar liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por extinción del usufructo. Pero cuando el valor de lo adjudicado en forma distinta del usufructo fuese menor o mayor de lo que correspondería al cónyuge viudo, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso, o del cónyuge viudo en el segundo.”.

En recientes sentencias, el Tribunal Supremo (STS núm. 1248/2020 de 1 de octubre de 2020 (Rec. Núm. 307/2019), STS núm. 1112/2020 de 23 de julio de 2020 (Rec. Núm. 2391/2019) y STS 1113/2020 de 23 de julio de 2020 (Rec. Núm. 7380/2018)) ha establecido una interpretación en relación a los supuestos de conmutación del usufructo viudal y la posible aplicación a estos casos de lo dispuesto en el artículo 57 del RISD. Aunque los supuestos de conmutación que se examinan en estas sentencias están sujetos al Derecho Catalán, el Tribunal Supremo se pronuncia sobre determinados aspectos también aplicables en el Derecho Civil Común. Así, en el fundamento de derecho tercero se establece el criterio de la Sala sobre la atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que legítimamente les corresponde, cuyo contenido se reproduce parcialmente a continuación:

“1. (...) en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, siguiendo la tesis germanista, la adquisición de la herencia se produce en el momento del fallecimiento del causante, tal y como se desprende del artículo 24.1 LISD (...) y del artículo 10.2 RISD (...).

Ello comporta que, a los efectos examinados, la adquisición del derecho de usufructo vitalicio legado a doña X por su esposo con carácter universal sobre todos los bienes de la herencia, se produjo el 18 de febrero de 2009, momento en el que los coherederos adquirieron también la nuda propiedad de todos los bienes de la herencia, adquisición que no requiere de partición alguna.

Por tanto, cuando el 28 de julio de 2009, en la escritura de manifestación y aceptación de herencia otorgada, deciden conmutar el usufructo vitalicio legado en la plena propiedad sobre determinados bienes, adquiriendo los coherederos la plena propiedad del resto de bienes, nos encontramos ante un acto traslativo de dominio que debe tributar independientemente.

En efecto, la partición realizada es expresión de la voluntad de las partes, si bien al no corresponderse con las disposiciones testamentarias, comporta la existencia de un negocio jurídico distinto del de la adquisición de la herencia.

(...)

3. Además, aun cuando se entendiera aplicable el artículo 57 del RISD, dicho precepto viene referido a los derechos legitimarios, es decir, a aquellos atribuidos “ex lege”, como legítima, a los herederos forzosos –descendientes y cónyuge–, a los que hacen referencia los artículos 839 y 840 del Código Civil; lo que difiere del supuesto examinado en que la partición, tal y como hemos reiterado, se efectúa como manifestación de voluntad de las partes, de tal forma que la cónyuge sobreviviente, legataria del usufructo universal de los bienes por el testador, y los hijos, instituidos herederos universales, llevan a cabo un negocio jurídico diferenciado del de la aceptación de la herencia del causante.”

Por otra parte, el artículo 1.538 del Código Civil, dispone que “La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.”. A este respecto, el artículo 23 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante RITPAJD–, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio), determina lo siguiente:

“Artículo 23.

En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos.”

Vista la normativa expuesta, cabe indicar que la liquidación de la herencia debe realizarse en proporción al haber hereditario que corresponda a cada una de los herederos y legatarios según las reglas de la herencia y, en concreto, en función de lo que establezca el testamento. Por lo tanto, de acuerdo con la interpretación que el Tribunal Supremo hace del artículo 57 del RISD, este sólo sería aplicable en los supuestos en los que la conmutación del usufructo afecte a los derechos legitimarios, es decir, a aquellos atribuidos “ex lege”, como legítima a los herederos forzosos, a los que hacen referencia los artículos 839 y 840 del Código Civil. En los demás casos se producirán dos negocios jurídicos independientes, la aceptación de la herencia que tributará por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el que el cónyuge viudo adquiere el usufructo de los bienes y los herederos universales la nuda propiedad y, con posterioridad, la permuta de la nuda propiedad por usufructo y viceversa. En este caso, los herederos universales, debido a la consolidación de dominio sobre determinados bienes, sólo pagarán la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo, y el cónyuge viudo tributará en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la adquisición de la nuda propiedad de los bienes que se adjudique, tal y como establece el artículo 51.4 del RISD.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

PERCEPCIÓN DE LA PRESTACIÓN DEL PLAN INDIVIDUAL DE AHORRO SISTEMÁTICO (PIAS) A CAUSA DEL FALLECIMIENTO DE SU MARIDO

(Consulta DGT V1684-21 de 01/06/2021).

