

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• Algunas consideraciones sobre la tributación de las concesiones administrativas

-Antonio Martínez Lafuente

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

TEMAS
FISCALES

• Nuevo sistema de recargos: aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario.

Resolución de 22 de septiembre de 2021.....17

TRIBUNAL
ECONÓMICO-
ADMINISTRATIVO
CENTRAL

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....22

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....22

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones32

TRIBUTOS
OFICINAS
LIQUIDADORAS

TM
Tributos MUNICIPALES

TEMAS FISCALES..... 4

Algunas consideraciones sobre la tributación de las concesiones administrativas 4

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

I.- INTRODUCCIÓN

II.- PRECISIONES TERMINOLÓGICAS

III.- REMISIÓN A OTROS TRIBUTOS

IV.- LA BASE IMPONIBLE

Algunas consideraciones sobre la tributación de las concesiones administrativas.

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

I. INTRODUCCIÓN

1.- La concesión administrativa como presupuesto de la imposición, goza de gran antigüedad en la normativa reguladora de los tributos y en especial del que grava las transmisiones patrimoniales; ¹ la actual normativa aparece reflejada en el artículo séptimo del Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, en el que se dispone:

• artículo séptimo:

- " 1.- Son transmisiones patrimoniales sujetas:
- B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, ² salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos".³

• artículo trece:

"Las concesiones administrativas tributarán con el tipo 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, las concesiones administrativas tributarán como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el artículo 11 a) para los bienes muebles o semovientes, cualesquiera que sean su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaigan.

Se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares."

2.- La naturaleza jurídica de la concesión, ha sido objeto de diversas construcciones doctrinales y jurisprudenciales, habida cuenta que junto a la concesión demanial, aparece la de servicio público, así como la de obra pública, de no fácil consideración unitaria; con respecto a la primera la Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 24 de Marzo de 2021, expuso:

"Mediante las concesiones demaniales la Administración confiere a un tercero el derecho de uso exclusivo y temporal de una porción del dominio público, conservando su titularidad, así como las potestades de policía necesarias para asegurar el cumplimiento de las condiciones de la concesión y de la indemnidad del bien concedido, de tal manera que se garantice la protección del interés público que es inmanente a toda concesión."

Esta diferenciación aparece en la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Julio de 2021, en la que se expone:

1 Sobre los antecedentes del impuesto véase: "Evolución histórica del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados," de Benítez de Lugo y Guillen, en la obra colectiva; "Impuestos Generales sobre las Sucesiones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". "Estudios de Hacienda Pública". Instituto de Estudios Fiscales (1977).

2 Me remito al estudio monográfico sobre el tema de Alfonso Ferrer, en la obra ya citada: "Impuestos Generales sobre las Sucesiones, sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". "Estudios de Hacienda Pública". Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II (1977).

3 La redacción del precepto procede de la Ley 14/2000, de 29 de Diciembre; véase en sintonía con ello lo dispuesto en el artículo 7 (9º) de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, Reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción procedente de la Ley 50/1998, de 30 de Diciembre.

“Esta calificación de la concesión como concesión de obras públicas portuarias, cuyo objeto se define en el apartado 2 del citado art. 101, que atrae sobre sí el régimen contractual citado, no parece que se acomode a la definición misma de la concesión contenida en el pliego de condiciones que la rige -unido a la demanda en cuya cláusula primera se dice que se trata de una "concesión de dominio público portuario con destino a la explotación de una terminal polivalente abierta al uso general situada en el Muelle Norte 2 del puerto de Sagunto", destinada a la manipulación de mercancías, fundamentalmente, carga y descarga, estiba y desestiba (cláusula 15), definición que, en principio, la incardinaría dentro de las concesiones demaniales portuarias en la medida en que tiene por objeto "la ocupación del dominio público portuario, con obras o instalaciones no desmontables o usos por plazo superior a tres años" (art. 81.1 TRLPE), incorporando en el título concesional "además de las condiciones relativas a la ocupación del dominio público portuario, las relativas a la actividad o a la prestación del servicio" (art. 81.4 TRLPE).

Esta otra calificación como concesión demanial portuaria, atraería sobre sí el régimen jurídico propio de estas concesiones demaniales que es el que deriva de los arts. 81 y TRLPE, y en lo no previsto en esta legislación sectorial, sería de aplicación la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas (art. 84.3 de la Ley 33/2003), estando excluidas de la aplicación de la legislación de contratos del sector público como expresamente disponen los arts. 4.1.o) del TR de la LCSP de 2011 y 9.1 de la LCSP de 2017, y hemos recordado en nuestra reciente Sentencia de 20 de Julio de 2021, rec. 3800/2020

3.- Sobre esta cuestión han sido varios los pronunciamientos de la Jurisprudencia que procede traer a colación:

- Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de Enero de 2016:

“En Derecho Administrativo, la concesión administrativa es una institución que agrupa distintas especies de negocios jurídicos presididos por la idea de cesión a un particular de una esfera de actuación originariamente administrativa. El concepto incluye todos aquellos actos de las Administraciones Públicas por los que se faculta a los particulares para la realización o gestión de determinado servicio público o se les atribuye el aprovechamiento específico y exclusivo de bienes de dominio público. La concesión es, por tanto, una institución jurídica compleja, susceptible de ser considerada como contrato y como derecho real ya que comprende dos modalidades: la de servicio público y la demanial.”

- Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Julio de 2016:

“Por otro lado, conviene precisar que no todos los contratos aleatorios consisten en un juego de cartas que se rige por los caprichos del azar o de la antojadiza casualidad. En alguna medida, los contratos aleatorios también tienen o pueden tener alguna dosis de sinalagma conmutativo en las prestaciones pactadas; cuando se firma el contrato no hay plena «equivalencia» (mucho menos «igualdad» matemática), pero hay un razonable «equilibrio» en las expectativas de cada una de las partes del negocio jurídico. Pues bien, la concesión de servicio público es un «contrato aleatorio», toda vez que alguna dosis de azar siempre forma parte de la función económica que en términos causales caracteriza esa institución. El concesionario es un inversor que no tiene plenamente asegurado el retorno de lo que financió; en cierta medida, el gestor del servicio realiza un negocio jurídico que se aproxima a un préstamo aleatorio. El margen de aleatoriedad que el concesionario del servicio público tiene que soportar en condiciones normales depende en parte de su diligencia empresarial y habilidad gestora, pero en otra parte también depende de factores externos y ajenos a su proceder, como el eventual riesgo de una menor demanda del servicio por la disminución del número de los usuarios, pues la remuneración del concesionario del servicio es fijada en función de su utilización (artículo 281.1 del Texto Refundido sobre la Ley de Contratos del Sector Público 3/2011)”⁴

4.- El Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de Enero de 2016, tiene expuesto:

“Por otra parte, en Derecho Fiscal, incluso, el concepto de concesión administrativa tiene un ámbito mayor que en el Derecho Administrativo, según ha entendido la jurisprudencia de esta Sala (cfr. Sentencia Tribunal Supremo de 31 de Octubre de 1996), conforme resulta de los artículos 7.1 b, en relación con el artículo 13, ambos del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin que ello suponga una extensión del hecho imponible prohibida por la Ley General Tributaria 1963, puesto que se trata de un ejemplo de definición por el Ordenamiento Tributario previsto en el artículo 23.2 de dicha Ley y admisible desde la autonomía de esta rama del Ordenamiento Jurídico.

El Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con el necesario rango normativo, dentro de las reglas especiales

⁴ El criterio se reitera en la de 31 de Mayo de 2016, entre otras; pese a responder a un enfoque distinto al que se contempla en el texto, me remito a “Tres cuestiones sobre hipotecas e instalaciones fotovoltaicas”, del Profesor Carrasco Pérez, en “Diario la Ley” nº7518, de 26 de Noviembre de 2001.

- art. 13.2- y después de expresar, en su redacción originaria, que las concesiones administrativas tributarán en todo caso como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el art. 11.b), cualquiera que sea su naturaleza, duración y bienes sobre que recaigan, añade que "se considerarán concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, las autorizaciones o licencias que se otorguen con arreglo a las respectivas leyes y reglamentos para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública". No puede, por tanto, atribuirse a una norma reglamentaria -aunque los supuestos equiparados a la concesión aparezcan también en el artículo 15 del Reglamento- la extensión indebida del hecho imponible a supuestos no específicamente contemplados en la norma legal. Es el Texto Refundido, en su art. 13.2, el que realiza la mencionada equiparación no ya solo a las autorizaciones administrativas, sino a "los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares". En este caso, se trata de un ejemplo perfectamente admisible, como antes hemos razonado, de definición por el Ordenamiento Tributario de un concepto que no tiene el mismo significado en el ámbito del Derecho Administrativo.

De acuerdo con la jurisprudencia de esta Sala [véase la sentencia de 5 de Marzo de 2007 (casación 1007/02 , FJ 3º)], mediante la concesión la Administración obtiene la colaboración de un particular, bien para la prestación de un servicio público -concesión de servicios- bien para el aprovechamiento del dominio público -concesión demanial-. La primera de dicha modalidades, que es la implicada en este debate, se caracteriza por su naturaleza esencialmente contractual y por ser una forma de gestión indirecta de un servicio público, cuya titularidad corresponde a la Administración concedente. En ese sentido, se ha de precisar que, con carácter general, se está ante un servicio público cuando se trata de la satisfacción de necesidades generales mediante una actividad prestacional que pertenece a la esfera de la competencia de la Administración otorgante. Se ha de tener en cuenta, además, que el artículo 13.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados utiliza una noción de concesión de perfiles más amplios que los que caracterizan a esa institución en el ámbito estrictamente administrativo, sin que ello suponga una indebida extensión del hecho imponible, puesto que se trata de un ejemplo de definición autónoma por la norma tributaria

[artículo 23.2 de la Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria, perfectamente admisible desde la autonomía de esta rama del ordenamiento [Sentencia de 31 de Octubre de 1996 (casación 678/94 , FJ 1º)].

II. PRECISIONES TERMINOLÓGICAS

5.- El Auto de la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 8 de Abril de 2021, por la que se admite un Recurso de Casación, en relación con la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, alude a lo siguiente:

"La Sentencia 5 de Marzo de 2020, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, sustenta su estimación en el hecho de que el precepto controvertido, artículo 13.3.b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, habla únicamente de canon o precio, no de tasa, instituto que tiene otra naturaleza. Para la sentencia, la tasa, aunque podrá concebirse como una contraprestación por la utilización del dominio público, en ningún caso es un canon, por lo que no sirve para calcular la base del impuesto que devenguen las concesiones administrativas."

6.- La regulación del tributo aparece en la actualidad en el artículo segundo de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, a cuyo tenor:

"Los *tributos*, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en *tasas*, contribuciones especiales e impuestos:

Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativo o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público.⁵

7.- Pese a lo que se expone en el ya citado Auto del Tribunal Supremo de 8 de Abril de 2021, es de tener presente que la expresión "canon" sólo puede ser reconducida a la tasa⁶, pues procede hacer mención del carácter indistinto con que queda contemplada esta figura en el Ordenamiento Tributario vigente, ya que en

ocasiones se utiliza la expresión "canon" para referirla al tributo que se percibe por la utilización del dominio público, reservando el de tasa para el que aparece relacionado con la prestación de servicios públicos⁷ sin que lo expuesto en primer lugar sea exclusivo de la denominación; puede traerse a colación, en el sentido indicado, lo que a tal fin se dispone en el art. 112 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de Julio, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Aguas, a cuyo tenor:

"La ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes del dominio público hidráulico, que requieran concesión o autorización administrativa devengarán a favor del Organismo de cuenca competente una tasa denominada canon de utilización de bienes del dominio público hidráulico, destinado a la protección y mejora de dicho dominio."

