

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



## • NOVEDADES AUTONÓMICAS

- Aragón.....4
- Illes Balears .....5

NOVEDADES  
AUTONÓMICAS

## • TRIBUNAL SUPREMO: INTERÉS CASACIONAL

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª) CON INTERÉS CASACIONAL EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS A LAS CCAA.....12

## • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos.....27
- Documentados.....32

TRIBUTOS  
OFICINAS  
LIQUIDADORAS

## • TRIBUNAL SUPREMO: INTERÉS CASACIONAL

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª) CON INTERÉS CASACIONAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVT-NU).....39

## • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....43

TRIBUTOS  
MUNICIPALES

**TM**  
Tributos MUNICIPALES



## NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### ARAGÓN ..... 4

LEY 16/2023, de 16 de noviembre, de modificación del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, en orden a la equiparación, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de las uniones de parejas no casadas reconocidas en los estados miembros de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo. .... 4

### ILLES BALEARS ..... 5

Ley 11/2023, de 23 de noviembre, de modificación del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado. .... 5

## ARAGÓN

LEY 16/2023, DE 16 DE NOVIEMBRE, DE MODIFICACIÓN DEL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES DICTADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS, APROBADO POR DECRETO LEGISLATIVO 1/2005, DE 26 DE SEPTIEMBRE, DEL GOBIERNO DE ARAGÓN, EN ORDEN A LA EQUIPARACIÓN, EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, DE LAS UNIONES DE PAREJAS NO CASADAS RECONOCIDAS EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA Y DEL ESPACIO ECONÓMICO EUROPEO.

"Disposición adicional única.- Equiparación de las uniones de parejas estables no casadas a la conyugalidad.

Las referencias que, en el Capítulo III del Título I de este texto refundido se efectúan a las personas en su recíproca condición de cónyuges se entenderán también realizadas a las personas que forman las parejas estables no casadas, siempre que se cumplan las siguientes condiciones respecto a dicha relación:

a) Que se encuentre inscrita con, al menos, cuatro años de antelación al devengo del impuesto correspondiente y se mantengan en dicho momento los requisitos exigidos para su inscripción en los correspondientes registros públicos que, a tal efecto, se encuentren constituidos en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o perteneciente al Espacio Económico Europeo.

b) Que se encuentre anotada o mencionada en el Registro Civil competente, cuando así lo exija la legislación de cualquier Estado miembro de la Unión Europea o perteneciente al Espacio Económico Europeo.

c) Que no exista, entre las personas que la forman, relación de parentesco en línea recta por consanguinidad o adopción, ni como colaterales por consanguinidad o adopción hasta el segundo grado".

[Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.](#)

## ILLES BALEARS

### LEY 11/2023, DE 23 DE NOVIEMBRE, DE MODIFICACIÓN DEL DECRETO LEGISLATIVO 1/2014, DE 6 DE JUNIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

Artículo noveno. Modificación de la letra d) del artículo 10 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Se modifica la letra d) del artículo 10 del citado texto refundido, con la siguiente redacción:

«d) El tipo de gravamen aplicable es del 2 %, siempre que se cumplan los requisitos de la letra c) anterior, incluido el valor máximo del inmueble de 270.151,20 euros, en los supuestos específicos siguientes:

1.º Cuando el adquirente sea menor de treinta y seis años y además la vivienda constituya la primera vivienda que adquiere.

2.º Cuando el adquirente tenga derecho al mínimo por discapacidad de ascendientes o de descendientes en el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al último periodo impositivo cuyo plazo de declaración haya finalizado.

3.º Cuando el inmueble adquirido tenga que constituir la vivienda habitual del padre, la madre o los padres que convivan con el hijo, la hija o los hijos sometidos a la patria potestad y que integren una familia numerosa o una familia monoparental, siempre que el valor real o declarado –si este es superior– de la vivienda no sea superior a 350.000 euros. En este caso, el tipo de gravamen es del 2 % para los primeros 270.151,20 euros y del 8 % para el exceso. No obstante, en el caso de familias monoparentales de categoría general, el valor real o declarado –si este es superior– de la vivienda no puede superar los 270.151,20 euros.»

Artículo décimo. Modificación del artículo 14 quater del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Se modifica el artículo 14 quater del citado texto refundido, con la siguiente redacción:

«Artículo 14 quater. Bonificación autonómica para la adquisición de la primera vivienda habitual por jóvenes menores de treinta años y personas con discapacidad.