Los PIAS son, de acuerdo con lo dispuesto en la DA 3ª de la LIRPF, seguros individuales de vida en los que contratante debe ser el asegurado y beneficiario. No obstante, una vez cumplido este requisito, se puede designar a un tercero como beneficiario para el caso de fallecimiento del contratante, como sucede en el presente caso, en el que la consultante ha sido designada como beneficiaria del PIAS en caso de fallecimiento de su cónyuge, tomador y asegurado del mismo.

La percepción de la prestación correspondiente al PIAS por la consultante, en forma de capital, supone la realización del hecho imponible previsto en el artículo 3.1.c) de la LISD, al tratarse de la percepción de una prestación por un beneficiario de un contrato de seguro sobre la vida, en el que el contratante es una persona distinta del beneficiario, debiendo tributar, por lo tanto, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El sujeto pasivo obligado al pago del impuesto será el beneficiario, en este caso la consultante, de acuerdo con el artículo 5 c) de la LISD, constituyendo la base imponible el importe de la cantidad percibida en forma de capital o su equivalente (si se percibe de forma periódica), que será el resultado de la capitalización de la renta vitalicia o temporal. La cantidad percibida se liquidará acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria de la beneficiaria ya que el causante es, a su vez, el contratante del seguro individual.

FALLECIMIENTO DE UN HERMANO DISCAPACITADO AL QUE TENÍAN COMO HIJO A CARGO EN SU DOMICILIO

(Consulta DGT V1686-21 de 01/06/2021).

La posibilidad de asimilar la figura del tutor legal, que en este caso ni siquiera ostenta la consultante –y causahabiente– sino el cónyuge de esta respecto del causante, con la de ascendiente del tutelado no está prevista por la actual normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así lo manifestó este Centro Directivo en la contestación a la consulta vinculante V1106-05 de 15 de junio de 2005.

Por tanto, la condición de tutor legal del causante que en este caso ostentaba el cónyuge de la consultante no confiere a ésta el grado de parentesco correspondiente a los ascendientes, ni a efectos de determinar el grupo correspondiente de los regulados en el artículo 20.2 de la LISD ni a ningún otro efecto.

Por ello, para fijar el grupo de parentesco de la consultante deberá atenderse a su condición de hermana del causante, por la que le corresponderá el grupo III, como pariente colateral de segundo grado.

No obstante, ha de advertirse que, de tener el causante su residencia habitual en Andalucía en el momento del fallecimiento, deberán aplicarse las disposiciones que, en materia de reducciones y coeficientes en función del grupo de parentesco, en su caso, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en ejercicio de sus competencias, de acuerdo con lo previsto en el artículo 20.1 de la LISD.

TESTAMENTO QUE ESTABLECE LA VENTA DE TODOS LOS BIENES Y LA DISTRIBUCIÓN EN LEGADOS PORCENTUALES DEL IMPORTE OBTENIDO

(Consulta DGT V1929-21 de 21/06/2021).

Dado que, los legados están sometido a condición suspensiva (el legado será, en su caso, el dinero derivado de la venta de los activos), el impuesto no se devengará con el fallecimiento del causante, sino con la venta de los activos.

Ahora bien, en cuanto a las obligaciones formales y, en concreto, a la obligación de declarar, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre de 1991) –RISD–, cuyo artículo 67 regula los plazos de presentación de documentos.

CUENTAS BANCARIAS SOLIDARIAS O INDISTINTAS

(Consulta DGT V2005-21 de 01/07/2021).

El análisis de las facultades 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 los cotitulares o haya fallecido alguno de ellos. A este respecto, cabe indicar que no existe un sistema de atribución de bienes o derechos en el ámbito fiscal diferente al del ordenamiento jurídico general.

El Derecho tributario no modifica la titularidad de los bienes y derechos, por lo que ésta se regirá, a efectos tributarios, por las normativas sustantivas civiles o administrativas que resulten aplicables.

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 titular 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.

