

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• CASTILLA Y LEÓN

LEY 2/2022, de 1 de diciembre, de rebajas tributarias en la Comunidad de Castilla y León.....4

• EXTREMADURA

Ley 5/2022, de 25 de noviembre, de medidas de mejora de los procesos de respuesta administrativa a la ciudadanía y para la prestación útil de los servicios públicos.....5

NOVEDADES AUTONÓMICAS

• CONTRATO DE SEGURO EN QUE LA CONTINGENCIA ES EL FALLECIMIENTO DEL CAUSANTE.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de junio de 2022.....11

• INTERESES DE DEMORA: CÓMPUTO EN LA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES.

Resolución de 4 de octubre de 2022.....12

• RÉGIMEN DE RECARGOS INTRODUCIDO POR LA LEY 11/2021 DE 9 DE JULIO.

Resolución de 24 de octubre de 2022.....12

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

• TRIBUNAL SUPREMO

CANCELACIÓN ANTICIPADA DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO: BASE IMPONIBLE. Sentencia de 16 de noviembre de 2022.....15

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

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones24

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....26

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS42

-Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana.....42

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS.....	4
CASTILLA Y LEÓN	4
LEY 2/2022, DE 1 DE DICIEMBRE, DE REBAJAS TRIBUTARIAS EN LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN.	4
EXTREMADURA	5
LEY 5/2022, DE 25 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS DE MEJORA DE LOS PROCESOS DE RESPUESTA ADMINISTRATIVA A LA CIUDADANÍA Y PARA LA PRESTACIÓN ÚTIL DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS.....	5

NOVEDADES AUTONÓMICAS

CASTILLA Y LEÓN

LEY 2/2022, DE 1 DE DICIEMBRE, DE REBAJAS TRIBUTARIAS EN LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN.

(Se transcriben los artículos de mayor interés.)

4. Se modifica el apartado 6 del artículo 25 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, que queda redactado en los siguientes términos: «6. En las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la sede social o centro de trabajo de empresas o negocios profesionales se aplicará un tipo reducido del 2 % en los siguientes supuestos:

- a) Que la empresa o el negocio profesional tengan su domicilio fiscal y social en alguno de los municipios o entidades locales menores previstos en el artículo 7, apartado 1, c), de este texto refundido.
- b) Que la empresa o negocio profesional cumpla los requisitos establecidos en las letras b), c) y d) del apartado 5 anterior.»

5. Se incorpora un nuevo apartado 7 al artículo 25 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, con la siguiente redacción:

«7. En las transmisiones patrimoniales onerosas a que se refieren los artículos 9, 10 y 11 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, y siempre que resulten aplicables las reducciones que en los mismos se recogen, se aplicará sobre la base liquidable resultante un tipo reducido del 4 %, siempre que se mantenga la adquisición durante los cinco años siguientes a la fecha de escritura pública que documente la adquisición, salvo fallecimiento.» 6. Se incorpora un nuevo artículo 27 bis al texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, con la siguiente redacción:

«Artículo 27 bis. Bonificación en la cuota por arrendamiento de fincas rústicas. Se establece una bonificación en la cuota del impuesto del 100 por 100 aplicable en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas a los arrendamientos de fincas rústicas, siempre que el arrendatario tenga la condición de agricultor profesional y sea titular de una explotación agraria prioritaria a la que queden afectos los elementos arrendados.

Para consultar el texto íntegro pinche aquí.

EXTREMADURA

LEY 5/2022, DE 25 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS DE MEJORA DE LOS PROCESOS DE RESPUESTA ADMINISTRATIVA A LA CIUDADANÍA Y PARA LA PRESTACIÓN ÚTIL DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS.

(Se transcriben los artículos de mayor interés.)

Artículo 45. Modificación del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

5. Se da nueva redacción al artículo 19 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 19. Reducción por adquisición por causa de muerte de empresas individuales o negocios profesionales.

1. En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis por causa de muerte estuviese incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio, o se percibieran los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa o negocio afectado, se aplicará en la base imponible una reducción del 99 % del mencionado valor, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el adquirente esté comprendido en los Grupos I, II y III previstos en el artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en los supuestos de equiparaciones recogidos en el artículo 31 de esta Ley.

b) Que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

c) Que la empresa individual o negocio profesional no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

d) Que el adquirente mantenga en su patrimonio los bienes y derechos adquiridos durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciere a su vez dentro de ese plazo.

e) Que se mantenga el domicilio fiscal de la empresa o negocio en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.

2. La reducción se aplicará sobre el valor neto de los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad calculado conforme al artículo 11 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

Esta reducción se aplica tanto en caso de adquisición de la plena propiedad o de la nuda propiedad como en caso de adquisición de cualquier otra participación o derecho sobre los citados bienes y derechos.

3. Esta misma reducción, con los mismos requisitos de los apartados anteriores, será aplicable a aquellos adquirentes que estén comprendidos en el Grupo IV del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y que cumplan, además, los siguientes requisitos:

a) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del causante que esté vigente a la fecha del fallecimiento de éste y acreditar una antigüedad mínima de cinco años en la empresa o negocio

profesional.

b) Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha del fallecimiento del causante y con una antigüedad mínima de tres años ininterrumpidos en el ejercicio de éstas, inmediatamente anteriores a la fecha del fallecimiento.

Se entenderá que tienen encomendadas estas tareas si acreditan la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del Régimen General de la Seguridad Social o si el causante les hubiera otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa.

4. La reducción regulada en este artículo sólo la podrá aplicar el adquirente que se adjudique la empresa individual o el negocio profesional.»

6. Se establece un nuevo artículo 19 bis en el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, con el siguiente tenor literal:

«Artículo 19 bis. Reducción por adquisición por causa de muerte de participaciones en entidades societarias.

1. En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis por causa de muerte estuviese incluido el valor de participaciones en entidades societarias o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio, o se percibieran los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa o negocio afectado, se aplicará en la base imponible una reducción del 99 % del mencionado valor, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el adquirente esté comprendido en los Grupos I, II y III previstos en el artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en los supuestos de equiparaciones recogidos en el artículo 31 de esta Ley.

b) Que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

c) Que la empresa individual o negocio profesional no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

d) Que la participación del causante en el capital de la entidad sea al menos del 5 % computado de forma individual, o del 20 % del grupo de parentesco formado conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el tercer grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción, así como en los supuestos de equiparación del artículo 31 de esta Ley.

e) Que el causante o alguna de las personas del grupo de parentesco conforme a lo establecido en la letra anterior, teniendo participaciones en la entidad, ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

f) Que el causahabiente alcance al menos el 50 por 100 del capital social, ya sea computado de forma individual o conjuntamente con su cónyuge, descendientes, ascendientes o parientes colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad, así como en los supuestos de equiparación del artículo 31 de esta Ley.

g) Que la entidad no cotice en mercados organizados.

h) Que el adquirente mantenga en su patrimonio las participaciones en la entidad durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciere a su vez dentro de ese plazo.

i) Que se mantenga el domicilio fiscal y social de la entidad societaria en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.

2. El importe de la reducción solo alcanzará al valor de las participaciones, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

3. La reducción prevista en este artículo, con los mismos requisitos de los apartados anteriores, será aplicable a aquellos adquirentes que estén comprendidos en el Grupo IV del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y que cumplan, además, los siguientes requisitos:

a) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del causante que esté vigente a la fecha del fallecimiento de este y acreditar una antigüedad mínima de cinco años en la empresa o negocio.

b) Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha del fallecimiento del causante y con una antigüedad mínima de tres años ininterrumpidos en el ejercicio de éstas inmediatamente anteriores a la fecha del fallecimiento.

Se entenderá que tienen encomendadas estas tareas si acreditan la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del Régimen General de la Seguridad Social o si el causante les hubiera otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa.

4. La reducción regulada en este artículo sólo la podrá aplicar el adquirente de las participaciones en entidades societarias.»

7. Se da nueva redacción al artículo 25 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 25. Reducción en las donaciones de empresas individuales o negocios profesionales.

1. En las donaciones de una empresa individual o de un negocio profesional, se aplicará una reducción propia de la Comunidad del 99 % del valor de la empresa, negocio o participaciones, siempre que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que el adquirente esté comprendido en los Grupos I, II y III previstos en el artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en los supuestos de equiparaciones recogidos en el artículo 31 de esta Ley.

b) Que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

c) Que el donante tenga 65 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez y que dejare de percibir rendimientos por el ejercicio de la actividad.

d) Que el adquirente mantenga en su patrimonio los bienes y derechos adquiridos durante los cinco años siguientes la donación, salvo que falleciere a su vez dentro de ese plazo.

e) Que se mantenga el domicilio fiscal de la empresa o negocio en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura durante los cinco años siguientes a la donación.

2. La reducción se aplicará sobre el valor neto de los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad calculado conforme al artículo 11 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

Esta reducción se aplica tanto en caso de adquisición de la plena propiedad o de la nuda propiedad como en caso de adquisición de cualquier otra participación o derecho sobre los citados bienes y derechos.

3. Esta misma reducción, con los mismos requisitos de los apartados anteriores, será aplicable a aquellos adquirentes que estén comprendidos en el Grupo IV del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y que cumplan, además, los siguientes requisitos:

a) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del causante que esté vigente a la fecha del fallecimiento de éste y acreditar una antigüedad mínima de cinco años en la empresa o negocio profesional.

b) Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha del fallecimiento del causante y con una antigüedad mínima de tres años ininterrumpidos en el ejercicio de éstas, inmediatamente anteriores a la fecha del fallecimiento.

Se entenderá que tienen encomendadas estas tareas si acreditan la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del Régimen General de la Seguridad Social o si el causante les hubiera otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa.

4. La reducción regulada en este artículo sólo la podrá aplicar el adquirente que se adjudique la empresa individual o el negocio profesional.»

8. Se da nueva redacción al artículo 27 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 27. Reducción en las donaciones de participaciones en entidades societarias.

1. En las donaciones de participaciones en entidades societarias que no coticen en mercados organizados, se aplicará una reducción propia de la Comunidad del 99 % del valor de la empresa, negocio o participaciones, siempre que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

b) Que los donatarios se encuentren comprendidos en los Grupos I, II y III previstos en el artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987,

de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en los supuestos de equiparaciones recogidos en el artículo 31 de esta Ley.

c) Que el donante tenga 65 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez y que, si viniera ejerciendo funciones de dirección, dejare de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

d) Que la participación del causante en el capital de la entidad sea al menos del 5 % computado de forma individual, o del 20 % del grupo de parentesco formado conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el tercer grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción, así como en los supuestos de equiparación del artículo 31 de esta Ley.

e) Que el donante o alguna de las personas del grupo de parentesco conforme a lo establecido en la letra anterior, teniendo participaciones en la entidad, ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

f) Que el donatario mantenga las participaciones en la entidad en su patrimonio durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo.

g) Que se mantenga el domicilio fiscal de la entidad societaria en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.

h) Que el donatario alcance al menos el 50% del capital social, ya sea computado de forma individual o conjuntamente con su cónyuge, descendientes, ascendientes o parientes colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad.

2. El importe de la reducción solo alcanzará al valor de las participaciones, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

3. La reducción prevista en este artículo, con los mismos requisitos de los apartados anteriores, será aplicable a aquellos donatarios que estén comprendidos en el Grupo IV del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y que cumplan, además, los siguientes requisitos:

a) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del donante que esté vigente a la fecha de la donación y acreditar una antigüedad mínima de cinco años en la empresa o negocio.

b) Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha de la donación y con una antigüedad mínima de tres años ininterrumpidos en el ejercicio de estas inmediatamente anteriores a la fecha de la donación. Se entenderá que tienen encomendadas estas tareas si acreditan la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del Régimen General de la Seguridad Social o si el donante les hubiera otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa.»

9. Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 43 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. El tipo de gravamen aplicable a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles incluidos en la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del transmitente, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, a que se refiere el artículo 7.1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, será del 5 % cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, con anterioridad a la transmisión, el transmitente, empresario individual o profesional, ejerciese la actividad empresarial o profesional en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de forma habitual, personal y directa.

b) Que el adquirente mantenga la plantilla media de trabajadores de la unidad económica adquirida respecto al año anterior a la transmisión, en términos de personas/años regulados en la normativa laboral, durante un período de cinco años.

A estos efectos, se computarán en la plantilla media a los trabajadores sujetos a la normativa laboral, cualquiera que sea su relación contractual, considerando la jornada contratada en relación con la jornada completa y, cuando aquella fuera inferior a esta, se calculará la equivalencia en horas.

c) Que el adquirente, empresario individual o profesional, mantenga el ejercicio de la actividad empresarial o profesional en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de forma habitual, personal y directa, durante un período mínimo de cinco años.»

10. Se da nueva redacción a la letra a) del artículo 44 bis del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad

Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, que queda redactada de la siguiente forma:

«a) Que la vivienda esté situada en alguno de los municipios y entidades locales menores de Extremadura en los que la población de derecho a 31 de diciembre sea inferior a 3.000 habitantes.»

11. Se da nueva redacción al apartado 1 y a la letra a) del apartado 2 del artículo 44 ter del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, que quedan redactados de la siguiente forma:

«1. Se aplicará el tipo reducido del 4 % a las transmisiones de inmuebles ubicados en municipios y entidades locales menores de Extremadura de menos de 3.000 habitantes, cualquiera que sea su valor real, destinados exclusivamente a constituir o continuar una actividad empresarial, excepto la de arrendamiento, o un negocio profesional.

2. La aplicación de este tipo reducido queda sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que el inmueble esté situado en alguno de los municipios y entidades locales menores de Extremadura en los que la población de derecho a 31 de diciembre sea inferior a 3.000 habitantes.»

12. Se da nueva redacción a la letra a) del artículo 50 bis del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, que queda redactada de la siguiente forma:

«a) Que la vivienda esté situada en alguno de los municipios y entidades locales menores de Extremadura en los que la población de derecho a 31 de diciembre sea inferior a 3.000 habitantes.»

13. Se da nueva redacción al apartado 1 y a la letra a) del apartado 2 del artículo 50 ter del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, que quedan redactados de la siguiente forma:

«1. Se aplicará el tipo de gravamen del 0,50 % a las escrituras públicas que documenten la adquisición de inmuebles ubicados en municipios y entidades locales menores de Extremadura de menos de 3.000 habitantes, cualquiera que sea su valor real, destinados exclusivamente a constituir o continuar una actividad empresarial, excepto la de arrendamiento, o un negocio profesional.

2. La aplicación de este tipo de gravamen reducido queda sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que el inmueble esté situado en alguno de los municipios y entidades locales menores de Extremadura en los que la población de derecho a 31 de diciembre sea inferior a 3.000 habitantes.»