1. En las transmisiones onerosas de inmuebles que vayan a constituir la primera vivienda habitual de jóvenes menores de treinta años, o de personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 %, se aplicará una bonificación del 100 % de la cuota tributaria, siempre que concurren los siguientes requisitos:

a) El adquirente debe tener su residencia habitual en las Illes Balears durante al menos los tres años inmediatamente anteriores a la fecha de la adquisición.

b) La vivienda adquirida será la primera vivienda en propiedad del contribuyente en territorio español.

c) El adquirente no puede ser titular o cotitular en un porcentaje igual o superior al 50 % de ningún otro derecho de propiedad o de uso o disfrute respecto de ninguna otra vivienda.

d) La vivienda adquirida tendrá que alcanzar el carácter de habitual de acuerdo con la definición y los requisitos establecidos en cada momento por la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

e) El valor real o declarado –si este es superior– de la vivienda no podrá ser superior a 270.151,20 euros.

f) La base imponible total por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del contribuyente correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración haya finalizado, no podrá ser superior a 52.800 euros en el caso de tributación individual o a 84.480 euros en el caso de tributación conjunta.

g) El adquirente debe haber contratado con una entidad financiera un préstamo con garantía hipotecaria por un importe igual o superior al 60 % del valor de tasación de la vivienda.

2. El incumplimiento de los requisitos establecidos en la letra d) del apartado anterior implica la pérdida sobrevenida del beneficio fiscal, y el contribuyente deberá presentar una autoliquidación complementaria en el periodo de un mes a contar desde la fecha en que se produzca el incumplimiento e ingresar, junto con la cuota, los correspondientes intereses de demora.

3. Esta bonificación no exime de la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación del impuesto.»

Artículo undécimo. Adición de un nuevo artículo 14 quinquies al texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Se añade un nuevo artículo, el artículo 14 quinquies, al citado texto refundido, con la siguiente redacción:

«Artículo 14 quinquies. Deducción aplicable a los excesos de adjudicación en adquisiciones por causa de muerte.

Se establece una deducción del 100 % de la cuota correspondiente a los excesos de adjudicación que, por razón de la compensación con otros bienes integrantes del caudal hereditario, se produzcan en adquisiciones inmobiliarias u otros bienes indivisibles por causa de muerte, incluidos los pactos sucesorios, de los sujetos pasivos de los grupos I, II y III, siempre que haya acuerdo de los sujetos pasivos en la partición de los bienes.»

Artículo duodécimo. Modificación del artículo 23 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Los apartados 1 y 2 y la letra b) del apartado 3 del artículo 23 del citado texto refundido quedan modificados de la siguiente manera:

«1. Las adquisiciones por causa de muerte tendrán una reducción del 100 % del valor de la vivienda habitual del causante, con el límite de 270.151,20 euros por cada sujeto pasivo, siempre que los derechohabientes sean el cónyuge, los ascendientes o los descendientes, o los parientes colaterales mayores de sesenta y cinco años que hayan convivido con el causante durante los dos años anteriores al devengo del impuesto.

2. Para aplicar esta reducción será necesario que la adquisición se mantenga durante los cinco años siguientes a la adquisición, salvo que el adquirente muera en este plazo. En el supuesto de que el requisito de permanencia no se cumpla, deberá satisfacerse la parte del impuesto que se haya dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora correspondientes, por medio de una autoliquidación complementaria que se presentará en el plazo de un mes a contar desde la fecha en que se produzca el incumplimiento.

3. (...)

b) El requisito de la convivencia con el causante durante los dos años anteriores a la adquisición para generar el derecho a la reducción solo será exigible a los parientes colaterales mayores de sesenta y cinco años.»

Artículo decimotercero. Modificación del artículo 25 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Los apartados 1 y 2 del artículo 25 del citado texto refundido quedan modificados de la siguiente manera:

«1. En los casos en que en la base imponible de una adquisición por causa de muerte que corresponda al cónyuge o a los descendientes del causante esté incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional a los que sea aplicable la exención que regula el apartado ocho del artículo 4 de la Ley del impuesto sobre el patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre la empresa o el negocio citados, o de derechos económicos derivados de la extinción de este usufructo, siempre que con motivo de la adquisición se consolide el pleno dominio en el cónyuge o en los descendientes, para obtener la base liquidable se aplicará a la imponible, con independencia de las reducciones que deban aplicarse de acuerdo con los artículos anteriores, una reducción del 95 % del citado valor.

2. En los supuestos del apartado anterior, cuando no haya descendientes, la reducción será aplicable a las adquisiciones por ascendientes y colaterales, hasta el tercer grado, y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge del causante tendrá derecho a la reducción del 95 %.»

Artículo decimocuarto. Modificación del artículo 26 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Los apartados 1 y 2 del artículo 26 del citado texto refundido quedan modificados de la siguiente manera:

«1. En los casos en que en la base imponible de una adquisición por causa de muerte que corresponda al cónyuge o a los descendientes del causante esté incluido el valor de participaciones en entidades a las que sea aplicable la exención que regula el apartado ocho del artículo 4 de la Ley del impuesto sobre el patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre las citadas participaciones, o perciban los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, el negocio o la entidad afectados, para obtener la base liquidable se aplicará a la imponible, con independencia de las reducciones que sean procedentes de acuerdo con los artículos anteriores, una reducción del 95 % del citado valor.