Asimismo, la titularidad de disposición total sobre el saldo de la cuenta solo 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. 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 corresponda al fallecido, que debe integrarse en el caudal relicto del causante y pasar a sus causahabientes (herederos o legatarios).

No es posible establecer a priori el porcentaje del dinero depositado en cuentas bancarias solidarias o indistintas que corresponde a cada uno de los cotitulares de dichas cuentas, sino que dicha cuestión debe ser probada por los interesados. En el supuesto planteado, será el consultante, quien deberá probar qué parte del dinero corresponde a cada titular.

Por último, destacar que nuestro ordenamiento jurídico establece el principio de libre aportación de pruebas, siendo aplicables, a estos efectos, las normas previstas en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

APORTACIÓN, POR LOS HERMANOS, DE LAS PARTICIPACIONES EN DIVERSAS ENTIDADES, ADQUIRIDAS POR DONACIÓN DE SUS PADRES, A SUS RESPECTIVAS SOCIEDADES HOLDING

(Consulta DGT V1819-21 de 09/06/2021).

De acuerdo con lo establecido en los epígrafes 1.3.e) y 1.3.f) de su Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar (BOE del 10 de abril de 1999), la referencia legal al mantenimiento de lo adquirido debe entenderse hecha al valor de lo adquirido.

En este sentido, no afectará al requisito de mantenimiento la posterior aportación de las participaciones donadas a otra entidad mercantil, siempre que se mantenga el valor por el que se practicó la reducción y el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las participaciones que vengan a sustituir a aquellas. Para esto último, y dado que la entidad destinataria sería de la exclusiva propiedad de la consultante, sería necesario que, por sí misma, cumpliera respecto de la entidad los requisitos previstos en artículo 4.Ocho. Dos. de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

DONACIÓN O HERENCIA DE SUS PADRES, AMBOS RESIDENTES FISCALES EN MÉXICO, POR UNA PERSONA CON DOBLE NACIONALIDAD ESPAÑOLA Y MEXICANA Y QUE TIENE SU DOMICILIO PERSONAL Y FISCAL EN UNA VIVIENDA ARRENDADA EN MADRID

(Consulta DGT V2025-21 de 07/07/2021).

Para determinar la residencia habitual en España de los contribuyentes por ISD, que dará lugar a la sujeción al impuesto por obligación personal, el apartado 2 del artículo 6 de la LISD se remite a las normas del IRPF.

Esta remisión debe entenderse realizada a la totalidad de las normas que rigen a efectos del IRPF y, por lo tanto, no solo a la normativa interna, esto es, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) y su Reglamento de desarrollo, sino a toda la normativa relativa al IRPF.

Por lo tanto, en el supuesto planteado, si a efectos del IRPF se determina que el consultante no es residente fiscal en España durante los ejercicios 2020 y 2021 como consecuencia de la aplicación del Convenio entre España y México para evitar la doble imposición internacional y que, por lo tanto, no es contribuyente por IRPF, el consultante tampoco será residente en España a efectos del ISD, y, por lo tanto, no estará sujeto por obligación personal de contribuir por este impuesto, sino por obligación real, en los términos previstos en el artículo 7 de la LISD.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS51

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA51

-Extinción del condominio, sobre tres conjuntos inmobiliarios, mediante la formación de dos lotes de bienes inmuebles, equivalentes en valor, y la adjudicación del pleno dominio de un lote a cada comunero	51
-Extinción de una única comunidad de bienes formada por cuatro personas físicas en la que dos de los comuneros son un matrimonio en régimen de separación de bienes y los otros dos comuneros son un matrimonio en régimen de sociedad de gananciales.	51
-Disolución del condominio sobre uno de los inmuebles, que es una vivienda unifamiliar, permaneciendo el proindiviso sobre el resto del patrimonio	52
-Operaciones previas a la disolución de los condominios.	53
-Disolución del condominio sobre cinco inmuebles.....	53
-Liquidación parcial de la sociedad de gananciales y adjudicación parcial de la herencia.....	54
-Donación, a sus cuatro hijos, de la nuda propiedad de la vivienda, recibida por donación de su madre, reservándose el usufructo vitalicio sobre la misma	54
-División horizontal y disolución de proindiviso	55
-Disolución del condominio con compensación económica al resto de comuneros	56

NOTA IMPORTANTE:

Estando ya ultimada la presente revista se ha tenido noticia de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, por la que DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD Y NULIDAD DE LOS ARTS. 107.1 PÁRRAFO SEGUNDO, 107.2 A) Y 107.4 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE LAS HACIENDAS LOCALES. En el próximo número les informaremos ampliamente.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO, SOBRE TRES CONJUNTOS INMOBILIARIOS, MEDIANTE LA FORMACIÓN DE DOS LOTES DE BIENES INMUEBLES, EQUIVALENTES EN VALOR, Y LA ADJUDICACIÓN DEL PLENO DOMINIO DE UN LOTE A CADA COMUNERO

(Consulta DGT V1901-21 de 17/06/2021).