Para consultar el texto íntegro pinche aquí.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL..... 11

- CONTRATO DE SEGURO EN QUE LA CONTINGENCIA ES EL FALLECIMIENTO DEL CAUSANTE. INCLUSIÓN O NO DE SEGUROS DE VIDA EN EL CAUDAL RELICTO DEL CAUSANTE.

Resolución de 30 de junio de 2022.....11

- INTERESES DE DEMORA: CÓMPUTO EN LA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES.

Resolución de 4 de octubre de 2022.....12

- RÉGIMEN DE RECARGOS INTRODUCIDO POR LA LEY 11/2021 DE 9 DE JULIO.

Resolución de 24 de octubre de 2022.....12

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

CONTRATO DE SEGURO EN QUE LA CONTINGENCIA ES EL FALLECIMIENTO DEL CAUSANTE. INCLUSIÓN O NO DE SEGUROS DE VIDA EN EL CAUDAL RELICTO DEL CAUSANTE. Resolución de 30 de junio de 2022.

La cuestión a examinar reside en determinar si procede o no la inclusión de las primas de los seguros de vida en el caudal relicto del causante. La reclamante señala que los seguros de vida fueron formalizados por el causante en perjuicio de los derechos de los herederos forzosos y, subsidiariamente, que realmente se tratan de depósitos bancarios irregulares y no de seguros de vida propiamente.

En el caso que aquí nos ocupa y de la documentación que obra en el expediente, se aprecia la instrumentación de un contrato de seguro en que la contingencia es el fallecimiento del causante, por lo que se produce notoriamente la cobertura de un riesgo dándose cada uno de los elementos fundamentales que deben presidir todo contrato de estas características. Además, quedan acreditados los distintos importes de cada una de las pólizas de seguros por parte de la aseguradora en una certificación emitida por la misma, donde se consignan los guarismos relativos a las primas y al capital asegurado al fallecimiento.

A efectos tributarios cabe señalar que estamos ante el hecho imponible previsto en la letra c) del apartado 1 del artículo 3 de la LISD ya que se cumplen los requisitos establecidos. Por un lado, se perciben cantidades por beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida y, además, el contratante (aquí el causante) es persona distinta del beneficiario (aquí reclamante).

Respecto al devengo se produjo cuando surge la obligación contractual de la entidad aseguradora de pagar el capital estipulado a la beneficiaria y aquí reclamante. Todo ello sin que intervengan las normas relativas a la sucesión o llamamiento de la herencia puesto que estamos en presencia de una indemnización contractual que se rige por la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro y que, a efectos tributarios, tiene configurado su propio hecho imponible en el artículo 3.1.c) de la LISD cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

INTERESES DE DEMORA: CÓMPUTO EN LA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES. Resolución de 4 de octubre de 2022.

El artículo 150.7 de la LGT, en la nueva redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003 no puede aplicarse, por analogía, a los procedimientos de gestión tributaria, cuando en el marco de los mismos se dicte un nuevo acto liquidatorio como consecuencia del cumplimiento de la orden de retroacción de actuaciones contenida en una resolución de carácter administrativo o judicial.

A efectos de determinar los intereses de demora correspondientes a una nueva liquidación dictada como consecuencia de la retroacción de actuaciones en el ámbito de un procedimiento gestor ordenada por una resolución administrativa o judicial debe acudirse a los criterios contenidos en la Sentencia de 9 de diciembre de 2013 del Tribunal Supremo (rec. 4494/2012) y resolución de este TEAC de 28 de octubre de 2013 dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 4659-2013, de acuerdo con los cuales, a efectos de la determinación del "*dies ad quem*" del período de devengo de los intereses de demora, no es de aplicación el artículo 26.5 de la LGT y sólo se exigirán intereses de demora hasta la fecha de la primera liquidación anulada.

RÉGIMEN DE RECARGOS INTRODUCIDO POR LA LEY 11/2021 DE 9 DE JULIO. Resolución de 24 de octubre de 2022.

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 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. No se considera requerimiento previo a los efectos del art. 27 LGT el acuerdo previo de valoración. Se reitera criterio TEAC de 22-09-2021 (RG 8015-2020).

TRIBUNAL SUPREMO**CANCELACIÓN ANTICIPADA DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO: BASE IMPONIBLE.**

Sentencia de 16 de noviembre de 2022. 15

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS 24**IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 24**

- Tributación de la aportación a la sociedad de gananciales24
- Transmisión de activos de un "trust" constituido por un no residente en España, actualmente fallecido, en favor de un hijo residente en España24
- Requisito de mantenimiento del valor de lo donado25
- Prestatario no hipotecante26

TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. 26

- Segregación de una finca rústica en dos, adjudicando una finca a tres comuneros y otra finca a los otros dos comuneros en proporción a su cuota de participación en la comunidad.....26
- Adquisición por un ciudadano, con domicilio en España, de un vehículo procedente de un puerto franco de Melilla, Ceuta o Canarias pagando el DUA correspondiente26
- Adquisición de un inmueble cuyo valor de adquisición es inferior a su valor de referencia catastral 27
- Extinción del derecho de usufructo vitalicio, por la muerte de los usufructuarios, originando la consolidación del dominio en la persona del nudo propietario.....27
- Expediente de dominio notarial al haber recibido, por herencia, una finca que, posteriormente, vendió al consultante en documento privado al no haberse inscrito previamente la adjudicación de la herencia27
- Escritura pública de "resolución de acuerdo verbal"28
- Adquisición, por la socia y administradora única de una SLU, de un inmueble a la citada sociedad, siendo parte del pago, la deuda de 40.000,00 € que tiene la sociedad con la citada socia, utilizados para la compra del inmueble, y, a continuación, liquidación de la sociedad28
- Sujeto pasivo de la constitución de un derecho de superficie, a favor de una sociedad mercantil, participada por un grupo familiar, con el fin de que la entidad superficiaria construyese un aparcamiento29
- Escisión total30
- Segregación de una finca rústica en dos, adjudicando una finca a tres comuneros y otra finca a los otros dos comuneros en proporción a su cuota de participación en la comunidad30
- Aportación de un inmueble privativo a su sociedad de gananciales30
- Escritura de división horizontal compuesta de viviendas a las que se les concedió la calificación provisional de Viviendas Protegidas de Promoción Privada31
- Aportación, del dinero obtenido por la venta de una vivienda, adquirida a título privativo, a su sociedad de gananciales, para adquirir una la nueva vivienda a nombre de los dos cónyuges31

- Extinción de un condominio sobre dos viviendas, que tienen el mismo valor de referencia formando lotes y compensando los excesos inevitables de forma que dos comuneros se adjudicarán uno de los inmuebles y compensarán al consultante con dinero32
- Adquisición, por una entidad, de participaciones de otra sociedad B en el mercado secundario, cuyo activo de la sociedad está compuesto por un inmueble que no está afecto a la actividad de la sociedad32
- Entrega sin que se hayan iniciado materialmente las obras de urbanización32
- Adquisición, por una persona física, mediante subasta judicial, de una nave industrial cuya propietaria es una entidad mercantil que no fue su promotora33
- Transmisión de una unidad económica autónoma.....34
- Nulidad de la transmisión de un terreno, por una entidad mercantil a un tercero, obligando a la entidad mercantil a entregar el local a un Ayuntamiento con el que había firmado un convenio urbanístico34
- Venta de las participaciones en la que la entidad inversora adquirirá una participación mayoritaria 34
- Adjudicación, a una persona física, de un terreno urbano consolidado (solar) perteneciente al Patrimonio del Estado que le fue transferido como consecuencia de un embargo realizado a una persona física35
- Ejercicio de la opción de compra sobre un inmueble en el que se ha ejercido de forma ininterrumpida la actividad hotelera35
- Fusión por absorción de la entidad (A) a la entidad (B) para lo cual, la entidad (B) transmitirá en bloque la totalidad de su patrimonio social a la absorbente, disolviéndose la primera sin liquidación ...35
- Venta, por una sociedad mercantil, cuyas participaciones pertenecen a una sociedad holding holandesa, de una vivienda construida en un terreno situado en el territorio de aplicación del Impuesto, con la finalidad de usar el inmueble por el administrador como vivienda para vacaciones.....36
- Reestructuración empresarial.....36
- Aportación, por una persona física que desarrolla la actividad de arrendamiento de inmuebles, tanto locales como viviendas, de una rama de actividad de los elementos afectos a una actividad de arrendamiento de inmuebles, conjuntamente con la subrogación en el adquirente del personal que desarrolla la misma, a una entidad de nueva creación37
- Adquisición del 100 por cien de las participaciones sociales en una empresa sita en Albacete en cuyo activo se incluyen 50 inmuebles (entre locales comerciales, viviendas, garajes, trasteros, fincas rústicas, etc.) y de la que el socio único y administrador reside en Canadá37
- Venta de un vehículo, adquirido de segunda mano, por un autónomo, habiendo soportado y deducido la preceptiva cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido37
- Venta de parcelas urbanas en ejercicio de actividad empresarial en 2003, habiendo fallecido el vendedor en 200938
- Adquisición de una vivienda, por una entidad mercantil dedicada al arrendamiento de inmuebles, para su posterior reforma integral y segregación en varios apartamentos nuevos39
- Venta por el Ayuntamiento que fue promotor de un conjunto de viviendas de protección oficial de promoción pública cedidas en arrendamiento habiendo transcurrido el plazo de treinta años, por lo que se han convertido en viviendas de régimen libre39
- Transmisión de algunas de las fincas resultantes del proyecto de reparcelación adquiridas por herencia y no afectos a ninguna actividad económica, en los que se encuentra su vivienda habitual40

TRIBUNAL SUPREMO

CANCELACIÓN ANTICIPADA DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO: BASE IMPONIBLE. Sentencia de 16 de noviembre de 2022.

La base imponible del impuesto en la celebración de una escritura pública en la que se ejerce el derecho de opción de compra, previsto en el contrato, que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero, viene constituida por el valor declarado, coincidente con el precio previsto en el contrato para el ejercicio de la opción de compra. A tal efecto, la base imponible ha de tomar en consideración no solo el valor residual del bien transmitido, sino las cuotas pendientes de amortizar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar cómo ha de cuantificarse la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados -IAJD-, en el caso de que se formalice en escritura pública el ejercicio de un derecho de opción de compra que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero. En particular, debemos precisar si la base imponible ha de tomar en consideración las cuotas pendientes de amortizar o únicamente el valor residual del bien transmitido.

SEGUNDO.- Hechos que presenta el litigio y que no son objeto de controversia, determinantes de la doctrina que hayamos de establecer.

El propio auto de admisión del presente recurso de casación refleja los hechos no discutidos que hay que valorar en la sentencia.

"[...] SEGUNDO.- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

No hay controversia en que la entidad mercantil recurrente, con ocasión de la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero, mediante el ejercicio de una opción de compra por el que adquiriría un bien inmueble, en fecha 11 de octubre de 2016, presentó 50 autoliquidaciones por AJD (una liquidación por cada una de las distintas unidades registrales que conformaban la finca), con resultado a ingresar una cuota global de 559.476,16 €. En estas autoliquidaciones la contribuyente determinó la base imponible del impuesto mediante la suma de las cuotas pendientes de amortizar, los intereses devengados y el valor residual previsto en el contrato del bien inmueble transmitido.

Al considerar que la cuantificación correcta de la base imponible de este tributo solo debía tener en cuenta el valor residual del bien, mediante escrito de fecha 12 de diciembre de 2016, la misma entidad solicitó la rectificación de las mencionadas autoliquidaciones, así como la devolución de lo indebidamente ingresado, que cuantificó en la suma de 553.927,12 euros, más los correspondientes intereses de demora.

La administración, por resolución de la Delegación Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria de Cataluña de 16 de marzo de 2017, denegó tal devolución.

Este acto fue recurrido ante el TEAC, que no llegó a dictar resolución expresa. Frente a la desestimación presunta de la citada reclamación económico-administrativa se interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso.

La sentencia recurrida, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña el 30 de septiembre de 2020, desestima la pretensión del recurrente con fundamento en que la base imponible del impuesto ha de venir constituida por el valor del negocio consignado en la escritura, que no puede equipararse únicamente al valor residual, sino que ha de incluir asimismo las cuotas pendientes de amortizar. De manera que la base que fue tomada en consideración en las autoliquidaciones, coincidente con el precio total de la transacción

documentada en la escritura, es conforme con las reglas de tributación del gravamen. El hecho de que se ejercite anticipadamente el derecho de opción de compra implica, según la sala a quo, que exista un valor que es el pactado por las partes y consignado en la escritura, y que sea en atención al mismo al que se deba calcular la cuota devengada, sin que pueda concluirse que exista una doble imposición [...]".

TERCERO.- Regulación legal del impuesto sobre actos jurídicos documentados y doctrina jurisprudencial.

Para una mejor comprensión de la cuestión litigiosa planteada que es, como señala la sentencia *a quo*, estrictamente jurídica, atinente a la fijación de la base imponible en estas operaciones documentadas en escritura notarial, conviene tener en cuenta los siguientes preceptos:

1. La base imponible de esta modalidad del impuesto viene regulada en el artículo 30.1 TRLITPAJD, en los siguientes términos:

"[...] En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses [...]".

Por su parte, el artículo 4 del mismo texto legal, invocado por la parte recurrente, estipula que:

"[...] (a) una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa [...]".

Este Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la naturaleza del contrato de arrendamiento financiero y, en particular, sobre el carácter que posee el ejercicio anticipado de la opción de compra sobre un bien inmueble, sosteniendo que este último es inherente al primero y que, por tanto, no ha de aplicársele la exención a efectos de IVA, pues no estamos ante una segunda o ulterior entrega. Así, la sentencia de 11 de mayo de 2015, recurso de casación nº 2073/2013.

Expresado esto, sobre la específica cuestión que se plantea en el presente recurso, este Tribunal Supremo aún no ha fijado doctrina. Sí existen en cambio pronunciamientos de diversos tribunales superiores de justicia que analizan la composición de la base imponible del IAJD en los casos de cancelación anticipada del contrato de arrendamiento financiero mediante el ejercicio de una opción de compra también adelantado. En particular, cita la sociedad recurrente diversos pronunciamientos de la Sala de Madrid de esta jurisdicción en los que se contiene una tesis favorable a su pretensión; por todos, la sentencia de 19 de junio de 2017, dictada en su recurso nº 461/2016, en la que se sostiene que la base imponible está constituida únicamente por el valor residual y no por las cuotas pendientes de pago, ya que éstas ya fueron tenidas en cuenta al tributar por IAJD el contrato de arrendamiento financiero original, no pudiendo el derecho de opción de compra separarse del contrato, del que forma parte. Este criterio es, pues, opuesto al sostenido en la sentencia de cuya impugnación se trata aquí.