2. En los supuestos del apartado anterior, cuando no haya descendientes, la reducción será aplicable a las adquisiciones por ascendientes y colaterales, hasta el tercer grado, y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge del causante tendrá derecho a la reducción del 95 %.»

Artículo decimoquinto. Modificación del artículo 27 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

El apartado 1 del artículo 27 del citado texto refundido queda modificado de la siguiente manera:

«1. El disfrute definitivo de las reducciones que establecen los artículos 25 y 26 anteriores queda condicionado al mantenimiento de la adquisición durante los cinco años siguientes a la adquisición, excepto que el adquirente muera durante este plazo.»

Artículo decimosexto. Modificación del artículo 29 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

El artículo 29 del citado texto refundido queda modificado de la siguiente manera:

«Artículo 29. Reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural de las Illes Balears.

Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición por causa de muerte del cónyuge o de los descendientes del causante se incluyan bienes comprendidos en el patrimonio histórico o cultural de las Illes Balears, se aplicará sobre estos bienes una reducción del 99 % de su valor, con los mismos requisitos de permanencia que señala el artículo 27 de este texto refundido.»

Artículo decimoséptimo. Modificación del artículo 30 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

El artículo 30 del citado texto refundido queda modificado de la siguiente manera:

«Artículo 30. Reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico español o del patrimonio histórico o cultural de otras comunidades autónomas.

Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición por causa de muerte del cónyuge o de los descendientes del causante se incluyan bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4 de la Ley del impuesto sobre el patrimonio, como integrantes del patrimonio histórico español o del patrimonio histórico o cultural de otras comunidades autónomas, se aplicará sobre estos bienes una reducción del 95 % de su valor, con los mismos requisitos de permanencia que señala el artículo 27 de este texto refundido.»

Artículo decimoctavo. Modificación del artículo 36 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

El artículo 36 del citado texto refundido queda modificado de la siguiente manera:

«Artículo 36. Bonificación autonómica en las adquisiciones de sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II.

1. En las adquisiciones por causa de muerte, incluidos los pactos sucesorios, en las que los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir formen parte de los grupos I o II del artículo 21 de este texto refundido, se podrá aplicar una bonificación del 100 % sobre la cuota íntegra corregida.

2. Para poder aplicar esta bonificación, en caso de que se adquieran bienes inmuebles, se consignará, en su caso, en la escritura pública correspondiente el valor de los bienes inmuebles adquiridos, que no podrá superar en cada caso el valor de referencia incrementado en un 20 % o, cuando no exista este valor de referencia o no se pueda certificar por la Dirección General del Catastro, el valor de mercado.

3. Esta bonificación no eximirá de la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación del impuesto.»

Artículo decimonoveno. Adición de un artículo al texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Se añade un nuevo artículo, el artículo 36 bis, al citado texto refundido, con la siguiente redacción:

«Artículo 36 bis. Bonificación autonómica en las adquisiciones de sujetos pasivos incluidos en el grupo III.

1. En las adquisiciones por causa de muerte, incluidos los pactos sucesorios, en las que los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir sean colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del causante incluidos en el grupo III del artículo 21 de este texto refundido y no concurren con descendientes o adoptados del causante, o concurren con descendientes o adoptados del causante desheredados, se podrá aplicar una bonificación del 50 % sobre la cuota íntegra corregida.

Para el resto de sujetos pasivos del citado grupo III se podrá aplicar una bonificación del 25 % sobre la cuota íntegra corregida.

2. Para poder aplicar esta bonificación, en caso de que se adquieran bienes inmuebles, se consignará, en su caso, en la escritura pública correspondiente el valor de los bienes inmuebles adquiridos, que no podrá superar en cada caso el valor de referencia incrementado en un 20 % o, cuando no exista este valor de referencia o no se pueda certificar por la Dirección General del Catastro, el valor de mercado.

3. Esta bonificación no eximirá de la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación del impuesto.»

Artículo vigésimo. Adición de un artículo al texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Se añade un nuevo artículo, el artículo 45 quater, al citado texto refundido, con la siguiente redacción:

«Artículo 45 quater. Reducción por excesos de adjudicación en adquisiciones por causa de muerte.

Se establece una reducción del 100 % de la parte de la base imponible correspondiente a los excesos de adjudicación en adquisiciones inmobiliarias u otros bienes indivisibles por causa de muerte, incluidos los pactos sucesorios, de los sujetos pasivos de los grupos I, II y III, siempre que haya acuerdo de los sujetos pasivos en la partición de estos bienes y no sea posible que el exceso de adjudicación imputable al sujeto pasivo se compense con otros bienes del mismo caudal hereditario.»

Artículo vigesimoprimer. Modificación del artículo 48 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

El artículo 48 del citado texto refundido queda modificado de la siguiente manera:

«Artículo 48. Reducción por adquisición de vivienda habitual.