En el presente supuesto se han adquirido diversos inmuebles o conjuntos inmobiliarios en proindiviso, en distintos momentos y en distintos lugares, por lo que se entiende que existirán tantas comunidades como bienes inmuebles haya.

Suponiendo que cada uno de los tres conjuntos inmobiliarios objeto de adjudicación constituyen un bien indivisible o que desmerecería mucho por su división, el exceso originado por la adjudicación del lote 1 a uno de los cónyuges y el lote 2 al otro cónyuge no determinaría la sujeción al IIVTNU, siempre que el pago del exceso de adjudicación se realice en metálico.

No obsta a la conclusión anterior el hecho de que la compensación al otro cónyuge consista en la asunción de su parte de deuda en un préstamo hipotecario común, pues eso no significa que la compensación no haya sido en metálico, sino que tal compensación en metálico se ha destinado –por pacto entre ellos– a la cancelación de la deuda dineraria de dicho cónyuge.

EXTINCIÓN DE UNA ÚNICA COMUNIDAD DE BIENES FORMADA POR CUATRO PERSONAS FÍSICAS EN LA QUE DOS DE LOS COMUNEROS SON UN MATRIMONIO EN RÉGIMEN DE SEPARACIÓN DE BIENES Y LOS OTROS DOS COMUNEROS SON UN MATRIMONIO EN RÉGIMEN DE SOCIEDAD DE GANANCIALES.

(Consulta DGT V1924-21 de 21/06/2021).

La comunidad de bienes formada por cuatro personas físicas en la que dos de los comuneros son un matrimonio en régimen de separación de bienes, siendo la participación de cada uno de estos comuneros en un 25%; y los otros dos comuneros son un matrimonio en régimen de sociedad de gananciales, siendo la participación de la sociedad de gananciales en un 50%.

La adjudicación a la sociedad de gananciales formada por el Sr. C y la Sra. D del pleno dominio sobre el lote de bienes inmuebles que representan el 50% del patrimonio de la comunidad de bienes, respeta la participación de aquella en la comunidad, es decir, la adjudicación se realiza en proporción a su cuota de participación en la cosa común. Y, además, esta adjudicación a la sociedad de gananciales, sin atribución de cuotas a cada uno de los cónyuges, no es óbice para que se considere disuelta la comunidad de bienes consultante.

Bajo el supuesto de que, desde la constitución de la comunidad de bienes con la adquisición del primero de los bienes inmuebles, dos de los comuneros (Sr. A y Sra. B) ya estuvieran casados en régimen de separación de bienes y los otros dos

comuneros (Sr. C y Sra. D) estuvieran casados en régimen de sociedad de gananciales y no se haya modificado ninguno de los regímenes económico-matrimoniales hasta la operación planteada en la consulta, con la operación planteada en la consulta, se estaría ante una disolución de la comunidad de bienes con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su interés en la comunidad, por lo que no se producirá la sujeción al IIVTNU. Y dicha no sujeción no queda desvirtuada por la compensación en metálico efectuada con la finalidad de ajustar la valoración de los lotes como consecuencia del carácter indivisible de los inmuebles asignados.

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

DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE UNO DE LOS INMUEBLES, QUE ES UNA VIVIENDA UNIFAMILIAR, PERMANECIENDO EL PROINDIVISO SOBRE EL RESTO DEL PATRIMONIO

(Consulta DGT V1925-21 de 21/06/2021).

Si el inmueble cuyo pleno dominio pretenden adjudicar a una de las comuneras es el único bien que forma parte de la comunidad de bienes, en este caso se estará ante una disolución de comunidad de bienes formada por un único bien que se adjudica a una de las comuneras que compensan económicamente a la otra, siendo el exceso de adjudicación inevitable, por lo que no se producirá el hecho imponible del IIVTNU.