Por otra parte, es preciso significar que el acto administrativo que se recurre mediatamente es la desestimación, por silencio administrativo, de la reclamación sostenida ante el TEAC frente a la denegación de la devolución de ingresos indebidos. Tratándose de un acto puramente presunto, inferido del incumplimiento del deber de resolver, desconocemos los motivos de la Administración revisora (el TEAC, órgano estatal) con respecto a la postura de la Administración gestora (la Comunidad de Cataluña).

Al margen de ello, es conveniente reproducir lo que dice la parte recurrente en su escrito de interposición:

CUARTO.- Tesis mantenida en el recurso por la sociedad recurrente.

El escrito de interposición fundamenta su pretensión casacional en las siguientes reflexiones, que reproducimos para mejor comprensión del asunto:

"[...] I.- SÍNTESIS DE LOS ANTECEDENTES DE HECHO, LA SENTENCIA RECURRIDA Y EL AUTO DE ADMISIÓN.

...En fecha 29 de noviembre de 2007, se formalizó en escritura pública un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario entre la entidad financiera BANKINTER S.A. y la entidad INVERSIONES HEMISFERIO (actualmente STIER INVESTMENT S.L.), por un plazo de 20 años, en virtud del cual BANKINTER S.A. cedía a mi representada un edificio sito en la calle Aribau, núm. 192-198 de Barcelona, por un precio de 83.987.171,20 euros, y un derecho de opción de compra por importe de 308.279,88 euros (valor residual), con posibilidad de ejercicio anticipado. Obra en el expediente copia del mencionado contrato de arrendamiento financiero.

5. El 28 de diciembre de 2007 se presentó autoliquidación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD)

en relación con dicha escritura, en la que se consignaron, como base imponible, los mencionados 83.987.171,20 euros correspondientes a la totalidad de las cuotas de arrendamiento financiero a satisfacer por INVERSIONES HEMISFERIO durante la vigencia del contrato. Obra también en el expediente copia de esta autoliquidación.

6. Mediante escritura pública otorgada en fecha 27 de septiembre de 2016, INVERSIONES HEMISFERIO, como titular de los derechos que le correspondían en virtud del contrato de arrendamiento financiero suscrito con anterioridad, canceló anticipadamente el referido contrato, ejercitando la opción de compra que se había otorgado a su favor sobre la mencionada finca sita en la calle Aribau 192-198 de Barcelona. En dicha escritura, que también obra en el expediente administrativo, aparece el importe de 31.082.008,91 euros, que incluye: i) la amortización pendiente (30.752.211,01 euros), ii) el valor residual o precio establecido para el ejercicio de la opción de compra (308.279,88 euros) y iii) los intereses corridos (21.518,02 euros).

7. La operación descrita estaba sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) pues le correspondía la calificación fiscal de entrega de edificaciones en ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20. Uno.22 a) de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

8. Consecuentemente con lo anterior, dicha operación se encontraba no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de TPO, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.4 de la LIVA, pero sí por la modalidad de AJD según los artículos 27 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD).

9. En fecha 11 de octubre de 2016 se presentaron las 50 autoliquidaciones por IAJD (por cada una de las distintas unidades registrales que conformaban la finca) correspondientes al ejercicio anticipado de la opción de compra, resultando a ingresar una cuota global de 559.476,16 euros. Siendo esta parte conocedora de la interpretación que la Administración tributaria había venido realizando acerca de la base imponible del ITP-AJD, modalidad AJD, en las operaciones de ejercicio anticipado de la opción de compra, según la cual esta debía venir constituida por la opción de compra más las cuotas pendientes de amortizar y los intereses corridos, decidió, por prudencia, presentar dichas autoliquidaciones incluyendo como base imponible estas tres partidas, resultando un importe de 31.082.008,91 euros.

10. No obstante, considerando esta parte que tales autoliquidaciones perjudicaban sus intereses legítimos y que había tributado en exceso en relación con el importe de la base imponible en el IAJD, ya que la cuantía que debió haberse tomado como tal era únicamente el importe correspondiente a la opción de compra o valor residual, decidió solicitar la rectificación de las mencionadas autoliquidaciones, así como la devolución de lo indebidamente ingresado, más los correspondientes intereses de demora.

11. La Administración denegó tal devolución en un acuerdo que fue impugnado ante el TEAC. Y, transcurrido un año desde la interposición de la reclamación económico-administrativa sin habersele notificado resolución expresa, INVERSIONES HEMISFERIO, de acuerdo con el artículo 240.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), interpuso contra su desestimación presunta recurso contencioso-administrativo ante el TSJCAT, que dio lugar al litigio de instancia.

12. Allí, esta parte defendió, en primer lugar, que el negocio que realmente se documenta en la escritura, esto es, el que da lugar al hecho imponible, es el ejercicio de la opción de compra sobre el inmueble, aunque fuera anticipado; en segundo lugar, que atendiendo al carácter unitario del arrendamiento financiero, las cuotas del arrendamiento financiero pendientes de pago al momento del ejercicio anticipado de la opción de compra solo deben tributar en la constitución del arrendamiento financiero. El ejercicio de la opción de compra, aunque anticipado, continúa siendo inherente al contrato de arrendamiento financiero; es la misma manifestación de capacidad económica. Y, en tercer lugar, y como corolario de lo anterior, que entenderlo de otra forma comportaría una evidente doble tributación económica por el mismo impuesto y sobre un mismo hecho imponible, al tributar dichas cuotas de amortización pendientes en la constitución y en el momento de ejercitar dicha opción.

12. Sin embargo, la sentencia recurrida desestima las pretensiones de esta parte con fundamento en que la base imponible del impuesto ha de venir constituida por el valor del negocio consignado en la escritura, equiparando este con el "precio que se ha fijado entre las partes [en la escritura] para dar fin a la financiación previamente acordada y adquirir el inmueble en propiedad", como si el ejercicio anticipado de la opción de compra debiera tener un tratamiento fiscal de compraventa a efectos del IAJD, y por ello, sostiene que la base imponible debe incluir no solo el valor residual del contrato de arrendamiento financiero, sino también las cuotas pendientes de amortizar. Asimismo, descarta que se produzca doble imposición porque considera que estamos ante diversos actos que son objeto de gravamen por la modalidad del AJD..."

Tras esta detallada descripción de las vicisitudes del asunto, la pretensión de anulación de la sentencia impugnada se funda en esta argumentación:

"... Esta parte considera que la base imponible del AJD devengado debe estar constituida exclusivamente por el valor residual o importe correspondiente a la opción de compra que aparece en el contrato de leasing. Por el contrario, el TSJCAT, en la sentencia aquí recurrida, concluye que la base imponible debe ser el importe resultante de sumar las cuotas de arrendamiento pendientes de amortizar y el valor residual u opción de compra.

Así, en la sentencia recurrida en casación, el TSJCAT declara que "efectivamente la base imponible del AJD devengado la constituye el valor del negocio consignado en la escritura", el cual "no puede considerarse sólo como el valor residual, puesto que este no es sólo el valor del negocio, sino que el precio pactado para ese momento -ejercicio anticipado de la opción de compra- no es exclusivamente el valor residual sino además de éste, el abono de las cuotas pendientes de amortizar". Como señala el auto de admisión, "el hecho de que se ejercite anticipadamente el derecho de opción de compra implica, según la sala a quo, que exista un valor que es el pactado por las partes y consignado en la escritura, y que sea en atención al mismo al que se deba calcular la cuota devengada, sin que pueda concluirse que exista una doble imposición".

Sin embargo, consideramos que la interpretación realizada por el TSJCAT es incorrecta por varios motivos que pasamos a sintetizar.

(i) El negocio que se documenta en la escritura es el ejercicio de la opción de compra y, por tanto, el que marca el contenido económico del documento

En virtud de lo establecido en el [artículo 28 del TRLITPAJD](#), el hecho imponible -presupuesto fijado por la Ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria- lo constituye, en el ámbito del IAJD, el otorgamiento de un documento notarial. Así pues, en el IAJD, la manifestación de capacidad económica se produce con el otorgamiento del propio documento notarial.

Ahora bien, cuando resulta de aplicación la cuota proporcional del IAJD, el hecho imponible- es decir, la concreta manifestación de capacidad económica, susceptible de gravamen conforme a lo establecido en el artículo 2.2.c) LGT-, lo constituye el acto o negocio de contenido valuable e inscribible en el registro que se documenta en escritura pública ex artículos 30.1 y 31.2 del TRLITP-AJD...

...Interpretando estos preceptos, ese Tribunal Supremo (TS), ya en sentencia de 3 de noviembre de 1997 (rec. 532/1995) dejó claro que el hecho imponible del IAJD no es el mero otorgamiento de una escritura pública, sino el acto jurídico que se documenta y que pone de manifiesto una capacidad económica. Véase:

"La confusa redacción de los preceptos que en el TR de 1993 y en el Reglamento de 1995 regulan el Impuesto de la alícuota proporcional ha sido la causa, normalmente, de la interpretación que del mismo se ha venido haciendo, identificándolo con un gravamen puramente documental.

Y el hecho imponible de tal gravamen no es el documento; es, en realidad, la acción o situación atribuible vinculada a una persona, en función de cuya realización, demostrativa de su capacidad económica, le es exigible el tributo. Por tanto, el hecho imponible del Impuesto de cuota gradual de actos jurídicos formalizados en documentos notariales no es, propiamente, el documento notarial utilizado" (el subrayado es nuestro).

Así, para determinar cuál es el hecho imponible gravado por el IAJD debemos atender al acto jurídico documentado en determinada forma (notarial, mercantil o administrativa) que ofrece mayores garantías en el tráfico jurídico, y que pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Pero no solo eso. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 LGT, que lleva por rúbrica "calificación", en la exigencia del tributo debe atenderse a la verdadera naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado. De este modo, el hecho imponible objeto de gravamen por el IAJD es el negocio efectivamente realizado.

Y ese negocio, al que se quiso dotarse de mayores garantías, no es otro que el ejercicio de la opción de compra en un contrato de arrendamiento financiero.

El hecho de que se haya adelantado en el tiempo el pago de esas cuotas pendientes al momento del ejercicio anticipado de la opción de compra no pone de manifiesto una capacidad económica distinta de la que se puso de manifiesto con la constitución del arrendamiento financiero, ni necesita de mayores garantías, del mismo modo que cuando se han ido satisfaciendo las cuotas de recuperación a sus respectivos vencimientos no se ha ido otorgando una nueva escritura para documentar el pago.

El planteamiento que proclama el TSJCAT al equiparar " valor del negocio" con " precio de la transacción documentada en la escritura" prescinde de analizar el negocio verdaderamente realizado, y con él, la capacidad económica que se pone de manifiesto con este -el ejercicio de la opción de compra, aunque anticipado-. Y tal interpretación le lleva a tratar este tributo como un gravamen puramente documental, que es precisamente a lo que se opone ese TS.

...Determinado cual es el hecho imponible que se documenta efectivamente -el ejercicio anticipado de la opción de compra-, la determinación de la base imponible del impuesto ([artículo 69.1 RITPAJD](#)) que es la magnitud de la riqueza gravada (artículo 50 de la LGT), se halla ligada y debe ajustarse a ese hecho imponible, pues constituye su cuantificación.

Por su parte, el principio de capacidad económica que rige la ordenación del sistema tributario ex artículo 3 LGT exige un enlace directo y congruente entre el criterio seguido para la determinación de la base imponible y del hecho imponible ya que este no es más que la expresión de una concreta manifestación de capacidad económica.

...Por tanto, debemos concluir que, si la base imponible del IAJD la constituye el valor del acto o negocio que se documenta en la escritura pública, como manifestación de la capacidad económica del contribuyente, y ese acto o negocio no es otro que el ejercicio de la opción de compra que culmina el contrato de arrendamiento financiero, se anticipe o no, el importe que debe servir como base imponible es el importe del valor residual del bien inmueble transmitido o importe de la opción de compra sin tomar en consideración las cuotas pendientes de amortizar.

(ii) Carácter unitario del contrato de arrendamiento financiero. Las cuotas pendientes de amortizar ya fueron tenidas en cuenta para fijar la base imponible del IAJD devengado por la escritura de constitución del arrendamiento financiero

En segundo lugar, el hecho de anticiparse el ejercicio de la opción de compra no determina que debamos tratar el negocio realizado como una compraventa y considerar que existe un precio de la transacción que consignarse como base imponible del impuesto.

El contrato de arrendamiento financiero se encuentra regulado en el artículo 128 LIS y, más concretamente, en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988 -a la que aquella se remite expresamente-, a cuyo tenor "El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario"...

El propio TSJCAT también ha resuelto un recurso interpuesto por la propia INVERSIONES HEMISFERIO, cuya cuestión litigiosa era igualmente, determinar la base imponible del ejercicio anticipado de la opción de compra en el IAJD. En aquel caso, a diferencia de la sentencia impugnada, sí estimó las pretensiones de esta parte. Nos referimos a la sentencia de 13 de diciembre de 2012 (recurso núm. 987/2009), citada en nuestro escrito de demanda. Allí la Administración tributaria sostenía que "la base es la constituida por el valor residual más las cantidades que en el momento del ejercicio anticipado se encontraban pendientes de vencer" porque "ambas cantidades han de ser calificadas como parte de la contraprestación por la entrega del bien", "que el ejercicio anticipado de la opción es una compraventa cuyo precio es el importe residual más las cuotas que no habían vencido" y que "por tratarse de dos hechos imposables diferentes - compraventa y leasing- no cabe entender que hay doble imposición". En cambio, esta parte defendía que "la base está constituida por el valor residual, sin comprender las cantidades que en el momento del ejercicio de la opción anticipada se encontraban pendientes de vencer, por cuanto éstas corresponden a cuotas por las que ya tributó en el acto de constitución del arrendamiento financiero".

(iii) El criterio mantenido por el TSJCAT comportaría una doble imposición.

Por último, sucede que de considerarse que la base imponible del IAJD en los casos de ejercicio anticipado de la opción de compra se encuentra constituida por el importe de las cuotas de arrendamiento pendientes de amortizar más el valor residual y no únicamente por el valor residual (como lo entiende esta parte), se produciría una evidente doble tributación económica por el mismo impuesto y sobre un mismo hecho imponible.

Y es que el importe de las cuotas pendientes de amortizar tributaría, por un lado, en el momento de la constitución del leasing y, de nuevo, en el momento de ejercitarse dicha opción al tomarse como base imponible no solo el valor residual sino también aquellas cuotas que quedaran pendientes de amortizar.