Cuando en la base imponible correspondiente a una donación a favor de hijos o descendientes del donante se incluya un inmueble que tenga que constituir la primera vivienda habitual del donatario, se aplicará una reducción del 100% sobre el valor real de este inmueble.

La aplicación efectiva de esta reducción anterior exige cumplir todas las siguientes condiciones:

a) La adquisición del inmueble que haga el donatario tiene que ser en pleno dominio sin que sea posible en ningún caso su desmembración.

b) El inmueble objeto de adquisición tiene que constituir la vivienda habitual de acuerdo con la definición y los requisitos establecidos en cada momento por la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

c) El valor real o declarado –si este último es superior– del inmueble adquirido no puede superar el importe de 270.151,20 euros.

2. No obstante, no es exigible que la vivienda habitual a que se refiere el apartado anterior sea la primera vivienda habitual del donatario en los siguientes casos:

a) Cuando el donatario sea una persona con un grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 % o con un grado de discapacidad psíquica igual o superior al 33 %.

b) Cuando el donatario sea un hijo o descendiente que, a su vez, sea titular de una familia numerosa, en los términos que establece el artículo 6 de la Ley 8/2018, de 13 de julio, de apoyo a las familias, o de una familia monoparental de las que prevé el artículo 7.7 de la citada Ley 8/2018.

3. El incumplimiento de los requisitos a que se refiere la letra b) del apartado 1 implica la pérdida sobrevenida del beneficio fiscal y, en este caso, el contribuyente tendrá que presentar una autoliquidación complementaria en el plazo de un mes a contar desde la fecha en que se produzca el incumplimiento e ingresar, junto con la cuota, los intereses de demora correspondientes.

4. Esta bonificación no eximirá de la obligación de presentar la autoliquidación del impuesto correspondiente.»

Artículo vigesimosegundo. Modificación del artículo 50 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad



Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

El artículo 50 del citado texto refundido queda modificado de la siguiente manera:

«Artículo 50. Reducción en las donaciones dinerarias a favor de hijos u otros descendientes para la adquisición de la vivienda habitual.

1. En las donaciones dinerarias a favor de hijos u otros descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual se aplicará una reducción del 100 %, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) La donación tiene que formalizarse en una escritura pública en la que se tiene que hacer constar la voluntad que el dinero dado se destine a la adquisición de la vivienda del hijo o descendiente.

b) La vivienda adquirida debe tener el carácter de habitual de acuerdo con la definición y los requisitos establecidos en cada momento por la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

c) La vivienda debe adquirirse en el plazo máximo de seis meses desde la formalización de la donación.

d) El valor real o declarado –si este último es superior– del inmueble adquirido no puede superar el importe de 270.151,20 euros.

2. No obstante, no será exigible que la vivienda habitual a que se refiere el apartado anterior sea la primera vivienda habitual del donatario en los siguientes casos:

a) Cuando el donatario sea una persona con un grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 % o con un grado de discapacidad psíquica igual o superior al 33 %.

b) Cuando el donatario sea un hijo o descendiente que, a su vez, sea titular de una familia numerosa, en los términos que establece el artículo 6 de la Ley 8/2018, de 13 de julio, de apoyo a las familias, o de una familia monoparental de las que prevé el artículo 7.7 de la citada Ley 8/2018.

3. Esta reducción será incompatible con la establecida en el artículo 48 de este texto refundido, y sus límites se aplicarán tanto en el caso de una única donación como en el caso de donaciones sucesivas, provengan del mismo ascendiente o de diferentes ascendientes.

4. El incumplimiento de los requisitos a que se refieren las letras b) y c) del apartado 1 implica la pérdida sobrevenida del beneficio fiscal y, en estos casos, el contribuyente deberá presentar una autoliquidación complementaria en el plazo de un mes a contar desde la fecha en que se produzca el incumplimiento e ingresar, junto con la cuota, los intereses de demora correspondientes.

5. Esta bonificación no eximirá de la obligación de presentar la autoliquidación del impuesto correspondiente.»

Artículo vigesimotercero. Modificación del artículo 88 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

El apartado 2 del artículo 88 del citado texto refundido queda modificado de la siguiente manera:

«2. Cuando el sujeto pasivo pertenezca a los grupos I o II del artículo 21 de este texto refundido únicamente deberá presentarse la documentación indicada en la letra b) del apartado 1 del presente artículo.

Reglamentariamente se podrán establecer otros supuestos en los que se podrá eximir a los sujetos pasivos de la presentación de esta documentación, o sustituirse por otra.»

Artículo vigesimocuarto. Modificación de la disposición adicional tercera del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

La disposición adicional tercera del citado texto refundido queda modificada de la siguiente manera:

«Disposición adicional tercera. Referencias al valor real.