En este caso, a efectos de una futura transmisión del inmueble adjudicado a una de las hermanas y a efectos de la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa futura transmisión será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio del período de generación será la fecha en la que ambas hermanas adquirieron en su día la propiedad del inmueble (ya sea por compraventa o por herencia) y no la fecha en la que se adjudica a una de las hermanas el 100% del pleno dominio sobre el inmueble por disolución del condominio entre ambas hermanas.

Por el contrario, si la comunidad está formada por más bienes, en este caso no se estará ante una disolución de una comunidad de bienes, puesto que esta continuará con un bien inmueble menos, en este caso, la comunera que se adjudique el inmueble estará adquiriendo la cuota parte del mismo de la otra comunera, nos encontramos ante un supuesto de compraventa, por el cual una comunera transmite su cuota de propiedad sobre la vivienda a la otra comunera (la adjudicataria) que la adquiere y paga a aquélla en metálico su valor.

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

A estos efectos el artículo 106.1.b) del TRLRHL dispone que es sujeto pasivo del IIVTNU a título de contribuyente:

“b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.”

De acuerdo con el artículo 106.1.b) del TRLRHL, la comunera no adjudicataria tendrá la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión de su porcentaje de propiedad sobre el bien inmueble que se adjudica a su hermana.

OPERACIONES PREVIAS A LA DISOLUCIÓN DE LOS CONDOMINIOS.

(Consulta DGT V1936-21 de 21/06/2021).

De una parte, B, C y D (titulares cada uno del 5% de la nuda propiedad sobre los inmuebles), donarán a su madre, A, sus respectivos derechos, de forma que se consolidará en sede de A la plena propiedad sobre el 65% de los inmuebles. Por otra parte, E, titular del 35% del derecho de usufructo, donará dicho derecho a sus cuatro hijos F, G, H e I, de forma que cada uno de ellos devendrá pleno propietario de un 8,75% de los inmuebles.

Las distintas donaciones planteadas como "operaciones previas a la disolución de la comunidad" son transmisiones de la nuda propiedad o del derecho real de usufructo, realizadas a título lucrativo, que determinan la sujeción al IIVTNU, siendo sujetos pasivos en cada caso la persona que adquiera el respectivo porcentaje de la nuda propiedad o del derecho real de usufructo.

Una vez realizadas estas "operaciones previas", resulta que la situación de condominio sobre los distintos inmuebles existe entre 5 comuneros, que son titulares proindiviso, en distintos porcentajes, del derecho de propiedad sobre los mismos.

Los comuneros disuelven en su totalidad los condominios sobre los distintos inmuebles, realizando las adjudicaciones del pleno dominio sobre los bienes inmuebles a los comuneros en proporción a su participación, por lo que, suponiendo que nos encontramos ante una única comunidad de bienes, cuestión sobre la que este Centro Directivo no tiene competencias para determinar si se trata de una única comunidad de bienes o de varias, siendo el órgano gestor competente, conforme a la documentación presentada, el encargado de dicha cuestión; dado que se disuelve totalmente, sin excesos de adjudicación, y cada comunero no recibe más de lo que le corresponde en proporción a su cuota de participación en la cosa común, no se está ante una transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana, por lo que no se devenga el IIVTNU.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de los inmuebles adjudicados a cada uno de los comuneros y a efectos de la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa futura transmisión, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio del período de generación será la fecha en la que los distintos comuneros adquirieron en su día la propiedad del inmueble (ya sea por compraventa, donación o herencia) y no la fecha en la que se adjudica a cada comunero el 100% del pleno dominio sobre los inmuebles por disolución del condominio entre los comuneros.

DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE CINCO INMUEBLES.

(Consulta DGT V1941-21 de 21/06/2021).

No se ha ejercido ninguna actividad económica en ellos, y todos los inmuebles son indivisibles, adjudicando a un hermano el pleno dominio sobre 4 inmuebles y al otro hermano el pleno dominio sobre el 5º inmueble, siendo idéntico el valor económico de ambos lotes, por lo que cada comunero recibiría su parte en proporción a su participación en la comunidad.