Como bien se observa, la denominación de "canon" a la tasa por ocupación del dominio público, hace irrelevante el "*nomen iuris*",⁸ en lo que a esta modalidad tributaria se refiere, aunque en ocasiones con la denominación de "canon", se hace mención de figuras impositivas, normalmente afectas a una finalidad medioambiental⁹; esta utilización ambivalente de los citados términos, ha llegado al Tribunal Constitucional que en Sentencia 63/2003, de 27 de Marzo, expuso:

"El canon por ocupación de superficie y por utilización de obras e instalaciones del puerto, en tanto que se exige

por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, tal y como concluíamos en las Sentencias del Tribunal Constitucional 185/1995, y 233/1999, constituye una de las prestaciones patrimoniales de carácter público para cuyo establecimiento el art. 31.3 CE exige Ley. En efecto, como señalamos en la primera de las Sentencias citadas, los bienes que componen el demanio son de titularidad de los entes públicos territoriales y su utilización privativa o su aprovechamiento especial están supeditados a la obtención de una concesión o una autorización que corresponde otorgar exclusivamente a esos entes. Existe, por tanto, una situación que puede considerarse de monopolio ya que si un particular quiere acceder a la utilización o al aprovechamiento citados para realizar cualquier actividad debe acudir forzosamente a los mismos. La única alternativa que le cabe al particular para eludir el pago del precio público es la abstención de la realización de la actividad anudada a la utilización o aprovechamiento de demanio, pero ya hemos dicho que la abstención del consumo no equivale a libre voluntariedad en la solicitud. Esto significa que estamos en presencia de una prestación de carácter público en el sentido del art. 31.3 CE, que, en cuanto tal, queda sometida a la reserva de Ley, en el mismo sentido, Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999 F. 16"

Pero aún podemos precisar más: si, como decíamos en la

5 Este último apartado del precepto transcrito, ha sido suprimido por la Ley 2/2011, de 4 de Marzo, de Economía Sostenible; sobre dicha novedad, véase: "¿Tasas o tarifas?: la supresión del párrafo segundo del art. 2.2.a) de la Ley General Tributaria", del Profesor Falcón y Tella en "Quincena Fiscal" n° 7 (2011) pág. 7 y ss; tras la modificación introducida por la Ley 2/2011, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 23 de Noviembre de 2015, concluye que: "El parecer mayoritario de la Sala confirma la doctrina que se viene manteniendo: la calificación como tasa no se altera por el hecho de que el servicio público se preste mediante concesión. Y no se altera tampoco como consecuencia de la redacción actualmente vigente, introducida por la Ley 2/2011, de Economía Sostenible."

6 Reitero lo que expuse en: "La tasa por ocupación del dominio público en la doctrina de los Tribunales de Justicia". Cuadernos de Derecho Registral (2011).

7 Ya había advertido el Profesor Sainz de Bujanda que: "La clasificación del tributo en impuestos, tasas y contribuciones especiales, venía aceptándose como una especie de exigencia apodictica", véase el "Estudio preliminar" de este autor a las Instituciones de Derecho Tributario de A.D. Giannini, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1957, pág. 31. En la obra de Berliri "Corso Istituzionale di Diritto Tributario" Guiffré (1980) también se contiene esta distinción; esta diferenciación asimismo se aprecia en la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que en Sentencia de 16 de Julio de 2009, expuso: "Como señaló acertadamente la Comisión, en el estado actual del Derecho Comunitario, no existe ninguna normativa adoptada sobre la base del art. 175 CE que imponga a los Estados miembros un método concreto en cuanto a la financiación del coste de la eliminación de los residuos urbanos, de modo que dicha financiación puede garantizarse, a elección del Estado miembro de que se trate, indistintamente mediante una tasa, un canon o cualquier otra modalidad"; la Sentencia del citado Tribunal de 24 de Junio de 2010, insiste sobre el particular al exponer: "La calificación a la luz del Derecho Comunitario de un impuesto, tasa, derecho o exacción corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que el atribuya el Derecho nacional".

8 Sobre lo que se expone en el texto, véase: "Una manifestación de inseguridad jurídica: las discordancias entre el régimen jurídico material y el "*nomen iuris*", del Profesor Cubero Truyo en "Impuestos", Volumen I (1997) pág. 1376 y ss.

9 Así ocurre con el "Canon eólico", creado por Ley 8/2009, de 22 de Diciembre, del Parlamento de Galicia; sobre el mismo, véase: "Nuevos tributos ambientales: el Impuesto sobre el daño causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada y el Canon eólico de Galicia" del Profesor Adame Martínez, y "Consideraciones sobre el canon eólico de Galicia", del Profesor Fernández López, ambos en "Noticias de la Unión Europea" n° 308 (2010); sobre la posible identificación del "Canon" con el tributo medioambiental, véase lo expuesto del Profesor Herrera Molina en "Protección del Medio Ambiente mediante tributos y gastos fiscales", Instituto de Estudios Fiscales (2001); referencias a esta cuestión pueden encontrarse en: "Sobre el concepto de tributo medioambiental. A vueltas con un viejo tema", de Carbajo Vasco, en "Crónica Tributaria Boletín de Actualidad" n° 5 (2010); también existen tasas por "prestación de servicios, que son impuestos, tal y como expuso el Profesor Ramallo Massanet comentando la Ley 32/2003, de 8 de Noviembre, General de Telecomunicaciones, al manifestar: "La Ley no establece hecho imponible alguno para la tasa, con lo cual se supone que será el hecho de ser operador inscrito en el registro correspondiente, sino también porque la base imponible de la tasa, que tiene un período anual, está constituida por los ingresos brutos de la explotación, acercándose a un impuesto sobre la cifra de negocio o, en todo caso, gravando una manifestación de su capacidad económica puesta de manifiesto en la obtención de rendimientos", en "Comentario a la Ley General de Telecomunicaciones" dirigida por los Profesores García de Enterría y De la Quadra Salcedo, Editorial Thomson-Civitas (2004) pág. 838 y ss.; a esta cuestión también se ha referido el Tribunal Supremo que en Sentencia de 21 de Junio de 2010, ha expuesto: "A la vista del panorama descrito, se infiere que la llamada tasa por numeración no es realmente tal, no responde a la idea de una figura tributaria de carácter remunerativo, sin que, por consiguiente, opere el límite del gasto inherente al servicio prestado. Esa mal llamada tasa pertenece al ámbito de los precios públicos, recursos escasos en la terminología comunitaria, cuya cuantía no queda limitada a los costes de la actividad o de la prestación del servicio administrativo, pudiendo incluir también la utilidad obtenida por el sujeto pasivo, sin que resulte rechazable la toma en consideración del valor de mercado del aprovechamiento obtenido."

Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997 los tributos desde la perspectiva constitucional son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los Entes Públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, F. 15, no cabe la menor duda de que, con independencia de la calificación formal que les otorga, Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, F.18, la Ley 18/1985, los llamados cánones por concesiones administrativas o, lo que es igual, por ocupación el dominio público portuario, constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria.¹⁰

En fin, el art. 23 de la Ley 50/1997, de 27 de Noviembre, recogiendo el acarreo constitucional sobre la materia, dispone que:

“Los reglamentos no podrán regular materias objeto de reserva de ley, ni infringir normas con dicho rango. Además, sin perjuicio de su función de desarrollo o colaboración con respecto a la ley, no podrán tipificar delitos, faltas o infracciones administrativas, establecer penas o sanciones, así como tributos, cánones u otras cargas o prestaciones personales o patrimoniales de carácter público.”

III. REMISIÓN A OTROS TRIBUTOS

8.- La concesión administrativa aparece en primer lugar en el Impuesto sobre el Valor Añadido; y así en el artículo séptimo de la Ley del Impuesto, en la redacción procedente de la Ley 50/1998, de 30 de Diciembre, se dispuso que “no estarán sujetas al Impuesto”:

“a.- Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

- a. Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
- b. Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
- c. Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.
- d. Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o

industriales en el ámbito portuario.”

En sentido positivo parece significar que las citadas concesiones tributan por el Impuesto mencionado, lo cual, como ya se ha visto, también se desprende del art. séptimo del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre.

9.- La mención también aparece en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, al disponerlo así el art. 61 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, según el cual:

b. Constituye el hecho imponible la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales¹¹

a. De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen efectos.”

Añadiéndose en el art. 63 del citado Texto Refundido:

“Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto.

En el caso de bienes inmuebles de características especiales, cuando la condición de contribuyente recaiga en uno o en varios concesionarios, cada uno de ellos lo será por su cuota, que se determinará en razón a la parte del valor catastral que corresponda a la superficie concedida y a la construcción directamente vinculada a cada concesión. Sin perjuicio del deber de los concesionarios de formalizar las declaraciones a que se refiere el artículo 76 de esta Ley, el ente u organismo público al que se halle afectado o adscrito el inmueble o aquel a cuyo cargo se encuentre su administración y gestión, estará obligado a suministrar anualmente al Ministerio de Economía y Hacienda la información relativa a dichas concesiones en los términos y demás condiciones que se determinen por orden.”

10.- Además aparecen otros gravámenes singulares en algunos supuestos especiales:

¹⁰ El Tribunal Supremo también se manifiesta, en el mismo sentido, y así en la Sentencia de 12 de Febrero de 2009, puede leerse lo siguiente: “El canon de utilización de infraestructuras viarias creado por las Juntas Generales de Vizcaya es lo mismo que el canon por ocupación de superficie y utilización de obras e instalaciones portuarias a que se refiere la Sentencia Tribunal Constitucional 63/2003, de 27 de Marzo, una prestación patrimonial de carácter público y naturaleza tributaria por tratarse de una verdadera tasa a la luz de lo dispuesto en el marco legal, conforme a las modificaciones introducidas por la Ley 25/98, de prestaciones patrimoniales de carácter público, una vez adaptado a la doctrina del Tribunal Constitucional, Sentencia 185/95, de 14 de Diciembre”; el Auto del citado Tribunal de 20 de Julio de 2009, rechazó el incidente de nulidad de actuaciones, interpuesto frente a la misma.

¹¹ Véanse los artículos 6 al 9 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario—con las modificaciones incorporadas por la disposición adicional 34.a de la Ley 2/2004, de 27 de Diciembre, por el artículo 10 de la Ley 36/2006, de 29 de Noviembre, por la disposición adicional 7.a de la Ley 16/2007, de 4 de Julio, y por la disposición final 18.a de la Ley 2/2011, de 4 de Marzo— referidos al concepto de bienes inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales y a los titulares catastrales. La disposición transitoria 1.a de ésta última, modificada también por las Leyes 2/2004 y 36/2006 citadas, mantiene vigente el anterior régimen de clasificación catastral de los bienes inmuebles durante determinados plazos, en diferentes supuestos.

a. La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de Junio de 2015, expone:

“Pues bien, resulta que en el caso ahora enjuiciado la tasa general de operadores correspondiente al ejercicio 2006 fue anulada por la Audiencia Nacional en la Sentencia de 19 de Noviembre de 2012 porque infringía el artículo 6 de la Directiva 97/13/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de Abril de 1997, relativa a un marco común en materia de autorizaciones generales y licencias individuales en el ámbito de los servicios de telecomunicaciones (DOUE, número L 117, p. 15), según ha sido interpretado por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de Julio de 2011, Telefónica de España (C- 284/10), por no haber acreditado la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones que los ingresos procedentes de la exacción de la tasa guardaban relación y equilibrio con los gastos inherentes a las actividades relacionadas con la expedición, la gestión, el control y la ejecución de las autorizaciones generales y las licencias individuales en materia de telecomunicaciones.”

b. Mayor interés tiene lo expuesto por la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que en Autos (Dos) de 8 de Mayo de 2020, según los cuales , se suscita interpretación:

“Determinar si la exigencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por la concesión de un uso privativo de dominio público radioeléctrico, puede contravenir el Derecho de la Unión Europea, al aplicarse de forma concurrente a la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico.

Determinar si, en el caso de que no se aprecie tal contravención, la determinación de la magnitud de la base imponible del concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, permite adicionar las cantidades resultantes de aplicar las letras a) y b) del artículo 13.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Determinar si, también en el caso de que no se aprecie la vulneración cuestionada y sea exigible el impuesto, el porcentaje de atribución a una Comunidad Autónoma del mismo ha de tener en cuenta el criterio de la población conforme a lo dispuesto en el artículo 33.2.2º.C) 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, como si se tratara de una concesión de explotación de servicios, o únicamente el relativo a la extensión por ser el espectro radioeléctrico un bien de

dominio público.”¹²

11.- De nuevo traemos a colación lo expuesto en el art. 13 del Texto Refundido del Impuesto a cuyo tenor:

“Se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.”¹³

12.- Y en relación con ello han de traerse a colación interesantes normas que han liberalizado los Sectores regulados y así:

a. La Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Diciembre de 2009, analizó la problemática de las telecomunicaciones por cable, tras lo expuesto en la Ley 11/1998, de 24 de Abril, General de Telecomunicaciones, y aunque se ocupa especialmente del Fondo de Reversión y de su dotación aludió a lo siguiente:

“Debe seguidamente resolverse la cuestión atinente al importe de la base imponible, para lo que debe examinarse si debió o no constituirse un Fondo de Reversión, y en caso afirmativo, por qué cuantía.

La Comunidad de Madrid muestra su disconformidad con el tratamiento jurídico diferenciado que el Tribunal Económico Administrativo Central realiza en esta materia en relación con las concesiones anuladas y transformadas en licencia y autorización administrativas. Y ello, sostiene, porque en la resolución recurrida, al resolverse acerca del régimen jurídico de los activos a revertir, se afirma en su fundamento jurídico quinto que los activos afectos a las concesiones para la prestación del servicio público de difusión son los únicos que habría que revertir a la Administración al finalizar el plazo concesional. Pues bien, hemos de convenir con la Comunidad de Madrid que este pronunciamiento del Tribunal Económico Administrativo

¹² En los Autos mencionados en el texto se indica: “Identificar como normas jurídicas que, en principio deben ser interpretadas, los artículos 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento y del Consejo, de 7 de Marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas; 13.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y 33.2.2º.C) 6º, párrafo segundo, 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.”