Las referencias al valor real de los bienes inmuebles o de los derechos reales sobre inmuebles contenidas en los artículos 10, 14 quater, 17, 17 bis, 36, 36 bis, 48 y 50 de este texto refundido se entenderán efectuadas al valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario y, en particular, en la disposición transitoria novena y en la disposición final tercera del texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo; o, cuando no haya valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, al valor de mercado, de acuerdo con lo que dispone el apartado 2 del artículo 10 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por el Real decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y el apartado 3 del artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones.»

Artículo vigesimoquinto. Adición de una nueva disposición adicional cuarta al texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Se añade una nueva disposición adicional, la disposición adicional cuarta, al citado texto refundido, con la siguiente redacción:

«Disposición adicional cuarta. Adecuación de la normativa tributaria a lo que dispone la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12).

Todas las referencias de este texto refundido a la obligación personal de contribuir se entenderán sin perjuicio de lo que establecen la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, y la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones.»

Artículo vigesimosexto. Adición de una nueva disposición adicional quinta al texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Se añade una nueva disposición adicional, la disposición adicional quinta, al citado texto refundido, con la siguiente redacción:

«Disposición adicional quinta. Habilitación reglamentaria para incrementar el valor máximo relativo a la vivienda habitual de determinados beneficios fiscales.

1. Mediante una orden del consejero o la consejera competente en materia de hacienda se podrá incrementar la cuantía de 270.151,20 euros a que se refieren los artículos 10, 14 quater, 17, 23, 48 y 50 de este texto refundido, hasta un máximo del 40 % de esta cuantía, aplicable a las viviendas ubicadas en determinadas islas, zonas geográficas o municipios en los que los precios de mercado de las viviendas, respecto de los precios medios del conjunto de las Illes Balears, sean significativamente más elevados que la citada cuantía.

2. En todo caso, se tendrán en cuenta las siguientes normas:

a) El tipo de gravamen del 4 % o del 2 % a que se refieren las letras c) y d) del artículo 10 de este texto refundido se aplicará a los primeros 270.151,20 euros y el resto de la base imponible se gravará a un tipo del 8 %.

b) La bonificación del 100 % a que se refiere el artículo 14 quater de este texto refundido se aplicará únicamente a los primeros 270.151,20 euros.

c) El tipo de gravamen del 1,2 % a que se refiere el artículo 17 de este texto refundido se aplicará a los primeros 270.151,20 euros y el resto de la base imponible se gravará al tipo general que establece el artículo 15 de este texto refundido.

d) Las reducciones de la base imponible a que se refieren los artículos 23, 48 y 50 de este texto refundido se aplicarán únicamente a los primeros 270.151,20 euros.

3. La orden a que se refiere el apartado 1 de esta disposición se aprobará en el plazo máximo de seis meses desde la entrada en vigor de esta ley.»

Disposición derogatoria única. Normas que se derogan.

Quedan derogadas todas las disposiciones de rango igual o inferior que se opongan a lo que dispone esta ley y, concretamente, el Decreto Ley 4/2023, de 18 de julio, de modificación del Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el cual se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado.

Disposición final única. Entrada en vigor.

1. Esta ley entra en vigor al día siguiente de su publicación en el «Butlletí Oficial de les Illes Balears».

2. No obstante, las normas que contienen los artículos decimooctavo, decimonoveno y vigésimo cuarto, entran en vigor el 18 de julio de 2023.

Por tanto, ordeno que todos los ciudadanos guarden esta ley y que los tribunales y las autoridades a los que corresponda la hagan guardar.

[Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.](#)

## TRIBUNAL SUPREMO: INTERÉS CASACIONAL.....12

- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª) CON INTERÉS CASACIONAL EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS A LAS CCAA. ....12

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....27

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. ....27

- Tributación de la cesión de remate .....27
- Agermanamiento de un bien inmueble en el contexto de unas capitulaciones matrimoniales en régimen de separación de bienes .....27
- Escritura pública de declaración de obra nueva, división horizontal y disolución de condominio .....28
- Base imponible: Disolución del condominio adjudicando el inmueble al titular del 5% con compensación en metálico declarando un valor inferior al valor de referencia.....28
- Escritura pública por la que se realiza la desvinculación de un anejo consistente en una plaza de aparcamiento con trastero de una finca y la posterior vinculación de este anejo a otra finca, estando las fincas en un mismo edificio y perteneciendo ambas a un mismo propietario .....29
- Testimonio de la resolución de adjudicación y mandamiento de la inscripción en el Registro de la Propiedad relativo a una transmisión de inmuebles en subasta que resulta sujeta al IVA .....29
- Escritura de rectificación de adjudicaciones hereditarias .....29
- Reducción del capital social mediante la devolución al socio de los terrenos con amortización de las correlativas participaciones sociales .....30
- Venta de inmuebles realizada por una entidad inactiva desde el 2007 .....30
- Venta al arrendatario con opción de compra, habiendo sido objeto la vivienda de diversos contratos de arrendamiento con opción de compra anteriores .....31