Como se ha explicado, en el caso de las operaciones de arrendamiento financiero, la escritura pública que documenta la constitución del contrato queda gravada por la cuota gradual por todas las cantidades correspondientes a las cuotas periódicas (esto es, la base imponible incluye tanto la parte correspondiente a la recuperación del coste o valor del bien inmueble, como la parte de los intereses financieros). En consecuencia, al ejercitarse la opción de compra, ya se ha satisfecho una parte del valor del bien de que se trate (todo el valor del bien salvo el llamado "valor residual").

Por ello, en la segunda escritura pública, que documentará el ejercicio de la opción de compra, la base imponible debe limitarse a la cuantía por la que se ejercite dicha opción de compra, sin que deban incluirse las cuantías correspondientes a las cuotas periódicas -las cuales están formadas en parte, por el precio del bien inmueble que se está adquiriendo- puesto que ya se declararon en la escritura pública de constitución del arrendamiento financiero y se tributó el IAJD por ellas.

El ejercicio de la opción de compra es consecuencia del arrendamiento financiero, que tiene desde un punto de vista sustantivo una consideración unitaria, de modo que la solución contraria supondría gravar doblemente por el mismo importe una única convención, lo que infringe claramente el artículo 4 del TRLITP-AJD:

"A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa".

Este criterio resulta de aplicación tanto cuando nos encontramos ante un supuesto de cancelación anticipada como si se ejercita al término del contrato, pues como hemos visto ese ejercicio es inherente al contrato de arrendamiento financiero, aunque sea anticipado...".

QUINTO.- Consideraciones de la Sala.

Pese a que la Administración del Estado no aporta, en el seno del recurso de casación, un razonamiento jurídico propio en favor de la tesis sostenida por la Administración autonómica, pues se limita a reproducir literalmente el auto de admisión y la sentencia de instancia, teniendo en cuenta que el acto cuya legalidad defiende es meramente presunto, se termina alineando formalmente en defensa del criterio de la sentencia a quo.

Al margen de ello, de los hechos definidos (ejercicio de la opción de compra, anticipada según previsión contractual, con cancelación del arrendamiento financiero), podemos adelantar que la sentencia de la Sala de Cataluña acierta al interpretar la noción de base imponible en este singular negocio jurídico, a efectos de la figura impositiva que nos ocupa, donde por propia configuración legal, se exige una remisión conceptual a cada modalidad contractual o negocial, salvo las mencionadas en el art. 30, como numerus apertus, para determinar el valor económico que debe figurar como base imponible y, por ende, como expresión, siquiera diluida o difuminada, de capacidad económica. La razón que asiste a la Sala sentenciadora deriva de la interpretación del art. 30 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD:

"En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses".

En este caso, lo es en el seno de un impuesto que lo que grava es el negocio jurídico en cuanto es documentado en una escritura pública en sí misma. Ya hemos dicho reiteradamente que la manifestación de capacidad económica está vinculada a la naturaleza del acto que se documenta.

Así, el artículo 28 de la Ley, sobre el hecho imponible, declara que están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31.

Al hablar del sujeto pasivo como "...adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan", habrá de estarse a la naturaleza de lo que se instrumenta en la escritura, de lo que se adquiere: en este caso, la propiedad del bien que ya se posee a título de arrendamiento financiero, mediante el ejercicio de una opción de compra que supone la cancelación anticipada que, a juicio del recurrente, viene representada por su valor residual.

La Sala de instancia motiva del siguiente modo la inclusión, entre los conceptos o partidas que integran la base imponible en el negocio documentado, de las cuotas de arrendamiento financiero pendientes de amortizar:

"[...] TERCERO.- Sobre el objeto del recurso. Cuantificación de la base imponible en el ejercicio anticipado de la opción de compra en una operación de arrendamiento financiero (leasing).

La cuestión que se plantea en el presente recurso es estrictamente jurídica y se centra en la cuantificación de la -base imponible del Impuesto en su modalidad de AJD, en el caso de ejercicio anticipado de la opción de compra por la actora.

La actora considera que sólo debe integrar la base imponible el "valor residual" consignado en el contrato. La Administración, a partir de varias resoluciones del TEAC, mantiene que debe integrar tanto las cuotas pendientes de amortizar y el valor residual que le permite adquirir la titularidad del bien.

Dispone el art 31. 2 del TRITPAJD que:

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

Asimismo, el art. 4 TRLITPAJD, también resulta relevante a los efectos del presente pleito y dispone:

"A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.

La actora ejercitó anticipadamente la opción de compra que supuso la terminación de la operación de leasing (operación compleja de cesión de uso y posible ejercicio de opción de compra), adquiriendo la propiedad del bien inmueble por importe de 31.082.008,91 euros, que incluye el valor residual. El valor residual previsto en el contrato ascendía a 380.279,88 euros. Si observamos la escritura de transmisión consignada en el expediente administrativo, se recoge dentro del apartado "ESTIPULACIONES", "SEGUNDA.- PRECIO Y FORMA DE PAGO", la siguiente cláusula: "Precio: Es precio de la transmisión la

cantidad de TREINTA Y UN MILLONES OCHENTA Y DOS MIL OCHO EUROS CON NOVENTA Y UN CÉNTIMO (€31.082.008,91). Dicha cantidad incluye el valor residual que se asignó a la finca en la escritura de arrendamiento antes citada, según resulta de la liquidación que se contiene en el antecedente IV de la exposición de la presente, ha sido recibida por Bankinter S.A., antes de este acto.

La base imponible que consignó en su autoliquidación ascendía a 31.082.008,91 euros y, por tal base abonó el Impuesto en su modalidad de AJD para con posterioridad solicitar la rectificación y devolución que hemos expuesto considerando que sólo el valor residual es el precio del contrato.

CUARTO.- Solución al caso. La base imponible del Impuesto ha de quedar cuantificada por el valor de la transacción acordada en dicha escritura.

Este Tribunal no se encuentra vinculado por las interpretaciones que hayan sustentado otros órganos en la vía económico-administrativa, pues no generan jurisprudencia (art. 1.6 CE) si bien es cierto que cuando se repiten y causan sus decisiones, ejecutivas, y ello llega a la revisión jurisdiccional por vía de un recurso contencioso-administrativa no pueden desconocerse aunque sólo sea por que las partes pueden basar sus decisiones en esas interpretaciones que, una vez llegan a los Tribunales, son objeto de contraste de legalidad con el marco normativo.

Es cierto que el TEAC tanto en su resolución de 6 de noviembre de 1998 como la de 7 de julio de 2016 y ahora recientemente, en fecha de 21 de enero de 2019, ha considerado que la cuantificación de la base imponible en supuestos como el aquí pronunciado de ejercicio anticipado de la opción de compra, debe incluir no sólo el valor residual que aparezca en el contrato de leasing sino también las cuotas pendientes de amortizar por entender que ese es el valor del acto o negocio que se documenta en la escritura y que, por tanto, ha de integrar el hecho imponible gravable en cuanto que manifestación de capacidad económica.

Pues bien, este Tribunal, valorando ambas posturas, considera que efectivamente la base imponible del AJD devengado la constituye el valor del negocio consignado en la escritura, según hemos recogido en el fundamento anterior y éste no puede considerarse sólo como el valor residual, puesto que este no es sólo el valor del negocio sino que el precio pactado para ese momento -ejercicio anticipado de la opción de compra- no es exclusivamente el valor residual sino además de éste, el abono de las cuotas pendientes de amortizar. Así, consideramos que la base imponible liquidada es coincidente con el precio de la transacción documentada en la escritura, lo que está de acuerdo con las reglas de tributación del gravamen documental al ser ése el importe económico valuable que refleja el acto jurídico que en la escritura se documenta (art. 30.1 TRITPAJD).

Ninguna de las sentencias que citan del Tribunal Supremo ni de esta Sala, dicen lo que la actora pretende en el actual recurso. O bien tratan la sujeción de la opción de compra en leasing financiero a IVA o ITP, en su modalidad de transmisiones onerosas, o sino la base imponible que ha suponer mediante la opción de compra ejercitada al finalizar la cesión del uso prevista (SsTS TSJ Cataluña 22 de marzo de 2012, 21 de octubre de 2009, 4 de abril de 2006 y 27 abril de 2007).

Estamos aquí en un supuesto distinto, cual es del ejercicio anticipado de la opción de compra y el valor del negocio documentado en la escritura que se formaliza no es sólo el valor residual sino que el documento ha de recoger las cuotas pendientes de amortizar y el valor residual. Reconocer lo contrario significaría obviar que el negocio documentado tiene otro precio que no es el pactado por las partes.

Con esta interpretación no se desconoce ni contraría que el contrato de arrendamiento financiero es único, si bien complejo, sino que en el caso del AJD, el hecho imponible derivado de sus diferentes posibilidades -puede llevar a varios documentos formalizables en escritura pública. Cierto es que de no ejercitarse la opción de compra, no existiría ningún negocio traslativo del dominio al final del periodo pactado de uso. Pero si se ejercita o se ejercita anticipadamente y ello se documenta en una escritura, tiene un valor, y ese valor es el pactado por las partes y consignado en la escritura. Por tanto, no se está contrariando el contenido del art. 4 TRLITPAJD.

Por último, y atendiendo a la segunda argumentación que mantiene la actora que es la relativa la denuncia de una doble imposición. Ésta en modo alguno puede considerarse ya que el hecho imponible previsto para esta modalidad se produce siempre que existan actos o negocios en los que confluyan los requisitos del art. 31 TRLITPAJD y en tanto la formalización de documentos que recojan actos o negocios susceptibles de ser manifestación de riqueza, como podría ocurrir en otras situaciones donde sobrevenidamente pudieran producirse y gravarse actos o negocios (una compraventa y con posterioridad una hipoteca, etc). Es cierto que la práctica jurídica de este tipo negocial -arrendamiento financiero- más normalizada es que se produzcan diversos actos o negocios que conlleven el otorgamiento de escrituras pero ello no supone doble imposición sino que estamos antes diversos actos que son objeto de gravamen por la modalidad del AJD. Se desestima íntegramente el recurso".

1) Partiendo de que el principio de capacidad económica, en esta modalidad legislativa que tipifica un impuesto indirecto, aparece bastante desleído, lo cierto es que la remisión al régimen legal del arrendamiento financiero nos lleva

a considerar que, en un negocio como el que nos ocupa, el valor económico del contrato aquí escriturado coincide con el precio pactado para esta eventualidad, la compra del bien, en el contrato de arrendamiento financiero, tal como consignó en su autoliquidación la entidad recurrente.

2) La base imponible coincide, en el art. 30 TR, con el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación, que no hace al caso. Pero no deja de ser significativo que lo declarado por el sujeto pasivo en su autoliquidación fuera el precio del ejercicio anticipado de la opción de compra consignado en el contrato. Tenemos, pues, ya, dos manifestaciones de aceptación, dos actos propios: la del precio en el contrato y la de la propia autoliquidación.

3) En caso de ejercicio anticipado de la opción de compra, el precio de adquisición del bien inmueble, en ejecución de aquel derecho de adquisición preferente, no puede coincidir con el valor residual del inmueble, que representa una magnitud meramente simbólica, que solo se determina a la finalización del contrato, precisamente porque su condición de residual y su mínimo valor económico no puede desligarse artificiosamente del conjunto del negocio complejo del arrendamiento financiero.

4) La tesis de la sociedad recurrente se hace más difícil de compartir si se tiene en cuenta que haría coincidir una misma base imponible, como manifestación, si bien indirecta y refleja -el valor residual, en su postura- en cualquier momento en que se ejercitase la opción, y por la misma cantidad, cuando es claro que tal valor residual es decreciente. De ser ello así, la base sería idéntica en caso de ejercicio anticipado de la opción en el momento en que aquí se llevó a cabo y también en el supuesto de que se optase al término del arrendamiento, lo que carece de sentido. También sería idéntico ese mismo valor económico si, por hipótesis, se adquiriera el bien inmueble en el momento subsiguiente inmediato al de celebración del contrato de arrendamiento financiero, en el primer año, por ejemplo (sí el contrato no lo prohíbe). Esa identidad sí que conduciría a tratar de mejor condición al arrendamiento que cancela anticipadamente el contrato, optando por la adquisición del bien cedido en arrendamiento, que al que lo adquiere a la finalización del contrato, pues en todos los casos en valor sería el calculado como residual. El propio término residual parece referirse, incluso en su significado gramatical, al precio resultante final tras haber ido satisfaciendo el arrendatario las cuotas periódicas del arrendamiento, que en cierto modo operan a cuenta del precio final del bien arrendado para el caso de ejercicio de la opción de compra.

5) La previsión del artículo 4 del texto refundido de la ley del impuesto no nos sirve de pauta interpretativa. Dice así el precepto:

"A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa".

En realidad, el precepto, que es norma común a las figuras reguladas en la ley, no solo a la que ahora hemos de examinar, lo que quiere significar es que, en un negocio unitario, como es el que analizamos, solo se exige el pago de un solo derecho. Se trata de una norma en su día aplicada cuando se declaró, sin problema alguno, por el IAJD en relación con la documentación pública del contrato de arrendamiento financiero.

La opción de compra no es un negocio separado o autónomo del de arrendamiento financiero, puesto que está indisolublemente unida a este contrato, que no puede existir sin aquélla. Pero ello no significa que el ejercicio de la opción, en la medida en que es especificación o ejecución del contrato unitario primero, no determine el acaecimiento del hecho imponible por el negocio de la opción. Así lo admitió el propio recurrente al autoliquidar el impuesto y atribuirle un valor económico determinado, aunque fuera erróneo.

6) No resulta convincente la tesis esgrimida por la recurrente sobre la concurrencia de una prohibida doble imposición, o doble gravamen, si se tiene en cuenta la capacidad económica gravada en su día con la formalización, en escritura pública, del contrato de arrendamiento financiero inmobiliario entre la entidad financiera BANKINTER S.A. e INVERSIONES HEMISFERIO, por un plazo de 20 años, en virtud del cual la entidad crediticia cedía a ésta un edificio sito en la calle Aribau, núm. 192-198 de Barcelona, por un precio de 83.987.171,20 euros (puntos 52 a 55 del escrito de interposición).

No es convincente, en primer lugar, porque la doble imposición, en un sentido técnico jurídico propio, solo operaría cuando un mismo hecho fuera sometido a doble gravamen. Antes bien, aquí estamos ante dos negocios que, al margen de su íntima e indisoluble conexión mutua, determinan dos hechos imposables y, por ende, dos manifestaciones, bien que bastante relativas, de capacidad económica, que dieron lugar, no es de olvidar, a la celebración de dos escrituras públicas celebradas en momentos distintos y con objetos diferentes.

Lo que en realidad pretende sustentarse mediante este alegato de concurrencia de doble imposición es que los conceptos o magnitudes integrantes del precio del arrendamiento financiero que se incluyeron en la base imponible del impuesto devengado con ocasión de la celebración del contrato primero, que ya determinaron su base imponible, no pueden repetirse o formar parte de la base imponible del impuesto exigido con ocasión del ejercicio de la opción.