¹³ El artículo 15 del Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto, reiteró que: “Se equiparán a concesiones administrativas ,a efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.”

Central, excluyente de los demás activos revertibles afectos a los servicios públicos de telefonía fija y de transmisión de datos, no es ajustado a Derecho, dado que como se afirmó en el anterior fundamento jurídico de esta sentencia, devengado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales cuando se encontraban subsistentes las tres concesiones administrativas, no puede descomponerse la obligación de tributar por dicho impuesto, afirmando, de un lado, que sí existe hecho imponible para, de otro, negar dicho hecho al resolverse acerca de la cuantificación de la base imponible. Así pues, devengado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales bajo la vigencia de la Ley 42/1995, las posteriores vicisitudes legislativas (entrada en vigor de la Ley 11/1998), que comportaron la anulación de las concesiones administrativas y su transformación en licencia y autorización, en nada afectan a la cuantificación de la base imponible. De este modo, todos los activos afectos a los servicios públicos, tanto de difusión, como de telefonía fija y de transmisión de datos, deberán ser tenidos en cuenta a la hora de cuantificar la base imponible y de aplicar la regla c) del art. 13.3 relativo a la valoración del Fondo de Reversión.

A este pronunciamiento, como es evidente, no obsta la afirmación del demandante que a partir de la entrada en vigor de la Ley 11/98 quedaron liberalizadas las infraestructuras de difusión y que por tanto, no hay obligación de revertir bien alguno a la Administración, puesto que reiteramos, es a la fecha de devengo del impuesto a la que debe estarse por ser el momento en que producido el hecho imponible, nace la obligación tributaria principal, y que en este caso, existía por la constitución de tres concesiones administrativas.”

b. La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de Marzo de 2011, se ocupó del efecto liberalizador procedente de la Ley 34/1998, de 7 de Octubre, del Sector de Hidrocarburos al referirse a:

“En todo caso, esta Sala considera oportuno aclarar que la entrada en vigor de la Ley 34/1998, de 7 de Octubre, supuso, por un lado, que todas las concesiones administrativas referentes al servicio público de suministro de gas por canalización desaparecieran y se convirtieran en autorizaciones administrativas, de las previstas en su Título IV; y, de otro lado, que desapareciera también la obligación de revertir bienes a la Administración concedente y, por tanto, la obligación para las empresas concesionarias de constituir y seguir dotando los correspondientes fondos de reversión, lo que, aplicado al objeto de la presente casación, determinó: a) que la concesión otorgada a través de la Orden de 25 de Septiembre de 1998 a Enagas, S.A. pasara a ser una autorización administrativa constituida por tiempo indefinido; b) que dicha entidad no tuviera ya obligación de dotar el fondo de reversión

con el propósito de reconstituir el valor económico de las instalaciones revertibles, atendiendo a las condiciones relativas a la reversión fijadas en la concesión; y, c) que, como consecuencia de lo anterior, atendiendo a la naturaleza y condiciones de la nueva figura contractual, a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya no fuera posible acudir a las reglas acumulativas del art. 13.3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sino a las reglas alternativas del apartado 4 de dicho precepto, en concreto, a la recogida en la letra a), aplicando un porcentaje del 2% anual al valor de las instalaciones iniciales.”¹⁴

Por otro lado la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de Marzo de 2017, expuso:

“El Tribunal Central anuló el acuerdo liquidatorio, por entender que la actuación seguida por los servicios de inspección para materializar el cálculo de los gastos previstos para la reversión adolecía de los requisitos mínimos de justificación y motivación que le eran exigibles, lo que le lleva a acordar la anulación de la actuación regularizadora, sin perjuicio de que, en su caso, proceda una nueva actuación en que se subsane el defecto apreciado.

Sin embargo, hay que reconocer que el supuesto litigioso es muy similar a los resueltos por las sentencias de esta Sala de 17 de Marzo de 2011, cas. 303/09 y de 9 de Junio de 2011, cas. 135/2009, en las que se confirma el criterio del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que cuantifica los gastos estimados para la reversión, en concesiones para el servicio público de

14 Además en la Sentencia mencionada en el texto se expone: “Ahora bien, olvida la recurrente que tanto el Tribunal Económico Administrativo Central como la Audiencia Nacional basan su decisión en la Ley 34/1998, de 7 de Octubre, del Sector de Hidrocarburos y, en particular, en lo recogido en su Disposición Adicional Sexta, que lleva por título “Extinción de concesiones” y que es del siguiente tenor literal. . A la entrada en vigor de esta Ley, todas las concesiones para actividades incluidas en el servicio público de suministro de gases combustibles por canalización quedan extinguidas. Dichas concesiones quedan sustituidas de pleno derecho por autorizaciones administrativas de las establecidas en el Título IV de la presente Ley que habilitan a su titular para el ejercicio de las actividades, mediante las correspondientes instalaciones, que constituyeran el objeto de las concesiones extinguidas. Las citadas autorizaciones lo serán por tiempo indefinido quedando expresamente extinguida la reversión de instalaciones a la que se refiere el artículo 7.c) de la Ley 10/1987, de 15 de Junio. Y siguiendo lo recogido en la Disposición transcrita tanto el Tribunal Económico Administrativo Central como la Sala de instancia llegan a la conclusión de que la obligación de revertir bienes a la Administración queda suprimida, por lo que, no siendo de aplicación el art. 13.3.c) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y existiendo en el mismo precepto otras reglas de determinación de la base imponible de las concesiones administrativas, se decantan por éstas y, en particular, por la recogida en la letra a) del apartado 4 del mencionado art. 13 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. Con respecto a la normativa anterior y con referencia a las concesiones administrativas para el suministro de gas butano por canalización, véase lo expuesto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Junio de 2010; me he referido a la misma en mi estudio sobre “Tributación de la Empresa energética Petróleo y Gas”, en “Carta Tributaria” nº 44 (2018)

suministro de gas natural, en un porcentaje en relación con el valor total de las instalaciones, concretamente en el 10% de los presupuestos de ejecución de las obras.”

c. La más numerosa doctrina se ha plasmado en relación con el sector eléctrico,¹⁵ que ha derivado de la incidencia sobre la normativa anterior de la Ley 54/1997, de 27 de Noviembre, del Sector eléctrico, modificada por la Ley 17/2007 de 4 de Julio, cuyo enjuiciamiento llegó hasta el Tribunal Constitucional, que en Sentencia 18/2011, de 3 de Marzo, expuso:

“Antes de abordar el examen de las controversias aquí planteadas resulta conveniente insertarlas en el contexto normativo al que corresponden, para lo cual hemos de detenernos, siquiera sea sumariamente, en el examen del sentido general de la normativa estatal aplicable al sector eléctrico. En tal sentido, resulta imprescindible hacer referencia, en primer lugar, a la LSE. Esta Ley pretende incorporar a nuestro ordenamiento jurídico las exigencias de la normativa comunitaria en la materia, a la sazón contenida en la Directiva 96/92/ CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de Diciembre de 1996, relativa a normas comunes para el mercado interior de la electricidad (actualmente sustituida por la Directiva 2003/54/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de Junio de 2003), estableciendo un modelo de sistema eléctrico que, a partir de la premisa de que el suministro de energía eléctrica es esencial para el funcionamiento de la sociedad, persigue el objetivo de garantizar un suministro de energía eléctrica de calidad adecuada al menor coste posible que, a su vez, sea compatible con la necesaria protección del medio ambiente. Para la consecución de este objetivo la Ley del sector eléctrico declara todas las actividades que componen el sector como servicio esencial articulándolo mediante la formulación de un sistema de planificación de naturaleza indicativa, salvo en lo relativo a las instalaciones de transporte, respecto a las que la planificación será vinculante. En el mismo sentido, la explotación unificada del sistema eléctrico nacional deja de ser un servicio público de titularidad estatal desarrollado por el Estado y sus funciones son asumidas por dos entes con forma de sociedades mercantiles privadas, el operador del mercado, encargado de la gestión económica referida al eficaz desarrollo del mercado de producción de electricidad y el operador del sistema, encargado de garantizar la continuidad y seguridad del suministro eléctrico y la correcta coordinación del sistema de producción y de transporte.

De esta forma, aunque el sector eléctrico sigue siendo

objeto de una amplia regulación específica, más o menos intensa según las distintas actividades dirigidas al suministro, lo cierto es que el legislador no considera necesario que el Estado se reserve para sí el ejercicio de ninguna de las actividades que integran dicho tipo de suministro, abandonándose en la LSE la tradicional noción de servicio público, y poniéndose, asimismo, los pilares para una progresiva liberalización del mercado eléctrico, que funciona, según la exposición de motivos de la Ley del sector eléctrico, bajo los principios de actividad, transparencia, libre competencia y libre iniciativa empresarial.”

La Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de Diciembre de 2013, analizó la tributación eléctrica conforme a la normativa anterior, concluyendo que:

“La Ley 40/1994, de 30 de Diciembre, a tener en cuenta en el caso de autos, respeta la libre empresa, pero para lograr los objetivos expuestos, somete a las empresas eléctricas a una compleja ordenación e intervención, siguiendo una profunda integración económica de carácter horizontal, mediante la distinción de empresas generadoras, de intercambios, de transporte y de distribución, cuyas respectivas actividades deben ser realizadas por sociedades con personalidad jurídica distinta, aunque formen parte de un mismo grupo societario, si bien en todo caso exige la separación contable de los resultados de cada actividad.

El Sistema Eléctrico Nacional comprende el Sistema integrado, que es el que interesa a los efectos de este recurso de casación y el Sistema independiente.

El artículo 11 de la Ley 40/1994, de 30 de Diciembre, dispone que “se establece, dentro del Sistema Eléctrico Nacional, un sistema integrado, que tendrá las siguientes características: a) Planificación conjunta de la generación, intercambios internacionales, transporte y distribución a los efectos de cobertura de la demanda de energía eléctrica, b) Explotación unificada de todos los elementos de producción y transporte, así como de los intercambios internacionales de energía eléctrica, con las salvedades que para el régimen especial de producción resultan de la presente Ley. c) Integración económica de la energía, de acuerdo con el número 3 de este artículo, d) Aplicación de una tarifa única para cada tipo de consumo de energía eléctrica. El sistema integrado, dada su calificación de servicio público, garantizará el suministro de energía a todos los usuarios dentro del territorio nacional.

Siendo ello así, el juego de los arts. 1, 2 y 31 de la Ley 40/1994, en relación con lo dispuesto en el art. 7 del Texto Refundido del Impuesto y de su art. 13. 2, en cuanto prevé que “Se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo

¹⁵ Véase la importante obra “Tratado sobre regulación del sector eléctrico”, Tomo I. Aspectos Jurídicos, de Becker, Martínez Simancas, Cazorla Prieto y Sala Arquer. Iberdrola Thomson Aranzadi (2009).

que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios público o de atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial a favor de particulares", ha de convenirse con la sentencia de instancia que la autorización habilitando la instalación [...] para generación de electricidad, en cuanto otorga dicha facultad, no constituyendo un mero control previo, es requisito insoslayable para el desarrollo de dicha actividad, que incorpora un valor económico que pasa al patrimonio de la entidad autorizada, constituyendo el hecho imponible gravado."

-La Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Febrero de 2016, se ocupó de los parques eólicos bajo la nueva regulación, exponiendo que:

"Pero si con la nueva Ley 54/1997 ya no podemos hablar de un servicio público de titularidad estatal como hacíamos bajo la vigencia de la Ley 40/1994 y con la autorización habilitando la instalación no se otorgan a la entidad prestadora del servicio facultades de gestión de servicio público ni se origina un desplazamiento patrimonial a favor de la empresa autorizada para la actividad de generación de energía eléctrica, la consecuencia ha de ser que, consecuentemente, no se produce el hecho imponible del ITP.

Por ello, esta Sala, abandonando el criterio que mantuvo en las Sentencias de 7 de Febrero y 23 de Septiembre de 2013 considera que la existencia de un bien o servicio de acusado e intenso interés general como es el suministro eléctrico no permite por sí mismo ver la existencia de un derecho originario de titularidad pública que es transmitido o cedido a un particular. Así pues, y admitiendo que el concepto fiscal de concesión no es coincidente con el administrativo al incluir aquél el de ciertas autorizaciones, es esencial para que el impuesto transmisorio sea aplicable sobre este tipo de figura jurídica la existencia de la transmisión de un derecho que pueda evaluarse económicamente, y dada a su vez la dificultad de detectar en sí mismo el valor económico de dicha autorización dicho valor económico transmitido debe apreciarse al menos por la existencia de algún tipo de contraprestación económica a favor de la Administración, que representa en definitiva la medida económica y cuantificación fiscal del derecho transmitido, circunstancias que, como se ha dicho, no se aprecia en este caso."