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES .....32

- Adquisición hereditaria consecuencia de la renuncia de la heredera transmisaria a la herencia del primer causante.....32
- Entrega de dinero mediante donación con definición o "Universal" o "Pacto con definición" regulado en la Ley 8/2022, de 11 de noviembre, de sucesión voluntaria paccionada o contractual de las Illes Balears, siendo el beneficiario residente en la Comunidad de Madrid .....33
- Donación en efectivo en concepto de mejora, de acuerdo a lo previsto en el artículo 214 de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho Civil de Galicia, siendo el beneficiario funcionario de la Administración General del Estado destinado en el extranjero .....33
- Reducción aplicable a la donación de participaciones sociales de carácter ganancial .....34
- Donación del usufructo vitalicio al nudo propietario.....35
- Determinación de la residencia habitual del donatario desplazado de Teruel a Valencia por razón de estudios universitarios .....36
- Donación dineraria de un residente en Australia a un residente en España .....36
- Donación dineraria de un residente en España a un residente fiscal en Canadá .....36
- Aportación gratuita a la sociedad de gananciales .....37

## TRIBUNAL SUPREMO: INTERÉS CASACIONAL

### SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª) CON INTERÉS CASACIONAL EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS A LAS CCAA

1.- Sentencia nº 784/2023, de 13 de junio. Recurso nº 2553/2021. Tributo afectado: ISD. Reducción autonómica Andalucía art. 19 Decreto Legislativo 1/2009. Art. 56.3 LGT: error de salto.

*Ya se tome como referencia la base imponible como la base liquidable, en las cifras que constan en el caso, determinaría en todo caso la inaplicabilidad del art. 56.3 LGT, por falta de concurrencia del presupuesto de hecho que debe darse para que entre en juego dicho mecanismo técnico-jurídico: no ha habido aquí un aumento de cuota que supere la cuantía de la base, sea la imponible, sea la liquidable, pues la hipótesis que suscitan los recurrentes parte del error conceptual de restar al primero de los conceptos, el de base imponible, la suma de 175.000 euros, que conceptúan equivocadamente como una especie de mínimo exento insusceptible de gravamen.*

#### a.- Antecedentes de Hecho.

1. Los recurrentes impugnaron ante el TEARA los acuerdos de liquidación por ISD por importe, cada uno de ellos, de 24.588,94 euros, al amparo del artículo 56.3 LGT, pues entendían que era contrario a derecho que el aumento en la base imponible de 6.104,38 euros se tradujera en un incremento de la cuota tributaria hasta los 24.234,38 euros.

2. El TEARA, mediante resolución de 27 de septiembre de 2018, estimó la reclamación interpuesta y, al amparo del artículo 56.3 de la LGT, concluyó señalando que la cuota a satisfacer quedaba limitada por el incremento producido en la base imponible.

3. Frente a dicha resolución, la Junta de Andalucía planteó recurso ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, el n.º 1096/2018, que a su vez fue estimado por la sentencia de 17 de diciembre de 2020, la ahora recurrida, que niega la existencia de error de salto aplicable a este supuesto.

#### b.- Cuestión que presenta interés casacional:

Discernir, interpretando el artículo 56.3 de la LGT, cuál debe ser el parámetro para determinar la existencia del denominado "error de salto", bien tomando como referencia la base liquidable o, por el contrario, atendiendo a la base imponible del impuesto, sin que a tal debate afecte la progresividad o no del tributo, o la existencia de reducciones o beneficios fiscales que hagan diferir la base imponible de la liquidable.

#### c.- Posición de la Sala:

La Sala desestima el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con los siguientes argumentos:

- El artículo 19 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado mediante Decreto Legislativo 1/2009, que regula la mejora autonómica en la reducción de la base imponible correspondiente a las adquisiciones mortis causa cuando el sujeto pasivo son el cónyuge y los parientes directos, dispone -en la redacción aplicable a la fecha del devengo (12 de enero de 2014)- que:

*"Artículo 19. Reducción propia de la base imponible para cónyuge y parientes directos por herencias.*

*Sin perjuicio de las reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de cualquier otra que pudiera ser de aplicación en virtud de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en ejercicio de su competencia normativa, se aplicará una reducción propia para adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, siempre que concurran en el sujeto pasivo los siguientes requisitos:*

*a) Que esté comprendido en los Grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 17.1 de la presente Ley.*

*b) Que su base imponible no sea superior a 175.000 euros.*

*c) Que su patrimonio preexistente esté comprendido en el primer tramo de la escala establecida en el artículo 22 de la citada Ley 29/1987, de 18 de diciembre.*

*El importe de esta reducción de la base imponible consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine una base liquidable de importe cero.*

En este caso, se niega por la Administración fiscal andaluza el cumplimiento del requisito relativo a la base imponible, ya que supera los 175.000 euros.

- Lo que ha sucedido es que la base imponible, que es "el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles" (art. 9.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), supera, aunque por poco, el límite necesario para la reducción, concretamente en 6.104,38 euros.