Sin embargo, lo cierto es que, en aplicación del art. 30.2 TR, ha de estarse para fijar la base imponible al valor declarado y,

por remisión de éste, al valor económico del contrato que tenga por objeto el ejercicio anticipado del derecho de opción de compra que forma parte del negocio de arrendamiento financiero. Es cierto que en esa opción existe un precio cierto, un valor económico identificable como tal que debe ser el que determine, aun con las imprecisiones legales, la base imponible. De no ser así, también habría doble imposición -o reiteración de partidas ya incluidas- con ocasión de la celebración en escritura pública de negocios jurídicos que tuvieran por objeto la modificación revisión o resolución o extinción de otros anteriores.

Aunque referida a negocios jurídicos distintos, como la novación o la dación en cuenta en el seno del préstamo hipotecario, esta Sala ha declarado (SSTS de 4 y 6 de febrero de 2019, recursos de casación nº 4812/2017; 3256/2017 y 2774/2017) lo siguiente:

"[...] Teniendo en consideración que la cuestión suscitada en el auto de admisión, consistente en "determinar si, en relación con las adjudicaciones en pago de deudas o daciones en pago sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la base imponible ha de fijarse en función del valor real del bien inmueble que se transmite o si, por el contrario, la misma ha de coincidir con el importe de la deuda pendiente de amortizar que se extingue con la operación", con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que, de acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 TRITPAJD, en una dación en pago de uno o varios inmuebles hipotecados al acreedor hipotecado, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, habrá de fijarse en función del importe de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar que se extingue con la operación, cuando dicha deuda sea superior al valor real del bien o los bienes inmuebles que se transmiten".

Tal doctrina jurisprudencial viene a significar no solo que, con ocasión de actos jurídicos de ejecución o modificación de otros anteriores, no ha de estarse al conjunto económico del negocio jurídico originario -el que se ejecuta o modifica-, sino solo al valor económico del negocio realmente celebrado, sino que, trasladado al caso presente, permite establecer que el valor del negocio documentado por el que se ejercita la opción de compra anticipada es el del valor de dicha opción, aunque varios de los elementos que la conforman ya fueran tenidos en cuenta en el negocio originario.

SEXTO.- Jurisprudencia que establece la Sala.

A fin de determinar cómo ha de cuantificarse la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados en la celebración de una escritura pública en la que se ejerce el derecho de opción de compra, previsto en el contrato, que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero, viene constituida por el valor declarado, coincidente con el precio previsto en el contrato para el ejercicio de la opción de compra.

A tal efecto, la base imponible ha de tomar en consideración no solo el valor residual del bien transmitido, sino las cuotas pendientes de amortizar.

SÉPTIMO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.
- 2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad mercantil STIER INVESTMENT S.L. (como sucesora de la sociedad extinguida INVERSIONES HEMISFERIO S.L.), contra la sentencia nº 3696/2020, de 30 de septiembre, de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso nº 1882/2018.
- 3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

TRIBUTACIÓN DE LA APORTACIÓN A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta DGT V1920-22 de 8/09/2022)

En resumen, la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales puede ser gratuita u onerosa, o participar de ambas naturalezas, dependiendo de ello el tratamiento tributario de las referidas aportaciones:

Si la transmisión fuera onerosa, estaría sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD (artículo 7.1.A). No obstante, el número 3 del artículo 45.I.B) del texto refundido, que regula las exenciones del impuesto, determina lo siguiente:

«Artículo 45.

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

I.

[...]

B) Estarán exentas:

3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.

[...].».

Si por el contrario, la aportación se realizase a título gratuito, no se encontraría sujeta al ITPAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por no tener carácter oneroso, pero tampoco podría ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en tanto el beneficiario de la aportación no es una persona física sino un patrimonio separado carente de personalidad jurídica. En este caso, la escritura que recogiera dicha operación estaría sujeta a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, del ITPAJD, al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD, pero resultaría aplicable también el supuesto de exención del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

En el caso planteado por la consultante, al ser una operación lucrativa, no tributará por el ISD y quedará sujeta al ITPAJD en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, pero resultará exenta del mismo, en aplicación del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

TRANSMISIÓN DE ACTIVOS DE UN "TRUST" CONSTITUIDO POR UN NO RESIDENTE EN ESPAÑA, ACTUALMENTE FALLECIDO, EN FAVOR DE UN HIJO RESIDENTE EN ESPAÑA

(Consulta DGT V1949-22 de 13/09/2022)

A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español, a falta del reconocimiento de la figura del "trust", en principio, se tiene por no constituido, por lo que no surten efectos las relaciones jurídicas reguladas por el mismo. Por tanto, las aportaciones de bienes al "trust" constituido por el padre del consultante –"settlor"– y formalizadas a través

del documento de constitución del “trust” no tienen, en principio, efectos. En consecuencia, las transmisiones de bienes y derechos de la persona que constituyó el “trust” –o de los rendimientos producidos por tales bienes y derechos– ordenados por el gestor del «trust» (“trustee”) a favor de los beneficiarios, a efectos del ordenamiento jurídico tributario español, se consideran transmisiones directas del “settlor” o “grantor” al beneficiario.

A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español y de acuerdo con la conclusión anterior, el fallecimiento del padre del consultante con posterioridad a la aportación de los bienes al “trust” habrá producido, en principio, una transmisión «mortis causa» de los bienes y derechos aportados al «trust», en la medida en que tal transmisión no se hubo entendido producida con la aportación de los bienes y derechos al mismo. Esta transmisión estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación personal, ya que el consultante tiene su residencia habitual en España. La base imponible estará constituida por el valor neto de la adquisición individual del causahabiente, en este caso, el consultante.

No obstante, cabe indicar que, dado que la legislación por la que se rige en cada caso un “trust” puede ser de muy diversa índole y que los acuerdos que los regulan pueden ser complejos y de distinta naturaleza, las conclusiones anteriores quedan condicionadas a la valoración de las cuestiones de hecho que realicen los órganos de Inspección y Gestión de la Administración Tributaria y a las reglas de interpretación y calificación de la Ley General Tributaria.

El consultante –beneficiario– deberá presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la totalidad de los bienes que adquiera, con independencia del lugar donde estos se encuentren situados y tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que reside, en este caso la Comunidad de Madrid, ya que según la información facilitada ninguno de los bienes adquiridos se encuentra situado en España.

Al no ser el causante residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, tal y como establece el artículo 32 de la Ley 22/2009, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes.

REQUISITO DE MANTENIMIENTO DEL VALOR DE LO DONADO

(Consulta DGT V1915-22 y V1917 de 8/09/2022)

En el presente caso, se plantean dos tipos de operaciones que suponen la transmisión de parte de las participaciones por las que se practicó la reducción antes de transcurrir el plazo legal. En primer lugar, el consultante y su hermano plantean vender parte de las participaciones en la entidad “A” adquiridas por donación, obteniendo a cambio un importe por la venta superior a su valor de adquisición que reinvertirán en la adquisición de participaciones de la entidad “B”, acudiendo a la ampliación de capital que esta última llevará a cabo. A las participaciones en la entidad “B” les será de aplicación la exención prevista en el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y se mantendrán como mínimo hasta completar los diez años desde la fecha en la que se realizó la donación.

El criterio seguido por esta Dirección General, entre otras, en las resoluciones a las consultas vinculantes V1357-08 de 2 de julio de 2008 y V2497-14, de 24 de septiembre de 2014, mencionadas por el consultante, es que de acuerdo con lo expuesto, la operación proyectada no implica incumplimiento del requisito de permanencia previsto en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, siempre que se mantenga el valor inicial por el que se practicó la reducción y que las participaciones suscritas generen el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante el plazo previsto en el precepto mencionado.

Por otro lado, el consultante y su hermano aportarán el resto de las participaciones de las que son titulares en la entidad “A” a la entidad “B”, mediante una aportación no dineraria de participaciones en una ampliación de capital. En este caso, el criterio de este centro directivo mantenido, entre otras, en la resolución a la consulta vinculante V0693-22, de 30 de marzo de 2022, mencionada en el escrito de consulta, es que “ (...) no afectará al requisito de mantenimiento la posterior aportación de las participaciones donadas a otra entidad mercantil, siempre que se mantenga el valor por el que se practicó la reducción y el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las participaciones que vengan a sustituir a aquellas.”

PRESTATARIO NO HIPOTECANTE

(Consulta DGT V2219-22 de 24/10/2022)

En el supuesto objeto de consulta, se va a realizar un contrato de préstamo con garantía hipotecaria formalizado entre una entidad de crédito y dos personas, la consultante -prestataria hipotecante- titular del inmueble hipotecado que se va a adquirir en la misma fecha, y su ex marido que únicamente interviene como deudor solidario del préstamo hipotecario -prestatario no hipotecante- por exigencias de la entidad financiera. La consultante va a devolver desde una cuenta personal el importe total de las mensualidades, en cuyo caso, podría entenderse que, en el fondo, el exmarido de la consultante le va a prestar a esta su mitad del préstamo para pagar el piso (segundo préstamo, distinto del préstamo hipotecario). No obstante, todas estas circunstancias deben ser probada por la consultante suficientemente ante la Administración tributaria gestora competente.

TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

SEGREGACIÓN DE UNA FINCA RÚSTICA EN DOS, ADJUDICANDO UNA FINCA A TRES COMUNEROS Y OTRA FINCA A LOS OTROS DOS COMUNEROS EN PROPORCIÓN A SU CUOTA DE PARTICIPACIÓN EN LA COMUNIDAD

(Consultas DGT V1918-22 de 08/09/2022).

Se produce una alteración física de las fincas, pero los cinco comuneros siguen siendo copropietarios de las dos fincas, por lo que si lo que pretenden es que cada comunero tenga inmuebles sin compartir, deberá procederse a la disolución del pro indiviso; ahora bien, en el caso planteado no se está produciendo una disolución de la comunidad, ya que los inmuebles van a seguir en proindiviso, ni la separación de dos comuneros, ya que los comuneros que se separan no se van a adjudicar un inmueble cada uno, sino que van a seguir en proindiviso en el inmueble que se segrega.

Lo que ocurre es que vez de cinco comuneros ahora hay tres comuneros en una finca y dos en la otra; lo que en realidad se está produciendo es una permuta de cuotas, en la que dos comuneros transmiten sus cuotas sobre una de las fincas a los otros tres comuneros que, a su vez, les transmiten sus cuotas sobre la otra finca, y que como tal tributarán por el ITPAJD por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la parte de la finca que adquieren.

ADQUISICIÓN POR UN CIUDADANO, CON DOMICILIO EN ESPAÑA, DE UN VEHÍCULO PROCEDENTE DE UN PUERTO FRANCO DE MELILLA, CEUTA O CANARIAS PAGANDO EL DUA CORRESPONDIENTE

(Consulta DGT V1919-22 de 08/09/2022).

Tendrá la consideración de importación de bienes la entrada en el interior del país de un bien procedente de un país tercero, Canarias o Ceuta y Melilla.

A diferencia de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, al importador no se le exige la condición de empresario o profesional, pudiendo un particular realizar este hecho imponible.

La entrada en la Península o Baleares de un bien originario de Ceuta y Melilla constituye una importación, pues ambos territorios no forman parte de la unión aduanera. Por tanto, tienen el mismo tratamiento que los procedentes de terceros países.

Por lo que se refiere a los bienes originarios de Canarias, si bien el territorio canario forma parte de la unión aduanera, está excluido del territorio de aplicación del IVA, produciéndose el hecho imponible importación cuando se introducen en

territorio peninsular o en las islas Baleares bienes procedentes de las islas Canarias.

Vista la normativa expuesta, la importación de un vehículo en ningún caso quedará dentro del ámbito del ITPAJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y, por lo tanto, no estará sujeta al impuesto.

ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE CUYO VALOR DE ADQUISICIÓN ES INFERIOR A SU VALOR DE REFERENCIA CATASTRAL

(Consulta DGT V1921-22 de 08/09/2022).

En la transmisión de un inmueble la base imponible está constituida por el valor de referencia salvo que el precio o contraprestación o el valor declarado sean superiores.

Si el valor de referencia superase el precio máximo de venta y la consultante entendiese que el valor asignado perjudica sus intereses legítimos, podrá impugnar la autoliquidación y solicitar su rectificación en los términos establecidos en el artículo 10 del TRLITPAJD, bien entendido que ello no le exime de su obligación de practicar la correspondiente autoliquidación por el valor de referencia.

EXTINCIÓN DEL DERECHO DE USUFRUCTO VITALICIO, POR LA MUERTE DE LOS USUFRUCTUARIOS, ORIGINANDO LA CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO EN LA PERSONA DEL NUDO PROPIETARIO

(Consulta DGT V1945-22 de 13/09/2022).

En la fecha de fallecimiento, los bienes usufructuados ingresan automáticamente en el patrimonio del nudo propietario y en ningún caso forman parte del caudal relicto de la herencia de la usufructuaria, en la que no procede incluir en modo alguno el valor de las mejoras e instalaciones, que no tributarán por el Impuesto de Sucesiones.

Por otro lado, conforme al artículo 42.2 del RITPAJD, la autoliquidación por la consolidación del dominio deberá efectuarse sobre el tanto por ciento por el que no se haya liquidado el impuesto al adquirirse la nuda propiedad, cuyo porcentaje se aplicará sobre el valor que tuvieren los bienes en el momento de la consolidación del dominio y por el tipo de gravamen que estuviese vigente en este momento.

EXPEDIENTE DE DOMINIO NOTARIAL AL HABER RECIBIDO, POR HERENCIA, UNA FINCA QUE, POSTERIORMENTE, VENDIÓ AL CONSULTANTE EN DOCUMENTO PRIVADO AL NO HABERSE INSCRITO PREVIAMENTE LA ADJUDICACIÓN DE LA HERENCIA

(Consulta DGT V1948-22 de 13/09/2022).

El artículo 7.2.C del TRLITPAJD se remite al Título VI de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946, la cual ha sido objeto de reforma en virtud de la Ley 13/2015, de 24 de junio. Tras la reforma operada, la reanudación del tracto sucesivo interrumpido se mantiene como uno de los medios de concordar la realidad registral con la extraregstral para dar cumplimiento al principio del tracto sucesivo establecido en el párrafo primero del artículo 20 de la Ley Hipotecaria que exige que "Para inscribir o anotar títulos por los que se declaren, transmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y demás derechos reales sobre inmuebles, deberá constar previamente inscrito o anotado el derecho de la persona que otorgue o en cuyo nombre sean otorgados los actos referidos".