No se produce la sujeción al IIVTNU en la adjudicación del pleno dominio de los bienes inmuebles de cada uno de los lotes a cada uno de los hermanos, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto al no haber transmisión del derecho de propiedad.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de los inmuebles adjudicados a cada uno de los hermanos y a efectos de la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa futura transmisión será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio del período de generación será la fecha en la que ambos hermanos adquirieron en su día la propiedad del inmueble (ya sea por compraventa o por herencia) y no la fecha en la que se adjudica a cada hermano el 100% del pleno dominio sobre los inmuebles por disolución del condominio entre los hermanos.

LIQUIDACIÓN PARCIAL DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES Y ADJUDICACIÓN PARCIAL DE LA HERENCIA

(Consulta DGT V2004-21 de 01/07/2021).

El patrimonio final de la sociedad de gananciales debe dividirse en dos partes equivalentes, una de las cuales será para el cónyuge sobreviviente y la otra para los herederos.

Esta última formará parte de la masa hereditaria y se produce el hecho imponible del IIVTNU en cuanto a la adquisición por los herederos de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana incluidos en la masa hereditaria o en cuanto a la constitución del derecho de usufructo vitalicio a favor del cónyuge viudo.

Por el contrario, la porción del haber de la sociedad de gananciales que corresponde al cónyuge sobreviviente no está sujeta al IIVTNU, ya que no se produce ninguna transmisión de los bienes que la integran, pues estos ya pertenecían a dicho cónyuge.

En otras palabras, la división de los bienes integrantes de la sociedad de gananciales y la consiguiente adjudicación de las partes resultantes a los cónyuges en proporción a su interés en dicha sociedad no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

Ahora bien, la transmisión lucrativa de la propiedad de terrenos de naturaleza urbana por herencia o la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos, como es el derecho real de usufructo, sí está sujeta al IIVTNU, produciéndose el devengo del impuesto, tal como se ha señalado anteriormente, en la fecha del fallecimiento del causante.

Por tanto, los herederos estaban obligados a presentar la correspondiente declaración (o autoliquidación, en el caso de que así lo tenga establecido el Ayuntamiento) del IIVTNU en el plazo de 6 meses siguientes al fallecimiento del causante. En dicha declaración o autoliquidación debían incluir todos los bienes inmuebles de naturaleza urbana de los que era propietario el causante.

Si, como se señala en el escrito de consulta, no se había llevado a cabo la liquidación de la sociedad de gananciales ni la adjudicación de la herencia, al igual que hicieron respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los herederos debieron incluir en la declaración o autoliquidación del IIVTNU el 50 por ciento del valor de los terrenos propiedad de ambos cónyuges, estableciendo como sujeto pasivo contribuyente la herencia yacente, como entidad del artículo 35.4 de la LGT que adquiere la propiedad de dichos terrenos.

Ahora, como consecuencia de la adjudicación del 100 por ciento de la propiedad de la vivienda a uno de los herederos, la hija consultante, se producen los siguientes efectos en el IIVTNU:

- En el caso de que la herencia yacente hubiera tributado en su día por la adquisición del 50% de la propiedad del terreno urbano que corresponde a dicha vivienda, ahora la heredera adjudicataria deberá tributar por la adquisición lucrativa de la propiedad del otro 50 por ciento de la propiedad de dicho terreno.

- En el caso de que la herencia yacente no hubiera tributado en su día por la adquisición del 50% de la propiedad del terreno, incumpliendo así sus obligaciones tributarias, y dado que ahora ya se ha producido la adjudicación del 100 por ciento de la propiedad de la vivienda a uno solo de los herederos, resulta que la hija adjudicataria deberá tributar por la adquisición lucrativa de la propiedad del 100% de la propiedad del terreno.

DONACIÓN, A SUS CUATRO HIJOS, DE LA NUDA PROPIEDAD DE LA VIVIENDA, RECIBIDA POR DONACIÓN DE SU MADRE, RESERVÁNDOSE EL USUFRUCTO VITALICIO SOBRE LA MISMA

(Consulta DGT V2077-21 de 12/07/2021).

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

En el caso planteado, el IIVTNU se devengó, en primer lugar, el 24/04/2009, fecha en la que la madre donó a sus 5 hijos, entre los que se encontraba la consultante, el pleno dominio de un inmueble urbano, proindiviso por quintas partes cada

uno.