- La interpretación que al respecto sostiene la Junta de Andalucía, que es asumida por la Sala de Málaga, es que si no se cumple uno solo de los tres requisitos cumulativos del artículo 19 del Decreto Legislativo 1/2009 se pierde completamente la reducción y ha de tributarse por la cantidad que resulte. Ello presupone que la base imponible -magnitud a la que se refiere el art. 19 DL- no es solo 6.104,38 euros, sino la cantidad total de 181.104,38 euros, incluyendo los 175.000 euros que deben ser objeto de gravamen.

- Lo que, antagónicamente, pretenden los recurrentes -respaldados por el TEAR de Andalucía-, es lo contrario. En efecto, consideran que hay una especie de tramo o mínimo exento de 175.000 euros, por lo que la tributación del impuesto habría de partir únicamente del resto de la base, por lo que sería preciso excluir esos primeros 175.000 euros.

Así, lo que se pretende por los recurrentes, al pedir la entrada en juego de la regla prohibitiva del error de salto, supondría una aplicación extensiva de esta regla, anudada indefectiblemente al principio de capacidad económica y de justicia y, en buena parte, privativa de los impuestos en que se aplican tipos progresivos o, cuando menos, en que se regule la tarifa o cuota por tramos. Dicho gráficamente, para que haya error de salto ha de haber salto.

- Con tal proceder, tratan de aparentar los herederos, que sí reunían los tres requisitos precisos para disfrutar de la reducción, lo cual resulta contrario a derecho, pues el requisito que fija la letra b) ya hemos visto que no se ha cumplido. También supondría de facto, como subraya, acertadamente la Administración autonómica, la aplicación en todo caso, siempre, de la exención de tributación de los primeros 175.000 euros en cualquier sucesión mortis causa, al margen de lo heredado, desvinculándolo de los principios impositivos. Esto es, que ese mínimo exento, afectaría a todos los posibles herederos y al margen de la cuantía del valor neto de lo heredado.

Por ello, es conforme a derecho la sentencia impugnada, en que se reproduce otra anterior de la misma Sala de Málaga.

- En resumen, siguiendo la argumentación que expone la Administración autonómica:

(a) si el hijo tiene derecho a la reducción (base imponible equivalente o valor íntegro de los bienes no superior a 175.000 euros): la base liquidable es igual a 0 euros, cuota íntegra resultante de 0 euros. Con tales sumas, no sería factible la entrada en juego de la norma sobre error de salto.

Y (b) Si el sujeto pasivo no tiene derecho a la reducción (este caso), dado que la base imponible, teniendo en cuenta el valor íntegro de los bienes, supera los 175.000 euros, determina una base liquidable -art. 20 LISD- de 165.147,51 euros y una cuota íntegra resultante de 24.234,69 euros, lo que evidencia también la inaplicabilidad de la norma fiscal sobre error de salto, por faltar el presupuesto de hecho definido para su aplicación.

De lo anterior se desprende que un incremento de la base liquidable de 165.147,51 euros motiva un incremento de la cuota íntegra de 24.234,69 euros, desvirtuándose así la conclusión, expuesta de contrario, relativa a que se produce un incremento en la cuota tributaria superior a la que opera en la base liquidable y, por ende, un error de salto (datos de la Junta de Andalucía).

d.- Contenido interpretativo fijado.

No es pertinente la fijación de concreta doctrina jurisprudencial, pues la pregunta que se formula en el auto de admisión, consistente en discernir, interpretando el artículo 56.3 de la LGT, cuál debe ser el parámetro para determinar la existencia del denominado error de salto, bien tomando como referencia la base liquidable o, por el contrario, atendiendo a la base imponible del impuesto, sin que a tal debate afecte la progresividad o no del tributo, o la existencia de reducciones o beneficios fiscales que hagan diferir la base imponible de la liquidable, presupone conceptualmente la necesaria aplicación del llamado error de salto, para así determinar qué parámetros o magnitudes habrían de entrar en juego.

Pues bien, atendida dicha premisa, tal hipótesis, ya se tome como referencia la base imponible como la base liquidable, en cifras que constan y no han sido objeto de polémica -salvo por la interpretación sostenida en casación-, determinaría en todo caso la inaplicabilidad del art. 56.3 LGT, por falta de concurrencia del presupuesto de hecho que debe darse para que entre en juego dicho mecanismo técnico-jurídico: no ha habido aquí un aumento de cuota que supere la cuantía de la base, sea la imponible, sea la liquidable, pues la hipótesis que suscitan los recurrentes parte del error conceptual de restar al primero de los conceptos, el de base imponible, la suma de 175.000 euros, que conceptúan equivocadamente como una especie de mínimo exento insusceptible de gravamen.