Los diversos procedimientos destinados a lograr la concordancia entre el Registro y la realidad extraregstral tienen por finalidad facilitar un título inmatriculador, mediante la acreditación ante Notario del hecho de que una persona es dueña de una finca inscrita en el Registro, permitiendo así el acceso al Registro de la Propiedad a los propietarios de fincas que carezcan de título que acredite su derecho o en los supuestos en que se haya producido una interrupción del tracto registral, debiendo tenerse en cuenta que el hecho imponible está constituido por el otorgamiento del expediente y no por la transmisión del dominio cuyo título se supla con el mismo.

Es decir, dicho título supletorio tiene entidad en sí mismo y se configura en el ITPAJD como hecho imponible diferenciado

e independiente de las anteriores transmisiones que no hayan tenido reflejo registral y a las que suple. Por ello resulta indiferente la naturaleza de las referidas transmisiones, ya sean onerosas o lucrativas, inter vivos o mortis causa, como en el supuesto que se examina en el que se trata de una adjudicación de herencia (título hereditario), pues lo que realmente tributa no son las transmisiones cuya falta de título se suple, sino la expedición del título supletorio, razón por la cual es la fecha de éste último la que se deberá tomar en cuenta para determinar la prescripción, como señala expresamente el artículo 7.2.C al establecer que el plazo de prescripción se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación. Lo único que exceptúa de tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas es que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión cuyo título se supla con el referido expediente notarial y por los mismos bienes.

Por último, debe precisarse que la tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas excluye la aplicación de la cuota variable del documento notarial, por incompatibilidad entre ambas modalidades en los términos que resultan del artículo 31.2 del texto Refundido.

El expediente de dominio en que se declare la titularidad del consultante constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, concepto por el que deberá tributar salvo que se acredite el pago del impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión cuyo título se supla con el referido expediente.

ESCRITURA PÚBLICA DE "RESOLUCIÓN DE ACUERDO VERBAL"

(Consulta DGT V2264-22 de 27/10/2022).

En el supuesto planteado de resolución de acuerdo verbal, de 3 de septiembre de 1990 en la que los dos hijos de la vendedora ya fallecida, declaran ser los actuales propietarios del terreno (rústico) y a efectos de dicha resolución del acuerdo de 1990 entregan a los compradores 6.000 euros, no consta que se haya declarado o reconocido judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de la compraventa verbal realizada en 1990, por lo que no puede entenderse que dicho acto no haya tenido lugar y que no constituyó hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

En consecuencia, la "resolución de contrato verbal" formalizada mediante escritura de 1 de agosto de 2022 constituye un nuevo acto sujeto a tributación, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Respecto a quien corresponde el pago del impuesto, el artículo 8 del Texto Refundido del ITP y AJD dispone que estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario, los adquirentes, en este caso el consultante y su hermano.

ADQUISICIÓN, POR LA SOCIA Y ADMINISTRADORA ÚNICA DE UNA SLU, DE UN INMUEBLE A LA CITADA SOCIEDAD, SIENDO PARTE DEL PAGO, LA DEUDA DE 40.000,00 € QUE TIENE LA SOCIEDAD CON LA CITADA SOCIA, UTILIZADOS PARA LA COMPRA DEL INMUEBLE, Y, A CONTINUACIÓN, LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD

(Consulta DGT V1950-22 de 13/09/2022).

- Disolución de la sociedad y liquidación del patrimonio social (Art. 19.1.1º) TRLITPAJD.

A continuación, se examinan las repercusiones fiscales de las referidas operaciones, partiendo del valor de referencia manifestado por la consultante, bien entendido que deberá aplicarse el vigente en la fecha en que se lleven a cabo las operaciones planteadas.

Primer supuesto: Traspaso de la titularidad del inmueble propiedad de la sociedad a la administradora.

Puede llevarse a cabo de dos formas distintas:

1. La sociedad transmite a la socia la totalidad del inmueble por compraventa, cancelándose la deuda de 40.000 euros (dación en pago) y satisfaciendo el resto del valor del bien, 34.000 euros, en metálico (compraventa).

De esta forma el patrimonio de la sociedad dejará de estar constituido por un bien inmueble y pasará a estar integrado

por el metálico recibido por la venta, por importe de 35.000 euros.

Cuando posteriormente se lleve a cabo la liquidación de la sociedad, se adjudicarán a la socia los referidos 35.000 euros que integran el patrimonio social.

2. La sociedad transmite a la socia exclusivamente la parte del inmueble correspondiente al valor de la deuda pendiente, mediante dación en pago, por un importe de 40.000 euros.

En tal caso surgirá un condominio entre la socia, que ostentará la titularidad de la parte del bien correspondiente al importe de la deuda de 40.000 euros, y la sociedad, cuyo patrimonio estará constituido por la parte del inmueble restante, por valor de 34.000 euros.

De igual forma que en el supuesto anterior, en el momento de la liquidación se adjudicará a la socia el patrimonio social, integrado ahora, no por metálico, sino por la parte del inmueble no transmitido. En este momento la socia obtendrá la titularidad de la totalidad del bien, al unir a la parte recibida con anterioridad a la disolución mediante dación en pago, la parte recibida ahora en concepto de liquidación del patrimonio social.

En el primer supuesto, transmisión de la totalidad del bien a la socia, se deberán practicar las siguientes liquidaciones.

– Dos liquidaciones por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ambas al tipo establecido para los bienes inmuebles (Art. 11.1.a).

Una en concepto de dación en pago de deuda, (Art. 7.2.a), sobre una base imponible de 40.000 euros, importe de la deuda que se salda con la entrega del bien (Art, 10. 1 y 2).

Otra por la operación de compraventa de la parte restante del inmueble, por importe de 34.000 euros (Arts. 7.1.A) y 10.1 y 2).

– Una liquidación por la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.

Por el concepto disolución de la sociedad (Art. 19.1. 1º).

Sobre una base imponible de 34.000 euros, valor del patrimonio social integrado por el importe en metálico recibido en la compraventa (Art. 25.4).

Al tipo del 1 por ciento (Art. 26).

En el segundo supuesto, es decir, en caso de transmisión a la socia solo de la parte del inmueble correspondiente a la deuda, se deberán practicar las siguientes liquidaciones:

– Una única liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD,

Por el concepto de dación en pago (Art. 7.2.a).

Sobre una base imponible de 40.000 euros, importe de la deuda que se salda con la entrega del bien (Art, 10. 1 y 2).

Al tipo establecido para los bienes inmuebles (Art. 11.1.a).

– Una liquidación por la modalidad de Operaciones Societarias del ITPAJD.

Por el concepto disolución de la sociedad (Art. 19.1. 1º).

Sobre una base imponible de 34.000 euros, valor del patrimonio social integrado por el resto del valor del inmueble que no fue transmitido a la socia en la dación en pago (Art. 25.4).

Al tipo del 1 por ciento (Art. 26).

Por último y en relación con la intención de la consultante de dedicar el inmueble a su vivienda habitual, debe precisarse que dicha circunstancia no tiene transcendencia alguna en relación con la liquidación por la modalidad de operaciones societarias y, en cuanto a la liquidación o liquidaciones que proceda practicar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, el ITPAJD no contempla dicha circunstancia.

SUJETO PASIVO DE LA CONSTITUCIÓN DE UN DERECHO DE SUPERFICIE, A FAVOR DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL, PARTICIPADA POR UN GRUPO FAMILIAR, CON EL FIN DE QUE LA ENTIDAD SUPERFICIARIA CONSTRUYESE UN APARCAMIENTO

(Consulta DGT V2095-22 de 30/09/2022).

Tal y como establece el artículo 29 del Texto Refundido del ITP y AJD, “El sujeto pasivo será el adquirente del bien o derecho”, es decir, en el presente caso la sociedad mercantil que va a construir el aparcamiento, en la que recae la condición de superficiario, sin que sea posible modificar la condición de sujeto pasivo por acuerdo entre las partes al establecer el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, que “se regularan en todo caso por ley:... c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables”

ESCISIÓN TOTAL

(Consulta DGT V2173-22 de 17/10/2022).

Al tener la operación descrita la consideración de operación de reestructuración estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

SEGREGACIÓN DE UNA FINCA RÚSTICA EN DOS, ADJUDICANDO UNA FINCA A TRES COMUNEROS Y OTRA FINCA A LOS OTROS DOS COMUNEROS EN PROPORCIÓN A SU CUOTA DE PARTICIPACIÓN EN LA COMUNIDAD

(Consultas DGT V1918-22 de 08/09/2022).

- Tributación de segregación de la parcela en dos:

Dicha operación tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados, y la base imponible se determinará de acuerdo a lo establecido en el artículo 70.3 del RITPAJD y el artículo 30 del TRLITPAJD. Serán sujetos pasivos todos los comuneros.

APORTACIÓN DE UN INMUEBLE PRIVATIVO A SU SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta DGT V1920-22 de 08/09/2022).

La aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales puede ser gratuita u onerosa, o participar de ambas naturalezas, dependiendo de ello el tratamiento tributario de las referidas aportaciones:

a) Si la transmisión fuera onerosa, estaría sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD (artículo 7.1.A). No obstante, el número 3 del artículo 45.I.B) del texto refundido, que regula las exenciones del impuesto, determina que estarán exentas: "Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales".

b) Si, por el contrario, la aportación se realizase a título gratuito, no se encontraría sujeta al ITPAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por no tener carácter oneroso, pero tampoco podría ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en tanto el beneficiario de la aportación no es una persona física sino un patrimonio separado carente de personalidad jurídica.

En este caso, la escritura que recogiera dicha operación estaría sujeta a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, del ITPAJD, al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD, pero resultaría aplicable también el supuesto de exención del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

En el caso planteado por la consultante, al ser una operación lucrativa, no tributará por el ISD y quedará sujeta al ITPAJD en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, pero resultará exenta del mismo, en aplicación del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

Todo ello con independencia del tratamiento que la operación pueda tener en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la aportante por la alteración de patrimonio derivada de la aportación.

ESCRITURA DE DIVISIÓN HORIZONTAL COMPUESTA DE VIVIENDAS A LAS QUE SE LES CONCEDIÓ LA CALIFICACIÓN PROVISIONAL DE VIVIENDAS PROTEGIDAS DE PROMOCIÓN PRIVADA, MEDIANTE RESOLUCIÓN DE LA CONSEJERÍA DE FOMENTO E INFRAESTRUCTURAS DE LA REGIÓN DE MURCIA Y LOCALES

(Consulta DGT V1971-22 de 16/09/2022).

Gozarán de exención en el ITP y AJD las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial, en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados, que es el concepto por el que quedaría sujeta la escritura de división horizontal objeto de examen.

El concepto de vivienda de protección oficial, no viene definido en la normativa del impuesto y su alcance debe delimitarse según la normativa reguladora de este tipo de viviendas. A este respecto, el artículo dos del Real decreto 2960/1976, de 12 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la legislación de Viviendas de Protección Oficial.

Por otra parte, el Real Decreto 3148/78, de 10 de noviembre, por el que se desarrolla el Real Decreto-ley 31/1978, de 31 de octubre, sobre Política de Vivienda, determina el concepto de vivienda en su artículo uno y el ámbito de aplicación del régimen de Viviendas de Protección Oficial (PO) en su artículo dos:

Artículo uno. Concepto.

“Se entenderá por vivienda de protección oficial la que, destinada a domicilio habitual y permanente, tenga una superficie útil máxima de noventa metros cuadrados, cumpla los requisitos establecidos en el presente Real Decreto y en las disposiciones que lo desarrollen, y sea calificada como tal por el Estado a través del Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, o por otros Entes públicos territoriales a los que se atribuya esta competencia.

Siempre que en el presente texto y disposiciones que lo desarrollen se haga uso de la expresión «vivienda de protección oficial» se referirá a las viviendas que se inicien al amparo de esta disposición o que se acojan a la misma”

Artículo dos. Ámbito de aplicación.

“La protección oficial, en las condiciones que para cada caso se establecen a continuación, se extenderá también:

A) A los locales de negocio situados en los inmuebles destinados a vivienda, siempre que su superficie útil no exceda del 30 por 100 de la superficie útil total. Estos locales de negocio habrán de situarse en plantas completas y distintas de las que se destinen a viviendas.

Cuando, en cumplimiento de lo dispuesto en las ordenanzas que sean de aplicación, o por voluntad del promotor, se incluyen en el proyecto garajes que tengan la consideración de anejos inseparables de las viviendas del inmueble, la superficie útil de los mismos, dentro de los límites máximos establecidos en la correspondiente ordenanza, se computará, a efectos de determinar los precios de venta o renta de las viviendas: más no se tendrá en cuenta ni para la concesión de ayudas económicas personales ni para determinar la superficie máxima a que se refiere el artículo uno de este Real Decreto. En el caso de que los garajes no están vinculados a las viviendas, se considerarán a todos los efectos como locales comerciales”.

Por tanto, en principio está previsto que el régimen específico en que consiste la protección oficial puede extenderse a los locales de negocio situados en los inmuebles destinados a viviendas. Ahora bien, para ello es necesario que, “además de las condiciones que para cada caso se establezcan”, se cumplan dos requisitos:

- Que los locales de negocio se sitúen en plantas completas y distintas de las que se destinen a viviendas
- Que la superficie útil de los mismos no exceda del 30 por 100 de la superficie útil total del inmueble, teniendo en cuenta que, de existir garajes no vinculados a las viviendas, que se consideran “a todos los efectos como locales comerciales”, deberá computarse conjuntamente la superficie de dichos garajes junto con los locales comerciales en sentido estricto.

En cualquier caso, el incumplimiento de los citados requisitos no tendría repercusión alguna en la aplicación de los beneficios fiscales previstos para las viviendas. Luego siempre sería aplicable la exención a la parte de la división horizontal relativa a las viviendas.

APORTACIÓN, DEL DINERO OBTENIDO POR LA VENTA DE UNA VIVIENDA, ADQUIRIDA A TÍTULO PRIVATIVO, A SU SOCIEDAD DE GANANCIALES, PARA ADQUIRIR UNA LA NUEVA VIVIENDA A NOMBRE DE LOS DOS CÓNYUGES

(Consulta DGT V2032-22 de 21/09/2022).

En el caso planteado por el consultante, al ser una operación lucrativa, no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ni tampoco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no ser, la sociedad de gananciales, sujeto pasivo de dicho impuesto.

Tampoco quedará sujeta al ITPAJD en su modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, porque dicha aportación dineraria no cumple los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD; en cualquier caso, aunque estuviera sujeta resultaría exenta de dicho impuesto, en aplicación del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

EXTINCIÓN DE UN CONDOMINIO SOBRE DOS VIVIENDAS, QUE TIENEN EL MISMO VALOR DE REFERENCIA FORMANDO LOTES Y COMPENSANDO LOS EXCESOS INEVITABLES DE FORMA QUE DOS COMUNEROS SE ADJUDICARÁN UNO DE LOS INMUEBLES Y COMPENSARÁN AL CONSULTANTE CON DINERO

(Consulta DGT V2096-22 de 30/09/2022).