IV. LA BASE IMPONIBLE

13.- En el Texto Refundido de 1967 se formulaban hasta nueve reglas en función del tipo de concesión de que se tratara; luego, en la Ley de reforma del Impuesto de 1980

se lleva a cabo una simplificación, estableciendo como criterio principal la capitalización del canon de explotación y como reglas subsidiarias la valoración señalada por la Administración para la concesión o el presupuesto de gastos de primer establecimiento.

Sin embargo, ante los problemas interpretativos que suscitaba la Ley de 1980, se produce un nuevo cambio normativo por la Ley 29/1991, de 16 de Diciembre,¹⁶ que es el que luego recogió el Texto Refundido de 1993.

El art. 13.3 precisa las reglas sobre determinación de la base imponible estableciendo el apartado 4 otras para los casos especiales en los que, por la naturaleza de la concesión, la base imponible no puede fijarse por las reglas del apartado anterior.

Las reglas generales se contienen en el art. 13.3 del Texto Refundido, que tienen carácter acumulativo si concurren determinadas circunstancias, y que son las siguientes:

a. La cantidad total que debe satisfacer el concesionario en concepto de precio o canon.

b. Si la duración de la concesión es inferior al año y el concesionario satisface un canon periódico, la suma total de las prestaciones periódicas.¹⁷

c. Si el concesionario está obligado a revertir a la Administración bienes determinados se computa el valor del Fondo de Reversión, que aquél deba constituir en cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de Diciembre, o norma que la sustituya.

El problema surge, respecto a esta última regla, porque el importe real del Fondo no se conoce hasta que se produce la reversión de los activos y el impuesto se liquida al inicio del período concesional.

El Tribunal Económico Administrativo Central, en

¹⁶ Me remito a lo que expuse en "La Ley 29/1991, de 16 de Diciembre, y su incidencia en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", "Revista Jurídica del Notariado" N° 2 (1992)

¹⁷ La Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de Mayo de 2011, sobre el particular expuso: "Nuestra posición es conteste con la argumentada por la Sala de Instancia, aunque no por eso se nos oculta que, efectivamente, vistos con posterioridad los acontecimientos de innovación normativa producidos por la Orden de 1998, desde un punto de vista material la pretensión de la parte sujeto pasivo del impuesto se ofrecería en términos de indudable racionalidad, pero esta racionalidad encuentra en el ámbito jurídico un formidable obstáculo en su camino de aceptación: la normativa a aplicar era obligadamente la que regía a la fecha del devengo y el "valor real" del canon de la concesión en aquel momento lo constituía el fijado en las reglas descritas por la Orden Ministerial de 1994, frente a cuya terminante circunstancia jurídica no cabe hacer valer con la eficacia pretendida por la parte que a la fecha de la autoliquidación ella era conocedora del nuevo parámetro que se iba a introducir en Octubre de 1998, con eficacia desde el primero de enero de 1999, por lo que concurriría el supuesto establecido en el citado artículo 13 del Real Decreto-Legislativo: "si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión ...", supuesto que es preciso cohonstar con el hecho de que no puede darse el valor de hecho conocido y determinante de la aplicación del mismo a la mera expectativa, más o menos esperada, pero en ningún caso cierta, de que el titular de la pertinente potestad normativa vaya a tomar una decisión cuyo contenido alguien conoce -en este caso, al parecer, VODAFONE ESPAÑA, S.A.- pero cuyas circunstancias no ofrecen ni la objetividad ni la certeza de que efectivamente iba a ser una realidad que en todo caso era inexistente al tiempo del devengo."

Resolución de 23 de Febrero de 2003, que sigue a otras como las de 08 de Marzo de 1995, 23 Julio de 1998, 24 de Mayo de 200 y 18 de Julio de 2001, después de rechazar que el Fondo se constituya por un importe que alcance el valor neto contable de los activos revertibles en el momento de la reversión más los gastos necesarios para dejar los activos en condiciones adecuadas de funcionamiento, ya que el valor neto contable de los activos revertibles sería cero, dada la duración de la concesión, considera que el Fondo que aparece en el Plan General de Contabilidad debe dotarse al menos hasta el coste de ejecución de las obras necesarias para la explotación de la concesión.

Por su parte, la Dirección General de Tributos, en Contestación de 13 de Septiembre de 1995, aplicó el mismo criterio que el Tribunal Económico Administrativo Central, aunque después, en Contestación a la consulta 143/00, de 1 de Febrero, acogió como criterio correcto de cuantificación del Fondo de Reversión el que se desprende de la normativa contable, siguiendo a la Resolución de 21 de Enero de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Esta última Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, establece en su regla tercera normas para la valoración de dicho fondo disponiendo que:

a.-Las concesiones administrativas figurarán en el activo de las Empresas valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención.

b.-El coste de las concesiones administrativas se imputará a resultados, a través de su amortización, durante un plazo que no podrá superar el periodo concesional, utilizando para ello un método sistemático de amortización.

c.-En el caso de que a la concesión administrativa se afecten activos del inmovilizado material que deban revertir a la entidad de derecho público otorgante de la concesión al finalizar el plazo concesional, se procederá a la constitución de un "Fondo de Reversión", cuyas dotaciones se realizarán de acuerdo con un plan sistemático a lo largo del periodo concesional, debiendo reconstituir el valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión más los gastos necesarios para llevarla a cabo.

d.- El plan sistemático a que debe responder la dotación del "Fondo de Reversión" se establecerá en función de la duración del período concesional, independientemente de la vida útil del activo a revertir, y la dotación anual se calculará en función de los ingresos que se espere obtener en el futuro.

14.- Ante la dificultad de interpretar el concepto de "Fondo de Reversión", la Ley 62/2003, de 30 de Diciembre, introdujo una nueva redacción al art. 13.3c) del Texto Refundido en los siguientes términos:

"Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la

Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de la reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas."

En la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de Diciembre, se afirma que "En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se aclara la regulación de las transmisiones patrimoniales en relación con las concesiones administrativas para definir el valor por el que computar bienes determinados que el concesionario esté obligado a revertir a la Administración. Dicho valor será el neto contable a la fecha de reversión, estimado según el porcentaje medio resultante de las tablas de amortización del Impuesto sobre Sociedades, más los gastos de reversión previstos". Posteriormente señala que la modificación tendrá vigencia a partir de 1 de Enero de 2004.

Para culminar esta evolución legislativa, conviene recordar también que la Ley 4/2008, de 23 de Diciembre, en su art. 7. apartado uno, ha introducido otra modificación relativa al cálculo de la base imponible de las concesiones de duración superior al año, por las que se exige al concesionario un canon periódico, exigiendo tomar en consideración el elemento temporal de la concesión a los efectos de calcular la base imponible por aplicación de la regla contenida en el apartado b) del art. 13.3, al señalar ahora que en estos casos se capitalice según el plazo de la concesión.

Ha sido la Ley 11/2021, de 9 Julio, lo que ha introducido las últimas precisiones sobre el particular a dar nueva redacción al artículo 13, apartado tercero del Texto Refundido, que queda redactado en los siguientes términos:

"Como norma general, para determinar la base imponible, el valor del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación: a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma. b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que

satisfaga el concesionario. Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba de satisfacer durante la vida de la concesión. c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas.”

15.- La Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Diciembre de 2009, expone:

“Como en las concesiones administrativas lo habitual es que el concesionario se obligue a revertir activos y estos activos deben amortizarse como cualquier otro elemento del inmovilizado, habrá que averiguar el valor de ese activo una vez amortizado a lo largo de la vida de la concesión. Si queda pendiente de amortizar algo esa pérdida que se ocasiona en la concesionaria por la devolución a la Administración de los elementos del activo distribuida a lo largo de todo el periodo concesional es el fondo de reversión. En definitiva lo esencial era averiguar el valor del activo una vez amortizado, esto es el valor neto contable de los activos al momento de la reversión y no el valor a nuevo de las mismas, que es lo mismo que ahora recoge el vigente texto, al cuantificar el valor mediante la amortización de un porcentaje determinado en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, con lo que se resuelven las dudas interpretativas suscitadas con anterioridad, y que obliga a entender que la magnitud que debe tenerse en cuenta de ninguna manera puede identificarse con el valor de las obras.

Con independencia de lo anterior, y aunque no se comparta esta interpretación del primitivo art. 13 .c) del Texto Refundido, hay que reconocer que el art. 8 de la Ley 62/2003, de 30 de Diciembre, modificó la redacción, para aclarar la normativa existente, lo que obliga a declarar improcedente la interpretación sobre estimación del valor neto contable de los bienes al momento de la reversión sostenida por la Administración, por deber calcularse el mismo según las tablas de amortización aprobadas a efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas, y ello aunque la fecha

a efectos de la nueva redacción sea posterior al hecho imponible.”

16.- Además el Tribunal Supremo en Sentencia de 23 de Marzo de 2011, precisó:

“Además, ha de tenerse en cuenta que esta Sala, resolviendo supuestos de concesiones que incluían el deber de los concesionarios de revertir a la Administración bienes determinados, en Sentencias de 10 de Junio y 17 de Diciembre de 2009 y 20 de Enero, 28 de Abril y 21 de Octubre de 2010, tuvo ocasión de pronunciarse sobre la interpretación del apartado c) del artículo 13.3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, que establecía que para determinar la base imponible habría de estarse al valor del Fondo de Reversión que el concesionario debía constituir en cumplimiento de la normativa contable, rechazando la posición de la Administración que identificaba valor de las instalaciones de la concesión en el momento de otorgarse la misma según el presupuesto que figuraba en el expediente con el valor del fondo de Reversión que debía constituir el concesionario, al declarar que no procedía la inclusión en la base imponible, como fondo de reversión, del importe del coste de las inversiones para explotar la concesión, al venir determinado por el valor neto contable estimado de los bienes al tiempo de la reversión, más los gastos necesarios para hacer efectiva la reversión, como aclaró, luego, la Ley 62/2003.”

17.- Por último el Auto del Tribunal Supremo de 8 de Abril de 2021, al hilo de admitir la pretensión de análisis casacional expuso:

“Aclarar si la determinación de la magnitud de la base imponible del concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas devengado por una concesión administrativa, permite adicionar las cantidades resultantes de aplicar las letras a) y b) del artículo 13.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993 , que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Determinar si, en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.3.b) del mismo texto legal , ha de tenerse en cuenta para calcular la base imponible del impuesto, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, además del precio de la subasta de concesión, la capitalización de la tasa de reserva del dominio público radioeléctrico que sufraga anualmente el concesionario o, por el contrario, este concepto no puede entenderse incluido en el canon, precio, participación o beneficio mínimo a satisfacer durante la vigencia de la concesión.”

18.- Y al margen de ello y para el supuesto de que exista una variedad de cánones el parecer de la Dirección

General de Tributos, plasmado en contestación Consulta de 21 de Enero de 2020, fue el siguiente:

“La Dirección General de Tributos después de transcribir los arts. 7.1 ,B) y 13 apartados 3 y 4, del Texto Refundido, afirma:

En el supuesto objeto de consulta, se indica que la concesión administrativa en cuestión está sometida a varios cánones diferentes, unos cánones establecidos para el período previo a la puesta en marcha en funcionamiento del parque eólico de 25.000 euros y para inversión social por importe de 12.500 euros cuya duración será de un máximo de 4 años, y otros cánones una vez se haya puesto en marcha de 5000 euros anuales por aerogenerador incluida la tasa por ocupación de dominio público, y otro canon de 21.500 euros anuales como plan de inversión social una vez que se haya puesto en marcha el parque eólico. La primera conclusión que cabe extraer es que, al existir cánones, no hará falta acudir a las reglas subsidiarias, sino que se aplicarán las reglas principales, esto es, las del artículo 13.3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La segunda conclusión es

que, dado que no se ha acordado un canon único, sino varios, la base imponible será el resultado de sumar las distintas bases imponibles correspondientes a los distintos cánones. A este respecto, dado que la concesión administrativa tiene una vigencia temporal y que cada canon está establecido para un determinado número de años, unos importes para la fase previa a la puesta en funcionamiento y otros para la fase de funcionamiento, para determinar la base imponible, deberá procederse a la capitalización de los cánones en función del periodo de tiempo para el que están estipulados. Es decir, para la fase previa se tendrá en cuenta el período de 4 años y para la fase de puesta en marcha el período de 28 años. Respecto al pago de los 5000 euros por aerogenerador, para calcular el canon, habrá de descontarse la tasa de ocupación de dominio público, ya que dicha tasa no forma parte de la contraprestación por el otorgamiento de la concesión.¹⁸

Respecto a la prórroga del período de concesión, en el momento en que se produzca deberá tributar como una nueva constitución de la concesión, en los que se tendrá en cuenta únicamente los años de ampliación.”

18 De nuevo me remito a lo que expuse en: “La Tasa por utilización o aprovechamiento especial del dominio público en la doctrina de los Tribunales de Justicia”. “Cuadernos de Derecho Registral” (2011).