En ese devengo los contribuyentes del IIVTNU fueron los 5 hermanos como adquirentes de la propiedad del terreno a título lucrativo.

Posteriormente, según manifiesta la consultante, en fecha 18/07/2014 tuvo lugar la extinción del condominio sobre el inmueble, resultando la consultante adjudicataria del 100% del pleno dominio del inmueble. La consultante manifiesta que esta operación no dio lugar al devengo del IIVTNU ya que se trataba de una extinción de condominio sin exceso de adjudicación.

Suponiendo, de acuerdo con lo manifestado, que el negocio jurídico por el cual se le adjudicó a la consultante las 4/5 partes restantes del pleno dominio del inmueble no determinó el devengo ni la sujeción al IIVTNU, cuestión sobre la que no puede pronunciarse este Centro Directivo dado que no se dispone de más información al respecto, entonces, el período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto que se devenga por la donación de la nuda propiedad a los hijos de la consultante se computa desde el 25/04/2009, fecha en la que la consultante adquirió en proindiviso el inmueble por donación de su madre, y hasta la fecha en la que se otorgue la escritura pública por la cual la consultante done la nuda propiedad del inmueble a sus hijos.

Este período de generación no se ve interrumpido por aquellos actos o negocios que no determinen la sujeción al IIVTNU, como es la extinción del condominio existente entre la consultante y sus hermanos, de acuerdo con lo manifestado en la consulta.

En este nuevo devengo por la donación de la nuda propiedad tendrán la condición de contribuyentes del IIVTNU los hijos de la consultante como adquirentes de la nuda propiedad del terreno a título lucrativo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.a) del TRLRHL.

Y dado que solo es objeto de donación la nuda propiedad del terreno, para la determinación de la base imponible habrá que restar al valor del terreno en el momento del devengo (valor catastral del terreno en la fecha de la donación) el valor que corresponda al derecho de usufructo vitalicio que se reserva la consultante, que se determinará de acuerdo con las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (artículo 107.2.b) del TRLRHL).

DIVISIÓN HORIZONTAL Y DISOLUCIÓN DE PROINDIVISO

(Consulta DGT V2185-21 de 30/07/2021).

Se consulta sobre la disolución de proindiviso procediendo, en primer lugar, a la división horizontal. de los edificios de viviendas y, a continuación, a disolver el condominio mediante la formación de cinco lotes de igual valor, incluyendo en todos los lotes el pleno dominio de viviendas resultantes de la división horizontal y el pleno dominio de fincas rústicas.

Hay tres comunidades de bienes que, una vez realizada la división horizontal, están compuestas por varias viviendas, locales y trece fincas rústicas, adquiridas por el consultante y sus hermanos en virtud de la herencia de su abuelo, de la herencia de su abuela y de donación de su madre de la nuda propiedad (con posterior consolidación de dominio), siendo la participación de cada comunero en cada uno de los bienes un 20 por 100 cada comunero.

Cada comunidad de bienes se va a disolver en su totalidad sin excesos de adjudicación en una única unidad de acto, adjudicando a cada comunero el pleno dominio sobre uno o varios inmuebles, siendo esta adjudicación proporcional a su participación del 20 por ciento en el proindiviso, sin que se produzcan excesos de adjudicación.

Por tanto, bajo este supuesto, no se produce la sujeción al IIVTNU en la adjudicación del pleno dominio de los bienes inmuebles de cada uno de los lotes a cada uno de los hermanos, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto al no haber transmisión del derecho de propiedad.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de los inmuebles adjudicados a cada uno de los hermanos y para la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa futura transmisión será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio del período de generación será la fecha en la que los hermanos adquirieron en su día la propiedad del inmueble (ya sea por herencia o por donación) y no la fecha en la que se adjudica a cada hermano el 100% del pleno dominio sobre los inmuebles por disolución del condominio entre ellos.

Por último, debe señalarse que la adjudicación del pleno dominio de los bienes inmuebles rústicos a los 5 hermanos no determina la sujeción al IIVTNU, por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 del TRLRHL.

DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO CON COMPENSACIÓN ECONÓMICA AL RESTO DE COMUNEROS

(Consulta DGT V1817-21 de 09/06/2021).

En la operación planteada de no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto al considerarse que no existe transmisión del derecho de propiedad.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de los inmuebles adjudicados a cada uno de los consultantes y para la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa futura transmisión será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU.