En el caso planteado, parece que existen dos comunidades de bienes, una por cada inmueble que tienen en común, por lo que si para poder disolver cada comunidad se adjudica un inmueble a cada comunero y al otro se le compensa en dinero, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, aunque la compensación no sea en dinero sino en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, no estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Por tanto, la disolución de cada comunidad que se disuelva tributará únicamente por la modalidad de actos jurídicos documentados.

La base imponible será la parte en el valor del referido inmueble correspondiente a los comuneros cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el otro comunero. Será sujeto pasivo el adjudicatario del inmueble.

ADQUISICIÓN, POR UNA ENTIDAD, DE PARTICIPACIONES DE OTRA SOCIEDAD B EN EL MERCADO SECUNDARIO, CUYO ACTIVO DE LA SOCIEDAD ESTÁ COMPUESTO POR UN INMUEBLE QUE NO ESTÁ AFECTO A LA ACTIVIDAD DE LA SOCIEDAD

(Consulta DGT V1946-22 de 13/09/2022).

Al no estar el inmueble afecto a la actividad de la entidad sí puede entenderse que hay ánimo de fraude y lo que se quiere transmitir a la entidad consultante es parte de un inmueble, por lo que sería de aplicación la excepción a la exención y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión no quedaría exenta del IVA o del ITPAJD al que está sujeta, pero como la entidad consultante no va a alcanzar el control de las participaciones de la entidad B, y las participaciones que se van a transmitir no han sido recibidas por la aportación de un inmueble con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, será la Administración gestora la que deberá demostrar que existe el ánimo de defraudar.

ENTREGA SIN QUE SE HAYAN INICIADO MATERIALMENTE LAS OBRAS DE URBANIZACIÓN

(Consulta DGT V1951-22 de 14/09/2022).

Se entrega, por una entidad mercantil que es copropietaria junto con otras entidades mercantiles y personas físicas, de dos fincas registrales, una urbana y otra rústica, que se encuentran dentro de un ámbito de actuación urbanística respecto del que existe un Convenio Urbanístico formalizado, pero aún no se ha aprobado el Proyecto de reparcelación ni el Proyecto de urbanización, ni la Junta de Compensación se encuentra formalmente constituida, los copropietarios adquirieron dichos terrenos con la finalidad de desarrollarlos y prepararlos para su venta y en la actualidad han satisfecho algunas derramas relativas al pago de gastos administrativos, de abogados y de demoliciones por ruina, sin que se haya iniciado la ejecución de la urbanización de los terrenos.

En la medida en que la entidad consultante manifiesta que va a transmitir los inmuebles objeto de consulta sin que se hayan iniciado materialmente las obras de urbanización en los términos expuestos, dicha entrega se encontrará, en estas circunstancias, sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, debe señalarse que el artículo 20.Dos de la Ley del Impuesto establece lo siguiente:

“Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto

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

Esta renuncia requiere que el adquirente sea un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado.

El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra en el artículo 8.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), que dispone lo siguiente:

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

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

Por tanto, la sociedad consultante podrá renunciar a la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto siempre que el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

ADQUISICIÓN, POR UNA PERSONA FÍSICA, MEDIANTE SUBASTA JUDICIAL, DE UNA NAVE INDUSTRIAL CUYA PROPIETARIA ES UNA ENTIDAD MERCANTIL QUE NO FUE SU PROMOTORA

(Consulta DGT V1956-22 de 14/09/2022).

De la información aportada en el escrito de consulta, la nave industrial que va a ser objeto de entrega en virtud de un procedimiento de subasta es una segunda o ulterior transmisión de la misma por lo que, en estas circunstancias, resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

Por otro lado, en los supuestos de adjudicación de bienes en virtud de subasta judicial o administrativa, como es el caso que nos ocupa, el adjudicatario puede efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, así como expedir factura, presentar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido resultante. El ejercicio de dicha facultad por parte del adjudicatario determina la obligación de presentar la autoliquidación del Impuesto conforme al modelo aprobado por la Orden 3625/2003, de 23 de diciembre (modelo 309).

Uno de los requisitos necesarios para el ejercicio de dicha facultad es que el destinatario-adjudicatario del bien inmueble tenga la consideración de empresario o profesional en los términos previstos en esta contestación. La no consideración como empresario o profesional impide el ejercicio de dicha facultad.

Por último, señalar que de resultar aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992, anteriormente desarrollado, el adjudicatario resultará ser el sujeto pasivo de la operación por lo que viene obligado a presentar la autoliquidación ordinaria del Impuesto en nombre propio, sin actuar en nombre y por cuenta del subastado. Asimismo, de optar por dicha facultad en los términos establecidos reglamentariamente, la entidad consultante podrá emitir, en nombre y por cuenta del transmitente, la correspondiente factura en la que se documente la operación.

TRANSMISIÓN DE UNA UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA

(Consulta DGT V2018-22 de 21/09/2022).

Se consulta sobre la adquisición, por una sociedad, establecida en territorio de aplicación del Impuesto, del negocio de pagos de una entidad portuguesa en la que se transmitirán los contratos necesarios para la prestación del servicio, el equipo personal que realiza las funciones operativas y la cesión de los contratos relativos a los TPVs mediante los que se presta el servicio de pagos.

Cuando una operación se califica como la transmisión de unidad económica autónoma, el hecho de que la transmisión de la universalidad total o parcial de bienes no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos señalados, se efectúe en fases sucesivas, motivado, como en este supuesto, por la especial complejidad y volumen de la operación a realizar, no desvirtúa la naturaleza de la operación siempre que dichas transmisiones sucesivas se realicen en el marco del mismo contrato de transmisión y estén debidamente identificadas en el mismo.

De esta forma, se ha señalado que la transmisión de elementos en una determinada fase estará no sujeta al Impuesto siempre y cuando se produzca la transmisión de los restantes elementos que conforman la citada universalidad de bienes en fases posteriores.

En caso contrario, es decir, si finalmente existiesen activos o elementos que no se llegasen a transmitir y que fueran esenciales para considerar el conjunto como una universalidad de bienes capaz de funcionar de manera autónoma, habría que proceder a la rectificación de la tributación correspondiente a las fases anteriores, pues se trataría de operaciones sujetas al Impuesto que implicarían el consiguiente devengo del mismo.

En todo caso, las transmisiones posteriores de activos u otros elementos que no se realicen en el marco del contrato inicial de transmisión y que no se acompañen de una estructura mínima organizativa de factores de producción humanos y materiales, tendrán la consideración de meras cesiones de bienes y quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

NULIDAD DE LA TRANSMISIÓN DE UN TERRENO, POR UNA ENTIDAD MERCANTIL A UN TERCERO, OBLIGANDO A LA ENTIDAD MERCANTIL A ENTREGAR EL LOCAL A UN AYUNTAMIENTO CON EL QUE HABÍA FIRMADO UN CONVENIO URBANÍSTICO

(Consulta DGT V2040-22 de 22/09/2022).

El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la entrega de bienes tendrá lugar cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente, salvo que se hubieran producido pagos anticipados anteriores a dicha fecha, en cuyo caso el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En el caso objeto de consulta, la recalificación del terreno objeto de consulta por parte del consultante determinó la realización de una prestación de servicios efectuada a favor de entidad mercantil y cuya contraprestación se concretó en la entrega del local.

En consecuencia, dicha prestación de servicios constituyó un pago a cuenta en especie de la entrega futura del local comercial.

Por tanto, el Impuesto sobre el Valor Añadido de la entrega del local se habría devengado con motivo de dicha recalificación.

VENTA DE LAS PARTICIPACIONES EN LA QUE LA ENTIDAD INVERSORA ADQUIRIRÁ UNA PARTICIPACIÓN MAYORITARIA

(Consulta DGT V2058-22 de 23/09/2022).

En el supuesto que se examina, la entidad inversora adquirirá una participación mayoritaria (el 80 por 100) de la sociedad a la que fueron aportados los activos por el Grupo Bancario (la Sociedad), en el mismo año en que tuvo lugar la aportación y sin que los bienes hayan dejado de estar en ningún momento afectos a las correspondientes actividades económicas. Luego, aun cuando la entidad inversora adquiere el control de la Sociedad, cuyo activo está compuesto en más del 50 por cien por bienes inmuebles, dichos bienes están afectos a la actividad de la referida sociedad, por lo que no parece que exista ánimo elusorio en los términos del artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago de

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

ADJUDICACIÓN, A UNA PERSONA FÍSICA, DE UN TERRENO URBANO CONSOLIDADO (SOLAR) PERTENECIENTE AL PATRIMONIO DEL ESTADO QUE LE FUE TRANSFERIDO COMO CONSECUENCIA DE UN EMBARGO REALIZADO A UNA PERSONA FÍSICA

(Consulta DGT V2062-22 de 23/09/2022).

Según parece deducirse de la información aportada por la consultante, el terreno que ha sido transmitido tiene la calificación de solar por lo que, en estas circunstancias, de encontrarse afecto al patrimonio empresarial o profesional del transmitente, su entrega se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

EJERCICIO DE LA OPCIÓN DE COMPRA SOBRE UN INMUEBLE EN EL QUE SE HA EJERCIDO DE FORMA ININTERRUMPIDA LA ACTIVIDAD HOTELERA

(Consulta DGT V2108-22 de 05/10/2022).

En base a la información aportada en el escrito de consulta se deduce que una vez finalizada la construcción de la edificación por la entidad promotora consultante, ésta la utilizó de forma ininterrumpida para el desarrollo de la actividad hotelera por un plazo superior a dos años, por tanto, independientemente de que en la actualidad vaya a cesar en el ejercicio de su actividad y proceder a arrendar el citado inmueble a través de un contrato de arrendamiento con opción de compra, la transmisión del inmueble, en estas circunstancias, tendrá la consideración de segunda o ulterior entrega de edificaciones y, por tanto, dicha entrega estará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, establece la posibilidad de que el sujeto pasivo transmitente, renuncie a la aplicación de la citada exención.

FUSIÓN POR ABSORCIÓN DE LA ENTIDAD (A) A LA ENTIDAD (B) PARA LO CUAL, LA ENTIDAD (B) TRANSMITIRÁ EN BLOQUE LA TOTALIDAD DE SU PATRIMONIO SOCIAL A LA ABSORBENTE, DISOLVIÉNDOSE LA PRIMERA SIN LIQUIDACIÓN

(Consulta DGT V2112-22 de 05/10/2022).

En el supuesto objeto de consulta van a ser objeto de transmisión los inmuebles de la entidad B (una nave), los contratos de arrendamiento y la subrogación en la adquirente del personal que desarrolla la actividad.

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 LIVA que determinan la no sujeción al Impuesto.

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

Por otro lado, a partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS (actualmente, artículos 76 y 87 de la LIS) tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto.

Ahora bien, la no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto, transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido, anteriormente transcrito.

Por lo tanto, al tener la operación descrita la consideración de operación de reestructuración, estará no sujeta a la

modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto. Y ello con independencia de que los motivos económicos para realizar la operación no se consideren válidos a los efectos de lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS, pues tal circunstancia, aun cuando pueda ser determinante para la aplicación del régimen especial previsto en la LIS, no lo es para determinar la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, cuyo artículo 19.1 del texto refundido anteriormente transcrito solo exige que se trate de una operación de reestructuración.

VENTA, POR UNA SOCIEDAD MERCANTIL, CUYAS PARTICIPACIONES PERTENECEN A UNA SOCIEDAD HOLDING HOLANDESA, DE UNA VIVIENDA CONSTRUIDA EN UN TERRENO SITUADO EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO, CON LA FINALIDAD DE USAR EL INMUEBLE POR EL ADMINISTRADOR COMO VIVIENDA PARA VACACIONES

(Consulta DGT V2148-22 de 13/10/2022).

Aunque la cesión se realiza al administrador de una sociedad mercantil, participada íntegramente por una holding holandesa, para su uso y disfrute exclusivo, parece que en la promoción del inmueble, no existía intención de intervención en el mercado y por tanto, no realiza una actividad empresarial o profesional. Por tanto, la sociedad consultante no ostentará a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido la condición de empresario o profesional y el inmueble al que se refiere el escrito de consulta no estará afecto a una actividad empresarial o profesional, por lo que la transmisión del mismo no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En estas circunstancias, no será deducible por la consultante cuota alguna del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la construcción y cesión de uso del inmueble.

Por otro lado, al no estar sujeta al IVA, la transmisión estará sujeta al ITPAJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y no quedará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados.

REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL

(Consulta DGT V2154-22 de 13/10/2022).

La reestructuración empresarial consiste en una escisión total proporcional de manera que la entidad escindida se extinguirá vía disolución sin liquidación, con el consiguiente traspaso de la totalidad de su patrimonio social a dos nuevas entidades A y B, mediante la separación de la actividad de fabricación y comercialización, de los inmuebles de los que es titular. A la entidad A se le atribuirán los activos y pasivos de la actividad de fabricación y comercialización propios de su actividad, todo el personal, así como la participación del 98,50% en la entidad Y, que le presta en exclusiva los servicios de administración y de departamento comercial y a la entidad B se le atribuirán los dos inmuebles de los que es titular la entidad X.

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

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

Por otro lado, respecto de la transmisión de valores, en el caso planteado, la excepción a la exención no se producirá en los socios personas físicas ya que van a recibir participaciones del mercado primario de las entidades de A y de B; en principio tampoco se daría en las sociedades de nueva creación ya que se produce la transmisión de la totalidad del patrimonio de la sociedad escindida a las dos nuevas sociedades, pero sí se podría dar en la sociedad A de nueva creación ya que va a recibir participaciones de la entidad Y. Nada dice en el escrito de la consulta sobre la composición del activo de la entidad Y, por lo que si se dieran las circunstancias establecidas en el apartado 2 de dicho precepto podría darse la excepción a la exención.

Sin embargo, aun en esta segunda alternativa, si se tratara de bienes afectos a la actividad empresarial de la entidad de la que se transmitan los valores, no concurrirían los requisitos exigidos en el artículo 314.2 del TRLMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) y c)– de dicho apartado, por lo que, en principio, no sería de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedaría exenta del IVA o del ITPAJD, al que está sujeta.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago de

los citados impuestos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión de hecho sobre la que, como se ha indicado anteriormente, este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, pudiendo ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes.