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL	17
Nuevo sistema de recargos: aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario.	
Resolución de 22 de septiembre de 2021	17

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Nuevo sistema de recargos: aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario. Resolución de 22 de septiembre de 2021

Criterio: La reforma del artículo 27 LGT, de acuerdo con la Disposición Final Séptima de la Ley 11/2021, entró en vigor el 11 de julio de 2021, por lo que procede la aplicación del régimen transitorio en materia de recargos establecido en la Disposición Transitoria Primera de dicha Ley 11/2021, según el cual el nuevo sistema de recargos que se establece es de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza, señalándose que la aplicación de esta nueva normativa se debe realizar por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos dirigidos contra este tipo de recargos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La procedencia de la liquidación de recargo por presentación extemporánea de la declaración relativa al IS ejercicio 2016, dando respuesta a las alegaciones formuladas por la reclamante.

TERCERO.- En su escrito de alegaciones objeto de este procedimiento, XZ, SA, se remite a las alegaciones formuladas en el procedimiento 00/00729/2019, en el que el objeto de la revisión era la desestimación de su solicitud de rectificación de las autoliquidaciones relativas al IS 2016 y 2017 a fin de que se minorara la base imponible en el régimen de consolidación fiscal, al

considerar improcedente la modificación establecida en la Disposición Transitoria 16ª 3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), mediante la cual se introdujo la reversión mínima obligatoria de los deterioros de cartera fiscalmente deducibles, sobre la base de la posible inconstitucionalidad de la norma.

Por dicho motivo, entiende que ante la improcedencia de la modificación de la base imponible inicialmente declarada por dicho precepto, resulta la improcedencia del recargo por declaración extemporánea a a ella asociado.

Como punto de partida cabe destacar que el artículo 3 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, introdujo en la LIS un nuevo apartado 3 en la Disposición Transitoria 16ª, que dispone lo siguiente:

"3. En todo caso, la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de

2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.

No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos períodos impositivos, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión".

Este TEAC, en resolución de 21 de julio de 2020 relativa a la reclamación económico-administrativa con RG 00/00729/2019, señala, en el fundamento de derecho tercero, que:

"En base a esta modificación, la recurrente manifiesta haber efectuado en las autoliquidaciones individuales (modelo 200) correspondientes a los ejercicios 2016 y 2017, sendas correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias por importe de 25.433.096,62 euros.

Dichas correcciones han tenido reflejo en las autoliquidaciones del impuesto correspondientes al grupo fiscal (modelo 220).

Invocando que la citada norma adolece de vicios de inconstitucionalidad, solicita la rectificación de las autoliquidaciones presentadas a fin de que se minore la base imponible del impuesto en régimen de consolidación fiscal, como consecuencia de la eliminación de las correcciones practicadas en las autoliquidaciones individuales.

A este respecto, únicamente cabe poner de manifiesto que, según viene aplicando este Tribunal Económico-Administrativo Central, en aplicación de sólido criterio jurisprudencial, la competencia de los órganos económico-administrativos se reduce a la revisión de los actos de gestión, inspección y recaudación de los tributos, como cabe deducir de los artículos 226 y 227 y la Disposición adicional undécima de la LGT, y no se extiende a la revisión de la legalidad o de la constitucionalidad de las normas, atribuida por el ordenamiento jurídico a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (artículo 107.3 de la Ley 30/1992) o, en su caso, al Tribunal Constitucional o al Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

En idénticos términos, la resolución de este Tribunal Central de 16 de diciembre de 2020 relativa

a la reclamación con RG 00/0972/2019, reiterando lo establecido en la resolución de 27 de octubre de 2020 con RG 00/02543/2018, recoge, en el fundamento de derecho tercero:

"Alega la interesada en su reclamación, exclusivamente, la inconstitucionalidad del artículo 3 del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se introdujo la Disposición Transitoria 16ª en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, que regula el Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

Pues bien, se trata esta de una cuestión respecto de la que nada puede decir este Tribunal Central en virtud de su doctrina reiterada recogida, entre otras, en sus resoluciones de fechas 25/07/2013 (RG 4946/12, confirmada por SAN de 16-11-2015) y 08/05/2014 (RG 5271/12, confirmada por SAN de 01-06-2016), según la cual la vía económico-administrativa no es la apropiada para enjuiciar la adecuación de las normas reglamentarias a la Ley ya que, de conformidad con lo previsto en el artículo 226 de la LGT, el ámbito de competencia material de los órganos de esta vía está limitado a enjuiciar a los actos de aplicación de los tributos, mientras que la revisión de las cuestiones de legalidad de las normas reguladoras de los mismos se atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Así, los Tribunales Económico-Administrativos únicamente pueden pronunciarse sobre la adecuación o no al Ordenamiento Jurídico de los actos administrativos dictados en materia de naturaleza tributaria, competencia que en ningún caso incluye la revisión de las normas dispositivas aplicadas para la producción de los actos impugnados, correspondiendo el control de la constitucionalidad de las leyes al Tribunal Constitucional, ya sea vía recurso de inconstitucionalidad o de amparo (artículo 27 de la Ley Orgánica 2/1979 del Tribunal Constitucional, en relación con el artículo 161 de la Constitución Española), y el enjuiciamiento de la legalidad de las disposiciones generales, gubernativas o administrativas, a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por medio de la interposición del oportuno recurso (artículo 112.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y artículos 25 y 26 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en relación todos ellos con el artículo 106 de la Constitución Española).

En consecuencia, dado que en el presente caso la entidad se limita a invocar una serie de causas para deducir la inconstitucionalidad de un precepto reglamentario, y no pudiendo este TEAC pronunciarse sobre la posible

ilegalidad de las normas reglamentarias que tiene que aplicar, debiendo estar a lo establecido por éstas en tanto no sean derogadas, modificadas o declaradas ilegales o inconstitucionales, hemos de desestimar las alegaciones de la reclamante sin entrar a dilucidar sobre esta cuestión al resultar incompetente para conocer de la misma, debiendo la mercantil, en su caso, plantear la pretendida inconstitucionalidad del artículo 3 del Real Decreto-Ley 3/2016, ante el órgano competente de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa".

Pues bien, reitera ahora este Tribunal Central que no puede pronunciarse sobre la ilegalidad de las normas que debe aplicar, debiendo estar a lo establecido por éstas en tanto no sean derogadas, modificadas o declaradas ilegales o inconstitucionales. Es por ello, que deben rechazarse, en este punto, las pretensiones de la reclamante, siendo aplicable la disposición transitoria 16ª 3 de la LIS y procedente, en consecuencia, la presentación de la declaración complementaria relativa al ejercicio 2016 del IS.

No desconoce este TEAC el auto de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2021, mediante el cual se acuerda plantear la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación con el artículo 3 Primero del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se añade la disposición adicional 15ª y se modifica la disposición transitoria 16ª de la LIS. En concreto, recoge el Auto:

"Plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación al artículo 3 Primero del Real Decreto Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se añade una disposición adicional decimoquinta y se modifica la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre; por la posible vulneración de lo dispuesto en el artículo 86.1 en relación con el 31.1 de la Constitución española, suspendiendo hasta tanto no se tome una decisión por dicho órgano constitucional el plazo para dictar sentencia."

Sin embargo, en tanto en cuanto no se pronuncie el Tribunal Constitucional, deben rechazarse las pretensiones de la recurrente, sin perjuicio de que de ulteriores y eventuales recursos ante los órganos competentes haya de aplicarse lo que de ellos resulte y según sus pronunciamientos.

CUARTO.- Estimando este Tribunal Central improcedente la solicitud de rectificación de las declaraciones referentes al IS 2016 y 2017 debido a la necesaria reversión obligatoria de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, el artículo 27 de la LGT

preceptúa la obligatoriedad del recargo por presentación extemporánea de declaraciones sin requerimiento previo, recargo que necesariamente ha de liquidarse a XZ, SA.

El artículo 27 de la LGT, tras la modificación introducida por el artículo 13.3 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, determina:

Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

(...)

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice

el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

A estos efectos, la Disposición Transitoria 1ª. 1 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal indica que:

1. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

La nueva redacción del apartado 2 del artículo 27 de la

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza.

La revisión de los recargos no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos.

Es por ello, que procede, en este extremo, estimar las pretensiones de la XZ, SA, disponiendo la modificación del recargo por declaración extemporánea a ella exigido en los términos señalados en el nuevo apartado 2 del artículo 27 de la LGT, por ser la nueva regulación más favorable a la reclamante y no haber el recargo inicialmente liquidado adquirido firmeza.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS22**IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.....22**

- Anulación de la escritura de adquisición de una vivienda, un trastero y una plaza de garaje para su sociedad de gananciales con adjudicación de los inmuebles 22
- Adquisición, mediante subasta, de una vivienda por un importe de 41.838,72 euros, importe superior a la valoración realizada por el perito tasador de 31.696,00 euros 22
- Reconocimiento de dominio 22
- Adjudicación, por una entidad mercantil dedicada a la actividad de promoción inmobiliaria que se encuentra en liquidación, a sus socios, de todos los inmuebles que integran su activo 23
- Extinción del condominio abonando el 50 por 100 del precio de la vivienda a su hermana 24
- Disolución del proindiviso sobre la nuda propiedad mediante su adjudicación a uno de los hermanos que compensará al resto con dinero por el exceso de adjudicación que reciba 24
- Cesión por dos sociedades, mediante permuta, a una entidad constructora, del 75 por ciento de un solar a cambio de viviendas y locales resultantes proporcionales al 25 por ciento de su propiedad sobre el solar, que destinarán a su venta o alquiler 25
- Convenio de expropiación con un ayuntamiento a cambio de la entrega futura de parcelas resultantes de la ejecución de la urbanización 25
- Adquisición de una edificación en curso de construcción 26
- Anulación, por Sentencia, de una permuta de terreno, y acuerdo entre las partes para que se formalice por compraventa 26
- Compraventa de participaciones sociales en el mercado secundario no admitidas a negociación 27
- Disolución y liquidación de una entidad mercantil local mediante la cesión global del activo y pasivo a sus socios, uno de los cuales es un ayuntamiento 28
- Adquisición, por una entidad mercantil, de varias concesiones administrativas 28
- Transmisión, por un ayuntamiento, de una vivienda y una plaza de garaje con pago aplazado y reserva de dominio 29
- Cesión, por una mercantil dedicada a la promoción inmobiliaria, a otra entidad mercantil, de la gestión y explotación de unas viviendas para destinarlas al arrendamiento en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra 29
- Disolución de una sociedad mercantil de titularidad pública a la que un ayuntamiento aportó fincas integrantes del patrimonio municipal del suelo 30
- Transmisión, en 2021, de una vivienda resultante de la reforma de un local adquirido en 2019 30
- Transmisión, por una Unión Temporal de Empresas, de varios centros de tratamiento de residuos urbanos a un Consorcio Provincial de Medio Ambiente formado por una Diputación y un Ayuntamiento, que tiene por objeto la gestión de los residuos urbanos 31
- Transmisión de participaciones entre socios, que son titulares del 50% del capital de dos sociedades, cuyos activos se corresponden, en su totalidad, con bienes inmuebles destinados a una actividad económica, de manera que cada uno se convierta en socio único de una de ellas 31
- Transmisión, por una entidad mercantil, de varias parcelas una vez que se haya inscrito, en el Registro de la Propiedad, el Proyecto de Reparcelación y se hayan iniciado las obras materiales de urbanización 32

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES32

- Reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante cuando un heredero se adjudica la vivienda y el otro exclusivamente dinero. Requisito de mantenimiento en caso de alquilar la vivienda 32
- Mantenimiento del valor de lo adquirido. Reducciones empresariales mortis causa 33
- Adición de bienes a la herencia que se adjudican de forma diferente a la inicial pretendiendo conmutar el usufructo viudal 34
- Reducción por transmisión consecutiva mortis causa de los mismos bienes cuando dos hermanos han heredado de sus progenitores y fallece uno de los hermanos, siendo heredero el otro hermano 35
- Donación de importe dinerario procedente del extranjero y recibida por una extranjera residente en España 35

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

ANULACIÓN DE LA ESCRITURA DE ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA, UN TRASTERO Y UNA PLAZA DE GARAJE PARA SU SOCIEDAD DE GANANCIALES CON ADJUDICACIÓN DE LOS INMUEBLES

(Consulta DGT V2552-21 de 21/10/2021).

Se consulta sobre la posible devolución de ingresos indebidos por adquisición de una vivienda, un trastero y una plaza de garaje para su sociedad de gananciales en compraventa a dos albaceas mancomunados, siendo uno de ellos su esposo. Al proceder a la inscripción, el registrador no la inscribe por la prohibición de autocontratación de los albaceas que establece el Código civil. Al no prestar autorización los herederos, se ha procedido a anular la escritura y a adjudicar los inmuebles a los herederos.

En este caso, se considera que no se ha producido el acto o contrato –salvo que haya algún efecto lucrativo– y, en consecuencia, procede la devolución del impuesto satisfecho, en los términos expuestos en los apartados 2 y 3 del artículo 57 del TRLITPAJD. Es decir, en este supuesto, se retrotraen los efectos al mismo momento de realización del acto o contrato que se anula (efectos “ex tunc”) reponiendo las cosas al estado en el que se hallaban antes de aquella.

Por eso, se requiere la justificación de que los interesados han llevado a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil.

En caso contrario, la devolución solo es parcial, ya que deberá liquidarse el usufructo temporal por el periodo durante el que se usaron los bienes transmitidos y devueltos.

ADQUISICIÓN, MEDIANTE SUBASTA, DE UNA VIVIENDA POR UN IMPORTE DE 41.838,72 EUROS, IMPORTE SUPERIOR A LA VALORACIÓN REALIZADA POR EL PERITO TASADOR DE 31.696,00 EUROS

(Consulta DGT V2631-21 de 29/10/2021).

El valor de adquisición estará constituido por el precio pagado en la subasta, 41.838,72 euros pagados en la subasta que figuran en la aprobación del remate, con independencia de cuál haya sido el valor fijado por el perito tasador.

En cualquier caso, en el valor de adquisición se integrarían, si las hubiera, las cargas anteriores que queden a cargo del adquirente, al ser ambos importes, precio de remate más cargas, los que integran la contraprestación real del bien adquirido.

La declaración-liquidación del ITP y AJD deberá presentarse en el plazo de treinta días hábiles a contar desde que adquiriera firmeza la resolución judicial por la que se aprueba el remate a favor del consultante.

RECONOCIMIENTO DE DOMINIO

(Consulta DGT V2632-21 de 29/10/2021).

El 30 de julio se procedió a la protocolización del cuaderno particional por fallecimiento de los padres de la consultante, adjudicándose a esta la propiedad de una finca urbana. Dicha finca había sido adquirida por sus padres de CLS, mediante contrato privado de fecha 1 de diciembre de 1987, quien a su vez lo había adquirido en 1968, también mediante contrato privado, de Don JLFR y D^a CRM, quienes figuran como titulares registrales.

Presentada por la consultante demanda judicial sobre la referida finca, se dictó sentencia declarándola legítima propietaria el 22 de marzo de 2021.

El reconocimiento de dominio a favor de la consultante constituye hecho imponible del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, salvo que se acredite el pago del impuesto por dicha transmisión anterior.

Estará obligada al pago del impuesto la persona a cuyo favor se haga el reconocimiento de dominio, en este caso la consultante.

ADJUDICACIÓN, POR UNA ENTIDAD MERCANTIL DEDICADA A LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA QUE SE ENCUENTRA EN LIQUIDACIÓN, A SUS SOCIOS, DE TODOS LOS INMUEBLES QUE INTEGRAN SU ACTIVO

(Consulta DGT V2495-21 de 01/10/2021).

En primer lugar, por lo que respecta a la disolución de sociedad y liquidación de los bienes sociales, conviene precisar lo siguiente:

- En ningún caso un mismo acto puede ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, por operaciones societarias y por actos jurídicos documentados.
- La disolución y liquidación de una sociedad con la adjudicación a los socios de los inmuebles que constituyen su activo es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD; y, por ello, no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.
 - Serán sujetos pasivos los socios por los bienes y derechos recibidos.
 - La base imponible para cada socio estará constituida por el valor real de los bienes y derechos que se le adjudiquen, sin que, a estos efectos, pueda deducirse de dicho valor real el importe de las deudas y gastos que asuma cada uno de ellos.
 - El tipo de gravamen aplicable será del 1 por 100.

En segundo lugar, respecto de la adjudicación de los bienes sociales:

No constituye una convención distinta de la propia disolución, de las referidas en el artículo 4 del TRLITPAJD, transcrito anteriormente, que deba tributar separadamente, pues precisamente es el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios lo que constituye la base imponible de la disolución.

Nada se dice en el escrito de consulta de cómo se pretenden llevar a cabo las adjudicaciones de bienes a los socios, aunque sí se advierte que la adjudicación será exclusivamente a socios. Por tanto, se parte de la suposición de que serán equivalentes a su cuota de participación en la sociedad, sin que se produzcan excesos de adjudicación a favor de ninguno de los socios, en cuyo caso no procede tributación distinta a la referente a la modalidad de operaciones societarias, correspondiente a la disolución de la sociedad.

La adjudicación de bienes únicamente estará sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas cuando se produzcan excesos de adjudicación declarados (según el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD) o cuando se adjudiquen bienes sociales a personas ajenas a la sociedad (artículo 58 del Reglamento del impuesto).

A la vista de lo dispuesto en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, en caso de producirse el referido exceso de adjudicación serán dos los hechos imposables a considerar en relación con el ITPAJD, pues además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo anteriormente expuesto, el exceso de adjudicación estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Es decir, 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, en virtud de la citada incompatibilidad, debe tenerse en cuenta que tal incompatibilidad se limita a las adjudicaciones que guarden la debida proporción con sus cuotas de participación en el capital social, pero no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos a los socios por un valor superior al que corresponda a su participación, que constituye una convención distinta de la disolución de sociedad con adjudicación de bienes a los socios en proporción a su cuota de participación, y que, por ello, deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas como exceso de adjudicación.

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO ABONANDO EL 50 POR 100 DEL PRECIO DE LA VIVIENDA A SU HERMANA

(Consulta DGT V2554-21 de 21/10/2021).

En la extinción del condominio con adjudicación a uno de los comuneros de un bien indivisible física o jurídicamente, cuando previamente ya poseía un derecho sobre aquél derivado de la existencia de la comunidad en que participaba, objeto de gravamen bajo la modalidad de actos jurídicos documentados cuando se documenta mediante escritura notarial, la base imponible será la parte en el valor del referido inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el otro comunero.

DISOLUCIÓN DEL PROINDIVISO SOBRE LA NUDA PROPIEDAD MEDIANTE SU ADJUDICACIÓN A UNO DE LOS HERMANOS QUE COMPENSARÁ AL RESTO CON DINERO POR EL EXCESO DE ADJUDICACIÓN QUE RECIBA

(Consulta DGT V2630-21 de 29/10/2021).

Del escrito de consulta se desprende que la propiedad del inmueble estará distribuida de la siguiente manera: un 50 por 100 del inmueble pertenecerá al consultante y a sus dos hermanos en nuda propiedad y el padre poseerá el usufructo.

De acuerdo con lo anterior, no cabe sostener que exista una única cosa sobre la que recaiga un único derecho, sino que, por el contrario, sobre el inmueble confluyen dos tipos de derechos: La nuda propiedad, que pertenece al consultante y sus hermanos, y un derecho de usufructo, que pertenece al padre.

Por lo tanto, en el momento en que el padre realice la donación de la nuda propiedad de su mitad del inmueble, existirá una única comunidad de bienes sobre la nuda propiedad del inmueble formada por los tres hermanos. La confluencia de estos dos derechos –usufructo vitalicio y nuda propiedad– sobre el mismo inmueble no permite considerar que exista una única comunidad de bienes sobre los mismos, ya que los derechos y obligaciones derivados de ellos son diferentes e, incluso opuestos entre sí (los derechos y obligaciones del usufructuario constituyen obligaciones y derechos en el nudo propietario).

Afirmar que en el caso planteado existe una única comunidad de bienes sobre la plena propiedad del inmueble equivaldría a decir que siempre que confluyan distintos derechos sobre un mismo bien, ello supondría la existencia de una comunidad de bienes. En tal caso, serían comunidades de bienes todas las constituidas por el propietario de un bien con todos los titulares de derechos reales sobre dicho bien; esto es, no sólo con el usufructuario, sino con el titular de un derecho de uso, de habitación, de servidumbre, de superficie e, incluso, con el acreedor hipotecario, prendario o anticrético, pues la hipoteca, la prenda y la anticresis también son derechos reales, aunque de garantía.

Por el contrario, este Centro Directivo considera que la interpretación que debe darse al artículo 392 del Código Civil es la que se desprende de su tenor literal, es decir, que la comunidad de bienes exige como requisito imprescindible que la propiedad de la cosa o del derecho pertenezca pro indiviso a varias personas, lo cual, en el caso planteado, sólo puede predicarse en el derecho de nuda propiedad, ya que el usufructo pertenece exclusivamente al padre.

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

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

En el caso planteado existe una única comunidad de bienes sobre la nuda propiedad del inmueble de la que son comuneros el padre y los tres hijos, en el momento que el padre realice la donación de la nuda propiedad de su mitad la comunidad de bienes estará formada por los tres hijos.

La disolución de dicha comunidad, asignando la nuda propiedad al consultante que compensará a sus hermanos con dinero, quedará sujeta al ITPAJD por la modalidad de actos jurídicos documentados.

CESIÓN POR DOS SOCIEDADES, MEDIANTE PERMUTA, A UNA ENTIDAD CONSTRUCTORA, DEL 75 POR CIENTO DE UN SOLAR A CAMBIO DE VIVIENDAS Y LOCALES RESULTANTES PROPORCIONALES AL 25 POR CIENTO DE SU PROPIEDAD SOBRE EL SOLAR, QUE DESTINARÁN A SU VENTA O ALQUILER

(Consulta DGT V2412-21 de 14/09/2021).

La entrega del terreno, que se encontrará sujeta al IVA cuando sea realizada por quien tenga la condición de empresario o profesional y concurren el resto de requisitos generales de sujeción establecidos por el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992.

A dicha entrega podría resultarle de aplicación el supuesto de exención previsto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992. No obstante, tratándose de la entrega de solares, la operación estará en todo caso sujeta y no exenta.

La entrega de la edificación terminada en que se materializa, total o parcialmente, la contraprestación de la entrega del terreno referida en el guion anterior. Esta entrega tendrá lugar cuando concluya su construcción estando, con carácter general, sujeta y no exenta del Impuesto.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992, la entrega de los terrenos referida en el primer guion, sin perjuicio del tratamiento que le corresponda según se analiza en el mismo, constituye adicionalmente un pago a cuenta en especie de la edificación futura, pago que percibe el promotor y que, en consecuencia, está sujeto y no exento del Impuesto.

Por otra parte, en relación con las posibles entregas posteriores de las viviendas y locales recibidos por la entidad consultante como consecuencia de la permuta, teniendo en cuenta que, según se ha manifestado en los apartados anteriores de esta contestación, la primera entrega de los mismos será la que realice el constructor-promotor a la propia consultante como consecuencia de la permuta, las entregas posteriores tendrán la consideración de segunda o ulterior entrega de las mismas.

CONVENIO DE EXPROPIACION CON UN AYUNTAMIENTO A CAMBIO DE LA ENTREGA FUTURA DE PARCELAS RESULTANTES DE LA EJECUCIÓN DE LA URBANIZACION

(Consulta DGT V2419-21 de 16/09/2021).

La consultante es una entidad mercantil que en 2008 firmó un Convenio de Expropiación con un Ayuntamiento en virtud del cual se acordó la expropiación de un terreno propiedad de aquélla, calificado como urbanizable, a cambio de la entrega futura de dos parcelas resultantes de la ejecución de la urbanización de dicho Plan Parcial. Por motivos técnicos no se ha podido desarrollar dicho Plan Parcial por lo que la entrega de dichas parcelas se va a sustituir por su equivalente monetario.

Las entregas de bienes se definen en el artículo 8 de la Ley 37/1992 que establece que:

“Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

(...)”

Por su parte, el devengo de las entregas de bienes se contiene el artículo 70 de la Ley 37/1992 estableciendo que:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

(...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.”

De acuerdo con asentada doctrina de este Centro Directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 21 de marzo de 2005, número V0465-05, en las operaciones de permuta de suelo a cambio de recibir obra futura tienen lugar tres operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

- La entrega del terreno, que se encontrará sujeta al Impuesto cuando sea realizada por quien tenga la condición de empresario o profesional y concurren el resto de requisitos generales de sujeción establecidos por el artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992.

La referida entrega, de estar sujeta al Impuesto, estará normalmente no exenta del mismo, al tratarse de suelo edificable o suelo urbanizado y, por tanto, estar excluido de la exención regulada en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992.

- La entrega de la edificación terminada en que se materializa la contraprestación de la entrega del terreno referida en el apartado anterior. Esta entrega tendrá lugar cuando concluya su construcción. Al contrario de lo que sucede con la entrega del suelo, que puede estar o no sujeta al Impuesto en función de la condición de su propietario, la entrega de la edificación terminada constituirá, en la práctica totalidad de los casos, una operación sujeta y no exenta del Impuesto.

- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 apartado dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entrega del terreno referida en el primer guion, sin perjuicio del tratamiento que le corresponda según se analiza en el mismo, constituye adicionalmente un pago a cuenta en especie de la edificación futura, pago que percibe el promotor y que, en consecuencia, está sujeto y no exento del Impuesto.

Según manifiesta la entidad consultante en su escrito, las partes intervinientes en la operación liquidaron el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicha operación en los términos detallados anteriormente.

Por otra parte, el artículo 80, apartado dos, de la Ley 37/1992 prevé que la base imponible del Impuesto correspondiente a las entregas de bienes sujetas al mismo deba modificarse cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos del comercio, quede sin efecto total o parcialmente la operación gravada o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado.