APORTACIÓN, POR UNA PERSONA FÍSICA QUE DESARROLLA LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES, TANTO LOCALES COMO VIVIENDAS, DE UNA RAMA DE ACTIVIDAD DE LOS ELEMENTOS AFECTOS A UNA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES, CONJUNTAMENTE CON LA SUBROGACIÓN EN EL ADQUIRENTE DEL PERSONAL QUE DESARROLLA LA MISMA, A UNA ENTIDAD DE NUEVA CREACIÓN

(Consulta DGT V2155-22 de 13/10/2022).

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

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

Por otro lado, al tener la operación descrita la consideración de operación de reestructuración, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

ADQUISICIÓN DEL 100 POR CIENTO DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES EN UNA EMPRESA SITA EN ALBACETE EN CUYO ACTIVO SE INCLUYEN 50 INMUEBLES (ENTRE LOCALES COMERCIALES, VIVIENDAS, GARAJES, TRASTEROS, FINCAS RÚSTICAS, ETC.) Y DE LA QUE EL SOCIO ÚNICO Y ADMINISTRADOR RESIDE EN CANADÁ

(Consulta DGT V2166-22 de 14/10/2022).

Según se manifiesta en el escrito de la consulta, para el desarrollo de su actividad principal de arrendamiento de locales, la entidad tiene subcontratada una empresa que lleva toda la gestión de la actividad y emite factura por ello. Sin embargo, no se ofrece información sobre si la totalidad de los inmuebles que componen el activo de la entidad están afectos a la actividad de arrendamiento o si sólo una parte de ellos lo están y cuál es, en este caso, su proporción.

En consecuencia, al no saber cuál es la proporción de bienes afectos a la actividad, no se puede concluir si concurren o no los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del TRLMV por conformar el presupuesto de hecho previsto en el inciso a) de dicho apartado, cuya concurrencia supondrá la presunción, salvo prueba en contrario, del requisito subjetivo de la pretensión de elusión y, en consecuencia, la sujeción al gravamen correspondiente sin exención.

VENTA DE UN VEHÍCULO, ADQUIRIDO DE SEGUNDA MANO, POR UN AUTÓNOMO, HABIENDO SOPORTADO Y DEDUCIDO LA PRECEPTIVA CUOTA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

(Consulta DGT V2209-22 de 21/10/2022).

La afectación a un patrimonio empresarial o profesional de un vehículo automóvil en el porcentaje del cincuenta por ciento, debe manifestarse en todos sus extremos y no sólo en relación con la limitación inicial del derecho a la deducción.

Si el vehículo consultado ha estado afecto al patrimonio empresarial en un cincuenta por ciento, u otro porcentaje de afectación, la base imponible del Impuesto en la entrega del mismo debe computarse, asimismo, en el cincuenta por ciento de la total contraprestación pactada, dado que la transmisión del otro cincuenta por ciento, o del porcentaje que no estuvo afecto, se corresponde con la entrega de la parte de dicho activo no afecta al referido patrimonio, que debe quedar no sujeta al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.dos.b) de la Ley 37/1992.

VENTA DE PARCELAS URBANAS EN EJERCICIO DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL EN 2003, HABIENDO FALLECIDO EL VENDEDOR EN 2009

(Consulta DGT V2213-22 de 22/10/2022).

El padre del consultante suscribió un contrato privado de compraventa en fecha 8 de julio de 2003 por el que vendió dos parcelas que según se recoge en el contrato aportado tienen la calificación de urbanas.

En el citado contrato se estipula el pago de una parte del montante total en el momento de la firma del mismo, y el pago del restante en el momento que dicho contrato se eleve a público, o en su defecto, en el plazo máximo de dos años desde la firma del contrato, tomando posesión la parte compradora de las parcelas desde el momento en que se haya satisfecho el precio total de la compraventa.

El vendedor falleció el 26 de abril de 2009 y en la actualidad estas parcelas constan a nombre del consultante y sus hermanos en el Registro de la Propiedad, en virtud de una adjudicación “en vacío” en la herencia de sus padres realizada a los efectos de seguir el tracto sucesivo registral y poder otorgar escritura pública a favor de la compradora susceptible de inscripción en el Registro de la Propiedad. La compraventa se llevó a cabo en ejercicio de la actividad empresarial que desarrollaba el vendedor, padre del consultante.

En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), es preciso tener en cuenta lo dispuesto en los siguientes artículos del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre –en adelante TRLITPAJD.

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

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

(...)

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

“Artículo 31.

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

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

De la lectura de los preceptos anteriores, se desprende, en primer lugar, que la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante TPO) del ITP y AJD, de las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas requiere un análisis previo sobre la sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) y, en su caso, de la exención en dicho impuesto.

Así, en general, si la transmisión del bien o derecho de que se trate se realiza por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional o, en cualquier caso, si constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios sujeta al IVA tal transmisión no estará sujeta a la modalidad de TPO del ITP y AJD.

Esta regla general tiene una excepción relativa a los bienes inmuebles. En efecto, las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, si gozan de exención en el IVA, sí estarán sujetas a la modalidad de TPO. Aunque se produce una doble imposición nominal de la operación, no hay doble imposición efectiva al quedar exenta en el IVA. Esta excepción opera sólo en el caso de que

goce de exención en el IVA, es decir, cuando se disfrute efectivamente de la exención. Por lo tanto, no operará si existiendo exención en el IVA, el sujeto pasivo renuncia a la misma.

En el presente caso, de acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, en la compraventa realizada el 8 de julio de 2003, mediante la cual se transmitieron dos parcelas urbanas, el padre del consultante que intervino como parte vendedora lo hizo en ejercicio de su actividad empresarial. Por lo tanto, en virtud de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 7 del TRLITPAJD esta transmisión, en principio, no quedará sujeta al ITP en la modalidad TPO, sino al IVA al ser realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad.

Sobre la posible exención en el IVA de esta operación con bienes inmuebles que determinaría su sujeción al ITP en la modalidad TPO, en el presente caso, al tratarse de una transmisión de parcelas urbanas no sería de aplicación la exención en el IVA.

ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA, POR UNA ENTIDAD MERCANTIL DEDICADA AL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES, PARA SU POSTERIOR REFORMA INTEGRAL Y SEGREGACIÓN EN VARIOS APARTAMENTOS NUEVOS

(Consulta DGT V2217-22 de 24/10/2022).

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

Si las obras a realizar no tuvieran, en las condiciones señaladas anteriormente, la consideración de rehabilitación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tanto la adquisición de la edificación como la venta de las viviendas estarán sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, al no resultar en este caso de aplicación la excepción a la exención prevista en el artículo 20, apartado Uno, número 22º, letra A), de la Ley 37/1992 de manera que las entregas de los inmuebles adquiridos por la consultante se encontrarían exentas del Impuesto, al igual que las posteriores entregas de los mismos que realice la consultante una vez finalizadas las obras de reforma. Sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Lo anterior será de aplicación sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a dicha exención en los términos y con los requisitos establecidos en el artículo 20.Dos de la Ley del Impuesto

VENTA POR EL AYUNTAMIENTO QUE FUE PROMOTOR DE UN CONJUNTO DE VIVIENDAS DE PROTECCIÓN OFICIAL DE PROMOCIÓN PÚBLICA CEDIDAS EN ARRENDAMIENTO HABIENDO TRANSCURRIDO EL PLAZO DE TREINTA AÑOS, POR LO QUE SE HAN CONVERTIDO EN VIVIENDAS DE RÉGIMEN LIBRE

(Consulta DGT V2244-22 de 26/10/2022).

Venta por el Ayuntamiento que fue promotor de un conjunto de viviendas de protección oficial de promoción pública que, tras su construcción, fueron cedidas en arrendamiento habiendo transcurrido el plazo de treinta años en el que dichas viviendas tenían la calificación de protección oficial por lo que se han convertido en viviendas de régimen libre:

En aquellos supuestos en los que la entrega de la vivienda se va a realizar a cualquiera de los sucesivos arrendatarios posteriores, distintos del primero de ellos, la transmisión tendrá la consideración de segunda o ulterior entrega y, por lo tanto, la misma se encontrará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, en dichos supuestos, las transmisiones de los inmuebles objeto de consulta quedarían sujetas al ITP y AJD, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en virtud de lo establecido en el apartado 5 del artículo 7.5 TRLITPAJD.

Por el contrario, en el supuesto de que la operación tenga la consideración de primera entrega y, por ello, quede sujeta al IVA, la escritura pública en que se formalice la transmisión estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por darse todos los requisitos recogidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

TRANSMISIÓN DE ALGUNAS DE LAS FINCAS RESULTANTES DEL PROYECTO DE REPARCELACIÓN ADQUIRIDAS POR HERENCIA Y NO AFECTOS A NINGUNA ACTIVIDAD ECONÓMICA, EN LOS QUE SE ENCUENTRA SU VIVIENDA HABITUAL

(Consulta DGT V2300-22 de 31/10/2022).

La persona física que, con anterioridad al proyecto de actuación urbanística, no ostentaba la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido adquiere, en principio, esta consideración desde el momento en que se incorporan los costes de urbanización al terreno propiedad de la misma, que será en el que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización.

En todo caso, es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que correspondiera por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados.

No obstante lo anterior, en el supuesto de que, según los criterios anteriores, la entrega resultase sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, habrá que valorar la posible exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley 37/1992.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	42
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	42
• Alcance de la declaración de inconstitucionalidad.	42
• Transmisión de inmuebles mediante una reducción de capital mediante devolución de aportación no dineraria realizada por una sociedad mercantil pública en favor del socio único -administración pública territorial-	42
• Periodo de generación del incremento.	43

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD.

(Consulta DGT 0018-22 de 24/10/2022)

Trasladando lo anterior a la cuestión planteada, el consultante presentó el 13 de octubre de 2021 una autoliquidación del IIVTNU y, según señala, no presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación con anterioridad al 26 de octubre de 2021, fecha de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021.

Por tanto, dicha autoliquidación debe considerarse como una situación consolidada a los efectos señalados en el fundamento de derecho sexto, letra b) de la citada sentencia, en cuanto que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a la fecha de dictarse dicha sentencia.

En consecuencia, la deuda tributaria del IIVTNU objeto de la consulta resultaba plenamente exigible en la fecha en que se realizó el pago, el 2 de noviembre de 2021.

TRANSMISIÓN DE INMUEBLES MEDIANTE UNA REDUCCIÓN DE CAPITAL MEDIANTE DEVOLUCIÓN DE APORTACIÓN NO DINERARIA REALIZADA POR UNA SOCIEDAD MERCANTIL PÚBLICA EN FAVOR DEL SOCIO ÚNICO -ADMINISTRACIÓN PÚBLICA TERRITORIAL-

(Consulta DGT V1963-22 de 15/09/2022)

La principal diferencia que existe es que en la transmisión onerosa hay una contraprestación a cambio de recibir un determinado bien, mientras que en la transmisión lucrativa un bien cambia de titularidad sin que la persona que lo entrega reciba nada a cambio.

Trasladando lo anterior al caso planteado en la consulta, la reducción de capital social con entrega de aportación no dineraria (bienes inmuebles urbanos) al socio es un supuesto de transmisión de la propiedad de terrenos de naturaleza urbana que determina la sujeción al IIVTNU.

Esta transmisión de la propiedad es una transmisión onerosa, ya que la sociedad consultante hace entrega de los bienes inmuebles y el socio hace entrega de sus acciones a la sociedad.

Por tanto, siendo una transmisión onerosa de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana, el sujeto pasivo del IIVTNU es la sociedad consultante, como transmitente de la propiedad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.b) del TRLRHL.

Dado que el sujeto pasivo y obligado al pago del impuesto es la sociedad consultante y no la Administración Pública que recibe los inmuebles, no resulta de aplicación la exención regulada en la letra a) del artículo 105.2 del TRLRHL.

(...)

En consecuencia, a efectos de la determinación tanto de la existencia o no de un incremento de valor del terreno, como, en su caso, del importe de tal incremento de valor, y de la aplicación, si procede, del supuesto de no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL o de la regla especial de determinación de la base imponible del IIVTNU regulada en el artículo 107.5 del TRLRHL, se estará a la comparación entre el valor de adquisición del terreno y el valor de transmisión del terreno.

Como valor de adquisición del terreno se tomará la proporción que represente el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del inmueble en la fecha de la reducción de capital y se aplicará dicha proporción al precio de adquisición del inmueble en la correspondiente escritura pública de compraventa por la que se adquirió el mismo.

Como valor de transmisión del terreno se tomará la misma proporción del valor catastral señalada en el párrafo anterior, que se aplicará sobre el valor de mercado del inmueble en la fecha de la reducción de capital.

PERIODO DE GENERACIÓN DEL INCREMENTO.

(Consulta DGT V2175-22 de 17/10/2022)

Un matrimonio casado en régimen de sociedad de gananciales, adquirió por compra la propiedad de un inmueble urbano en 1998. El 01/12/2021 fallece la mujer. En la liquidación de la sociedad de gananciales y adjudicación de la herencia de la fallecida, se adjudica al cónyuge viudo el 50% del pleno dominio por la liquidación de la sociedad de gananciales y en cuanto al otro 50% del pleno dominio adjudicado a la herencia, se adjudica a los hijos la nuda propiedad por partes iguales y al viudo el derecho de usufructo vitalicio. Posteriormente el cónyuge viudo fallece antes de la venta del inmueble y los hijos heredan el otro 50% del pleno dominio y consolidan el dominio en cuanto al usufructo que tenía el padre

Por tanto, siendo el hecho imponible del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104 del TRLRHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, y no habiendo en este caso transmisión de la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, no se produce el hecho imponible del impuesto, y por consiguiente, la consolidación del dominio en el consultante por la extinción del usufructo al fallecimiento del usufructuario no está sujeta al IIVTNU.

Posteriormente, tiene lugar la enajenación del inmueble por los hijos. Esta enajenación es una transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana a título oneroso, que está sujeta al IIVTNU, siendo los sujetos pasivos los hijos como transmitentes de la propiedad.

A efectos de determinar la base imponible, y en cuanto al período de generación del incremento de valor del terreno, hay que distinguir:

- Por el 50% de la propiedad que adquirieron al fallecimiento de la madre (nuda propiedad y posterior consolidación del dominio al fallecimiento del usufructuario), el período de generación será el número de años completos transcurridos entre la fecha del fallecimiento de la madre, el 01/12/2021, y la fecha de la venta, o en caso de que dicho período sea inferior a un año, entonces, el número de meses completos transcurridos entre ambas fechas.

- Por el 50% de la propiedad que adquirieron al fallecimiento del padre, el período de generación será el número de años completos transcurridos entre la fecha del fallecimiento del padre y la fecha de la venta, o en caso de que dicho período sea inferior a un año, entonces, el número de meses completos transcurridos entre ambas fechas.