De este precepto se deriva que en los casos en los que una operación que tributó inicialmente por el Impuesto sobre el Valor Añadido se resuelva parcialmente, debe procederse a su rectificación posterior.

ADQUISICIÓN DE UNA EDIFICACIÓN EN CURSO DE CONSTRUCCIÓN

(Consulta DGT V2427-21 de 21/09/2021).

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.

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

Resulta a estos efectos indiferente el grado de avance de las obras del edificio entregado, ya que si la construcción no se encuentra completamente finalizada no cabe considerar como terminado el objeto de la entrega. El certificado de finalización de la obra expedido por el arquitecto será un elemento de prueba de la finalización de la misma, si bien cabe que se encuentre terminada sin tal calificación.

En el caso de las viviendas, la cédula de habitabilidad es un trámite legal necesario para su utilización como tales, por lo que no se considerará terminada la vivienda que se entregase sin haber obtenido dicha cédula de habitabilidad.

En el presente supuesto, según manifiesta la entidad consultante, la edificación que ha adquirido es una edificación que se encuentra en curso de construcción de manera que a la misma no le resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

ANULACIÓN, POR SENTENCIA, DE UNA PERMUTA DE TERRENO, Y ACUERDO ENTRE LAS PARTES PARA QUE SE FORMALICE POR COMPRAVENTA

(Consulta DGT V2432-21 de 22/09/2021).

En el supuesto a que se refiere el escrito de consulta, en el que como consecuencia de la nulidad de la entrega inicial de la parcela se van a restituir los inmuebles que se entregaron en virtud de dicha operación, debe entenderse que tales entregas no constituyen una entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por consiguiente, no puede considerarse una operación sujeta al Impuesto, sino un supuesto de resolución total o parcial de la entrega de bienes que en su día se realizó.

Por consiguiente, de acuerdo con el precepto anteriormente transcrito, entre los supuestos que originan una modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra que las operaciones gravadas queden total o parcialmente sin efecto por resolución firme, tal y como sucede en el supuesto objeto de consulta.

Por otra parte, en relación con la nueva entrega de la parcela que se va a producir tras la resolución de la previa permuta, debe señalarse que:

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

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

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

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

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

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

En este supuesto no se aplicaría la exención prevista en el transcrito número 2º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992, por exclusión expresa de la misma.

COMPRAVENTA DE PARTICIPACIONES SOCIALES EN EL MERCADO SECUNDARIO NO ADMITIDAS A NEGOCIACIÓN

(Consulta DGT V2480-21 de 30/09/2021).

La transmisión de valores está exenta tanto del IVA como del ITP y AJD, según la operación esté sujeta a uno u otro impuesto (apartado 1 del artículo 314, TRLMV).

Sin embargo, si mediante la transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, es decir, el pago del IVA o del ITP y AJD, entrará en juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de valores, sino como transmisión de inmuebles; lo cual implica que desde ese momento la transmisión de los valores en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos (párrafo primero del artículo 314.2 del TRLMV).

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

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

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

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

En el supuesto objeto de consulta se dan dos de los tres requisitos básicos, antes referidos, para la aplicación de la regla especial del artículo 314.2 del TRLMV.

El tercero de estos requisitos es la intención o pretensión de «elusión del pago del impuesto correspondiente a la

transmisión de bienes inmuebles». Las participaciones sociales objeto de transmisión son partes alícuotas del capital social de una entidad mercantil cuyo activo está formado en más de un 50 por ciento por bienes inmuebles radicados en España y que, de acuerdo con el escrito de consulta, están afectos a la actividad económica de promoción inmobiliaria. En consecuencia, no concurren ninguno de los tres supuestos –incisos a), b) y c)– en los que se presume, salvo prueba en contrario, aquella intención o pretensión de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles.

En consecuencia, en principio, no sería de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedaría exenta del IVA o del ITP y AJD, al que está sujeta.

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

DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE UNA ENTIDAD MERCANTIL LOCAL MEDIANTE LA CESIÓN GLOBAL DEL ACTIVO Y PASIVO A SUS SOCIOS, UNO DE LOS CUALES ES UN AYUNTAMIENTO

(Consulta DGT V2504-21 de 06/10/2021).

En el presente supuesto se produce una sucesión universal de todas las relaciones jurídicas subrogándose el adquirente en todos los derechos y obligaciones y en todos los contratos administrativos, mercantiles y privados existentes, recibiendo todos los inmuebles del patrimonio de la transmitente, y comprometiéndose a la continuación de la actividad de la transmitente de promoción inmobiliaria, estando algunos inmuebles arrendados con opción a compra.

En estas circunstancias, puede señalarse que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determinan la no sujeción al Impuesto siempre que, entre los elementos señalados también se incluya la cesión de personal afecto a la actividad, como así parece deducirse del escrito de consulta.

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

Respecto de las entregas de los inmuebles incluidos en la operación y su consideración como primera entrega de edificaciones a efectos de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto, debe señalarse que el propio artículo 7.1º de la Ley establece en su último párrafo que:

“Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley”.

Por otro lado, las entregas de bienes relativas a las viviendas objeto de consulta se producirán cuando los arrendatarios ejerciten, en su caso, la respectiva opción de compra, por tanto las mismas se encontrarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido pudiendo encontrarse exentas sólo si se tratase de una segunda o ulterior entrega de las mismas, en los términos previstos en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto.

ADQUISICIÓN, POR UNA ENTIDAD MERCANTIL, DE VARIAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

(Consulta DGT V2505-21 de 06/10/2021).

Se consulta sobre la adquisición por una entidad mercantil de varias concesiones administrativas para la ocupación y aprovechamiento de varios inmuebles rústicos de dominio público marítimo terrestre, consistentes en salinas y esteros, y que incluyen diversas edificaciones que la entidad consultante va a rehabilitar para destinarlas a la hostelería.

La citada operación tiene la consideración de entrega de bienes para cada uno de los inmuebles y se encontrará, por tanto, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Concretamente, respecto de la transmisión de los terrenos de naturaleza rústica objeto de consulta se encontrará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 20.Uno.20ª de la Ley 37/1992.

Por otro lado, respecto de la adquisición de las concesiones que comprenden edificaciones, se va a proceder a su

rehabilitación para poder desarrollar en ellas actividades de hostelería.

Por lo tanto, en la medida en que dicha rehabilitación cumpla los requisitos previstos en el artículo 20.Uno.22º.B) de la Ley del Impuesto, transcrito anteriormente, a dicha entrega no le resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto y la misma se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto.

.....

TRANSMISIÓN, POR UN AYUNTAMIENTO, DE UNA VIVIENDA Y UNA PLAZA DE GARAJE CON PAGO APLAZADO Y RESERVA DE DOMINIO

(Consulta DGT V2525-21 de 08/10/2021).

.....

En primer lugar, señalar que el ayuntamiento tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso.

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 realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otro lado, las cesiones de los inmuebles objeto de consulta mediante compraventa con pacto de reserva de dominio tendrán la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, se encontrarán sujetas al mismo.

Asimismo, si se tratase de una segunda o ulterior entrega de los inmuebles objeto de consulta, dicha entrega se encontraría exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, debe señalarse que, en la medida en que la transmisión previa fue resuelta finalmente por las partes, la misma no deberá tenerse en cuenta a estos efectos.

.....

CESIÓN, POR UNA MERCANTIL DEDICADA A LA PROMOCIÓN INMOBILIARIA, A OTRA ENTIDAD MERCANTIL, DE LA GESTIÓN Y EXPLOTACIÓN DE UNAS VIVIENDAS PARA DESTINARLAS AL ARRENDAMIENTO EN VIRTUD DE CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO SIN OPCIÓN DE COMPRA

(Consulta DGT V2569-21 de 21/10/2021).

.....

Caben dos alternativas:

A) Bajo la premisa de que la cesionaria actúe en nombre ajeno, es decir, en nombre de la consultante en la prestación del servicio de arrendamiento, debe entenderse que dicho servicio se estaría prestando por la propia consultante, sin perjuicio de la prestación del servicio de intermediación que le fuera prestada a la consultante por la cesionaria.

En el objeto de consulta, en concreto, se plantea la actividad de promoción de viviendas que se destinan, de forma sobrevenida, a la actividad arrendadora sin opción de compra.

En estos casos, la doctrina reiterada por este Centro Directivo, por todas, la contestación vinculante de 31 de marzo de 2016, número V1334-16, concluye la existencia de un autoconsumo de bienes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.1º.c) de la Ley 37/1992, como consecuencia del cambio de afectación de los inmuebles promovidos en el sector diferenciado "actividades inmobiliarias por cuenta propia" al sector diferenciado "alquiler de bienes inmobiliarios".

En el caso planteado, al primer sector aludido (promoción) le corresponde normalmente un régimen de deducciones pleno. Al segundo, sin embargo (arrendamiento), le corresponderá un régimen de deducciones cero en la medida en que se trate de arrendamiento exclusivo para vivienda, arrendamiento que estará sujeto pero exento del Impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992.

En estas circunstancias, el referido autoconsumo determina que, cuando tenga lugar el cambio de afectación de las viviendas de un sector a otro, el promotor inmobiliario deba consignar en la declaración-liquidación correspondiente el Impuesto devengado, que no resultará deducible en cuantía alguna. Con ello, se logra la finalidad esencial del autoconsumo de bienes, es decir, la neutralidad.

B) En caso que, en virtud del contrato de cesión de explotación, el cesionario actuara en nombre propio en los servicios

de arrendamiento, no se daría autoconsumo alguno a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Finalmente, las entregas de las viviendas que va a realizar la entidad consultante cuyos adquirentes sean los referidos sujetos que han venido utilizando materialmente las mismas tendrán la consideración de primera entrega y se encontrarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

.....

DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL DE TITULARIDAD PÚBLICA A LA QUE UN AYUNTAMIENTO APORTÓ FINCAS INTEGRANTES DEL PATRIMONIO MUNICIPAL DEL SUELO

(Consulta V2572-21 de 21/10/2021).

.....

La Dirección General de Tributos ha considerado reiteradamente que, en general, las entregas de parcelas o terrenos efectuadas por entidades públicas se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos:

a) Cuando las parcelas transmitidas estuviesen afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública.

b) Cuando las parcelas transmitidas fuesen terrenos que hubieran sido urbanizados por dicha entidad.

c) Cuando la realización de las propias transmisiones de parcelas efectuadas por la Administración Pública determinasen por sí mismas el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Por otro lado, el patrimonio municipal del suelo constituye, sin excepción, un patrimonio empresarial, por lo que todas las actividades que se lleven a cabo con el fin de gestionar dicho patrimonio, tendrán, de igual forma, carácter empresarial.

Asimismo, la adjudicación de los inmuebles por la sociedad mercantil a que se refiere el escrito de consulta a su socio único 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, si bien pudiera resultar de aplicación la exención del artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto, susceptible de renuncia.

.....

TRANSMISIÓN, EN 2021, DE UNA VIVIENDA RESULTANTE DE LA REFORMA DE UN LOCAL ADQUIRIDO EN 2019

(Consulta V2575-21 de 21/10/2021).

.....

Parece deducirse que la reforma efectuada por la consultante no va a cumplir los requisitos cualitativos y cuantitativos exigidos en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 para que las obras realizadas puedan ser consideradas como una rehabilitación, por lo que, de ser así, la entrega del inmueble objeto de consulta tendría la consideración de segunda entrega conforme a lo establecido anteriormente, estando esta segunda entrega correspondiente a la operación objeto de consulta, por consiguiente, sujeta y exenta al Impuesto sobre el Valor añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Lo anterior deberá entenderse, sin perjuicio la aplicación, en su caso, de la renuncia a la exención del Impuesto, contenida en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

Por otro lado, si la transmisión de los inmuebles queda sujeta y no exenta del IVA, la transmisión no podrá quedar sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD; en cuyo caso la escritura de adquisición de los inmuebles quedará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados, al reunir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD (ser escritura, tener contenido valuable, ser inscribible y no estar sujeto el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas ni operaciones societarias del ITPAJD); por el contrario, si la transmisión no estuviera sujeta, o quedara sujeta pero resultara exenta del IVA, la transmisión de los inmuebles estará sujeta al ITPAJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y no quedará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados.

TRANSMISIÓN, POR UNA UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS, DE VARIOS CENTROS DE TRATAMIENTO DE RESIDUOS URBANOS A UN CONSORCIO PROVINCIAL DE MEDIO AMBIENTE FORMADO POR UNA DIPUTACIÓN Y UN AYUNTAMIENTO, QUE TIENE POR OBJETO LA GESTIÓN DE LOS RESIDUOS URBANOS

(Consulta DGT V2579-21 de 21/10/2021).

Según parece deducirse del escrito de consulta, la UTE adjudicataria procedió a la construcción de unas instalaciones fijas y ancladas al suelo de forma permanente dentro de los centros de residuos cuya gestión desarrolla y que van a ser transmitidas al consultante.

En estas circunstancias, debe señalarse que dicha transmisión tendrá la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y la misma se encontrará sujeta al referido impuesto.

Por otro lado, en la medida en que las instalaciones objeto de consulta que, a falta de otros elementos de prueba, parece que constituyen instalaciones industriales no habituales, de carácter fijo y que se encuentran ancladas al suelo de forma permanente, tendrán la consideración de edificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, si la infraestructura objeto de consulta tuviese la consideración de edificación, tal y como parece deducirse del escrito de consulta, y la entrega de la misma al consultante se produjese cuando hubiera sido utilizada por la UTE propietaria de la misma por un período igual o superior a dos años de forma ininterrumpida, dicha entrega no tendría la consideración de primera entrega y la misma se encontraría sujeta pero exenta del Impuesto, susceptible de renuncia en los términos del artículo 20.Dos de la Ley del Impuesto.

Si la transmisión de las instalaciones debe calificarse como segunda o ulterior entrega de edificaciones y, por ello, tratarse de una operación sujeta y exenta de IVA, procederá la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. Si, por el contrario, se determina que se trata de una primera entrega de edificaciones y, por tanto, sujeta y no exenta de IVA, la operación objeto de consulta quedará no sujeta al ITP y AJD, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en virtud de lo establecido en el artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, cabe advertir, que la tributación definitiva en el IVA o en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD será determinante de la tributación por la cuota gradual, de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, respecto de las escrituras públicas en las que se formalice la transmisión de las instalaciones. Así lo determina el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES ENTRE SOCIOS, QUE SON TITULARES DEL 50% DEL CAPITAL DE DOS SOCIEDADES, CUYOS ACTIVOS SE CORRESPONDEN, EN SU TOTALIDAD, CON BIENES INMUEBLES DESTINADOS A UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA, DE MANERA QUE CADA UNO SE CONVIERTA EN SOCIO ÚNICO DE UNA DE ELLAS

(Consulta DGT V2582-21 de 22/10/2021).

Si los consultantes tienen la condición de empresario o profesional, 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

En este sentido, en relación con la transmisión de las acciones, debe señalarse que, en el caso de que dichas acciones pertenezcan al patrimonio privado de los consultantes, sin que se encuentren afectas a ninguna actividad empresarial o profesional, la transmisión de las mismas no constituiría una operación del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no se encontraría sujeta a dicho impuesto, sin perjuicio de su posible sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante lo anterior, dicha transmisión de acciones quedaría sujeta al Impuesto si se realizase por quien tenga la condición de empresario o profesional en los términos indicados en los artículos 4 y 5 de la Ley del Impuesto, y formen parte de su patrimonio empresarial.

En el caso de que se tratase de una transmisión de acciones sujeta al Impuesto, debe tenerse en cuenta que el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992, establece la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con una serie de operaciones financieras.

Conforme al artículo 314 del TRLMV, las transmisiones de valores tendrán el siguiente tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en lo sucesivo, IVA

e ITPAJD):

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

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

En el caso objeto de consulta, si, tal y como manifiesta el consultante, los inmuebles que componen el patrimonio de las sociedades cuyas participaciones van a ser objeto de transmisión están afectos a una actividad económica de arrendamiento, no operarán las citadas presunciones, de modo que la carga de la prueba de la intención elusoria corresponderá a la Administración tributaria competente para la gestión del tributo aplicable.

En consecuencia, las operaciones de transmisión de participaciones consultadas, ya sea mediante aportación o mediante canje, en caso de quedar sujetas estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo que se correspondan con alguna de las excepciones citadas en las letras a'), b') y c') del citado artículo 20.uno.18º, letra k) de la Ley del Impuesto.

.....

TRANSMISIÓN, POR UNA ENTIDAD MERCANTIL, DE VARIAS PARCELAS UNA VEZ QUE SE HAYA INSCRITO, EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD, EL PROYECTO DE REPARCELACIÓN Y SE HAYAN INICIADO LAS OBRAS MATERIALES DE URBANIZACIÓN

(Consulta DGT V2587-21 de 22/10/2021).

.....

En la medida en que la entidad consultante manifiesta que va a transmitir el inmueble objeto de consulta una vez que se hayan iniciado materialmente las obras de urbanización, dicha entrega se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cuanto al sujeto pasivo, si tal y como manifiesta la entidad consultante, la entrega de la parcela objeto de consulta se va a producir una vez que la afección registral de las mismas al cumplimiento de los deberes urbanísticos se encuentre vigente registralmente, a la misma le resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

.....

REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL DEL CAUSANTE CUANDO UN HEREDERO SE ADJUDICA LA VIVIENDA Y EL OTRO EXCLUSIVAMENTE DINERO. REQUISITO DE MANTENIMIENTO EN CASO DE ALQUILAR LA VIVIENDA

(Consulta DGT V2622-21 de 28/10/2021)

.....

En el caso que nos ocupa, ha de traerse a colación el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando textualmente establece que:

“1. En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión...”.

Tal y como señala el epígrafe 1.1.b) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del impuesto en materia de vivienda habitual y empresa familiar:

"A efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, artículo 27 de la Ley 29/1987, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión.

Por lo tanto, la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2.c) anteriormente citado, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la

partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción incluida en su correspondiente base imponible.

Todo ello sin perjuicio de aplicar la reducción a determinados causahabientes en los supuestos en los que el testador les haya asignado los bienes específicamente."

Si todos los sucesores reciben todos los bienes en proporción a su derecho en la sucesión, la reducción a que se refiere el artículo 20.2.c) de la Ley para los supuestos de adquisición "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos del citado artículo, apartado y letra, todo ello con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición. La reducción les beneficiará, en consecuencia, sobre la parte del valor bien objeto de reducción incluida en su correspondiente base imponible.

La aplicación de la regla anterior, en cuanto beneficia por igual a todos los causahabientes, decae, como es lógico, en aquellos supuestos en que el causante, mediante testamento u otros documentos haya asignado elementos específicos a determinados causahabientes. En tales casos, sólo el adjudicatario incluirá en su base imponible el valor de dichos elementos y, por tanto, gozará en exclusiva de la reducción que procediera.

Por otra parte, el epígrafe 1.4.c) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar (B.O.E. del 10 de abril), señala que "la Ley únicamente habla de que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento, pero no exige el destino de la misma como vivienda habitual del causahabiente.". Por lo tanto, el consultante podrá dar el destino que considere conveniente a la vivienda siempre que mantenga la misma en su patrimonio.

MANTENIMIENTO DEL VALOR DE LO ADQUIRIDO. REDUCCIONES EMPRESARIALES MORTIS CAUSA

(Consulta DGT V2491-21 de 30/09/2021)

Primera. Activos en los que puede materializarse la reinversión para el cumplimiento del requisito de mantenimiento.

Para supuestos de enajenación a terceros de participaciones adquiridas "mortis causa" en su momento con aplicación de la reducción del artículo 20.2.c) de la LISD, es preciso la reinversión y materialización inmediata del importe obtenido en activos, con independencia de su naturaleza y situación, siempre que se mantenga el valor por el que se practicó la reducción.

Por tanto, no afectará al requisito de mantenimiento la materialización del importe obtenido en fondos de inversión, imposiciones a plazo fijo o ampliaciones del capital en otras sociedades, siempre que la suma de aquellos y del precio de adquisición de estos, alcance, al menos, el valor a que nos venimos refiriendo. Todo ello con la oportuna justificación documental y con independencia de cuál sea el importe obtenido por la venta de las participaciones.

Segunda. Alteraciones en la parte variable del precio de la operación.

El impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante. Por lo tanto, la base imponible del impuesto debe determinarse conforme al valor del caudal relicto en dicha fecha. Por tanto, es indiferente que posteriormente los bienes y derechos heredados aumenten o disminuyan su valor. Es decir, cualquier modificación en el precio de venta de las participaciones sobre el valor declarado en la autoliquidación del ISD será ajena a dicho impuesto y deberá tributar, en su caso, en el IRPF del transmitente, en este caso, la consultante, conforme a las reglas de dicho impuesto.

Tercera. Activos en los que puede materializarse la inversión.

El requisito de mantenimiento previsto en el artículo 20.2.c) de la Ley del ISD no exige la continuidad de la actividad sino el mantenimiento del valor de adquisición sobre el que se practicó la reducción, pudiéndose materializar la reinversión en bienes inmuebles, acciones, fondos de inversión, depósitos bancarios u otros activos o productos financieros que se estimen convenientes.

Cuarta. Traspaso entre fondos de inversión y pérdidas de valor por fluctuaciones del valor de mercado de los productos financieros.

Es posible realizar traspasos entre fondos de inversión, así como proceder a la venta de las participaciones de un fondo de inversión y reinvertir la totalidad del importe obtenido en otros activos financieros, conservando el beneficio fiscal. Las eventuales pérdidas de valor por fluctuaciones del valor de mercado de los productos financieros en que se hubieran

reinvertido el importe resultante de la transmisión de las participaciones no afectará al requisito de mantenimiento durante el plazo establecido.

Quinta. Cartera de fondos de inversión.

Para el cumplimiento de los requisitos debe considerarse cada uno de los fondos de inversión de manera individual y no la cartera conjunta de ellos.

ADICIÓN DE BIENES A LA HERENCIA QUE SE ADJUDICAN DE FORMA DIFERENTE A LA INICIAL PRETENDIENDO CONMUTAR EL USUFRUCTO VIUDAL

(Consulta DGT V2629-21 de 29/10/2021)

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 Isidora 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 debería realizarse en proporción al haber hereditario que corresponda a cada uno 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.

Los consultantes ya aceptaron en su momento, uno, el usufructo de los bienes, el otro, la nuda propiedad; si actualmente conmutaran el usufructo sobre ese dinero que le van a dar por la cantidad en metálico existente en la herencia equivalente al valor del usufructo, tal operación constituiría una permuta, en la que el consultante viudo transmitiría su derecho de usufructo sobre determinados bienes de la herencia (dinero) a cambio de la renuncia a la expectativa de derecho a suceder del hijo consultante en parte de determinados bienes de la herencia, y, como tal, estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

.....
REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN CONSECUTIVA MORTIS CAUSA DE LOS MISMOS BIENES CUANDO DOS HERMANOS HAN HEREDADO DE SUS PROGENITORES Y FALLECE UNO DE LOS HERMANOS, SIENDO HEREDERO EL OTRO HERMANO
 (Consulta DGT V2628-21 de 29/10/2021)

La cuestión planteada en el escrito de consulta, referida a la posibilidad de deducir en la base del impuesto el importe satisfecho con ocasión de otras dos transmisiones mortis causa anteriores de los mismos bienes por parte de la madre y el padre de la consultante en favor de esta y de su hermano, ha de resolverse de forma negativa, dado que los artículos transcritos contemplan tal posibilidad para transmisiones "mortis causa" de los mismos bienes en un periodo máximo de diez años siempre y cuando todas ellas se hubiesen efectuado a favor de descendientes, situación que no se produce en el presente caso habida cuenta que, si bien las dos primeras transmisiones si eran a favor de los descendientes, la consultante y su hermano, no sucede así con la última transmisión, producida entre hermanos, que no son descendientes entre sí sino colaterales de segundo grado. Consecuentemente, la deducción del artículo 20.3 no es aplicable. En este sentido se ha manifestado con anterioridad esta Dirección General en resoluciones V2431, de fecha 11 de octubre de 2011 y V2670-15 de fecha 16 de septiembre de 2015.

.....
DONACIÓN DE IMPORTE DINERARIO PROCEDENTE DEL EXTRANJERO Y RECIBIDA POR UNA EXTRANJERA RESIDENTE EN ESPAÑA
 (Consulta DGT V2620-21 de 27/10/2021)

Primera. La consultante, al recibir la donación efectuada en Rumanía por sus padres, debe tributar en España por obligación personal, ya que es aquí donde tiene ubicada su residencia habitual.

Segunda. Para el caso en que se produzca una doble tributación (la misma donación tribute por el mismo concepto y periodo en Rumanía y España), se prevé en el artículo 23 de la LISD una deducción por doble imposición internacional, siempre que el contribuyente tribute por obligación personal en España, como es el caso.

Tercera. Las Comunidades Autónomas tienen atribuidas competencias normativas en el ámbito del ISD (reducciones de la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y, deducciones y bonificaciones de la cuota). Por ello, para la determinación del importe a pagar por este tributo, se deberá consultar la normativa propia de la Comunidad Autónoma donde el sujeto pasivo tenga su residencia habitual.

Cuarta. Las Competencias de aplicación de este tributo han sido atribuidas, por delegación del Estado, a las Comunidades Autónomas, conforme a lo previsto en el artículo 54 de la Ley 22/2009, por lo que, para conocer el procedimiento de declaración y pago del tributo, se deberá consultar a la Comunidad Autónoma en la que el contribuyente tenga su residencia habitual.