**2.- Sentencia nº 908/2023, de 4 de julio. Recurso nº 7756/2021. Tributo afectado: ITPAJD, modalidad TPO. Comprobación de valores, dictamen de peritos. LGT, art. 57.1.e.**

***La Sala reafirma y ratifica plenamente la jurisprudencia sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial y, en particular, sobre la necesidad de que se identifiquen con exactitud los testigos o muestras empleadas en la valoración y la aportación certificada al expediente administrativo de los documentos en los que los valores y circunstancias de los mismos tenidas en consideración, constan o se reflejan.***

***En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes u otros datos, parámetros o testigos, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en su constante criterio.***

a.- Antecedentes de Hecho.

1. Con fecha 8 de julio de 2016, doña Herminia y su cónyuge adquirieron la finca sita en la CALLE000 n.º NUM000 de Valldoreig por un importe de 255.000 euros, otorgando la correspondiente escritura pública de compraventa.

2. El día 2 de agosto de 2016, la recurrente presentó la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ["ITPyAJD"], modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, resultando una cuota tributaria de 25.500 euros.

3. Con fecha 26 de abril de 2018, la jefa de la oficina territorial de la Administración Tributaria de Cataluña en Terrassa dictó liquidación provisional, que fue notificada a la recurrente el día 9 de mayo de 2018, en la que se regularizó la deuda tributaria del impuesto referido como consecuencia de la valoración administrativa del inmueble por 598.397,75 euros, derivada de un dictamen pericial de la Administración.

4. Contra la liquidación, la señora Herminia interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por resolución de 13 de marzo de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

5. Frente a dicha resolución, se interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 139/2019 ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el que se alegó, entre otras cuestiones, una defectuosa motivación de la comprobación y liquidación al no haberse realizado un reconocimiento directo y personal del inmueble por parte del perito de la Administración.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento jurídico quinto con el siguiente tenor literal:

*"Quinto.- Respecto a la falta de comprobación previa presencial por parte del perito de la administración a efectos de emitir su dictamen cabe destacar que no puede considerarse que esto haya ningún caso mermado dicha copa (sic) decisión por cuanto no solo constan fotografías y proyección gráfica de la finca sino que los datos tomados en consideración constan documentalmente, si no se objeto de discusión la calidad/Estado del propio inmueble". [sic]*

## b.- Cuestión que presenta interés casacional:

Ratificar, mantener y reforzar la doctrina legal sobre la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico y, en particular, la necesidad de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble.

La fórmula empleada en el auto de admisión revela de modo nítido que ya hay jurisprudencia abundante y constante sobre la necesidad de que el perito de la Administración, a la hora de valorar los bienes inmuebles en ejercicio de la función comprobadora que prevé el art. 57.1.e) LGT, debe efectuar una visita al bien de que se trate o, de no hacerlo, explicar suficientemente las razones por las que se prescinde de esa comprobación personal y directa.

## c.- Posición de la Sala:

Se estima el recurso de casación interpuesto contra la sentencia nº 1026/2021, de 10 de marzo de 2021, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 139/2019, con los siguientes fundamentos.

La Sala cita y transcribe jurisprudencia previa y reiterada del propio Tribunal Supremo sobre el modo de llevarse a cabo el dictamen de peritos de la Administración, concretamente la sentencia nº 39/2021, de 21 de enero, citada en el auto de admisión de este recurso, que recuerda que *es constante y reiterada la doctrina de este Tribunal Supremo en relación con la necesidad de que el perito de la Administración efectúe una comprobación directa y personal del bien que se valora, mediante su visita si es inmueble.*

A continuación, la Sala vierte determinadas consideraciones añadidas que refuerzan, a su juicio, la necesidad de mantener la jurisprudencia histórica sobre la exigencia de visita de comprobación por parte del perito de la Administración, entre otras las siguientes:

- La doctrina de esta Sala sobre el dictamen de peritos como modalidad de la comprobación de valores (art. 57.1.e) LGT), expresada en muy numerosas sentencias, considera como regla general la visita o comprobación personal y directa del inmueble y, por ende, sólo de manera excepcional y justificada admite que ese necesario trámite pueda ser dispensado, caso por caso. Esa exigencia es razonable y proporcionada cuando se trata de que un experto emita su opinión fundada y técnica sobre el valor real de un bien y, por ende, constituya una garantía para el contribuyente de que se evalúa el bien en sí mismo.

- La razón de ser del dictamen de peritos de la Administración es la de proporcionar al órgano decisor elementos de conocimiento o juicio de carácter científico o técnico que aquél no tiene por qué poseer como tal órgano y que necesita para resolver el procedimiento de que se trate. Importada la institución del proceso judicial y trasladada, como tantas otras, al seno de los procedimientos administrativos, por ende los tributarios, sin embargo la separan del dictamen judicial varios elementos decisivos. Con el rasgo común de la profesionalidad o solvencia técnica, los demás elementos de garantía quedan deslavazados en la valoración pericial en su génesis: ni se trata de un tercero independiente, sino de un funcionario al servicio de la Administración que debe resolver; ni su dictamen es sometido a la misma contradicción que en el proceso judicial, pues no cabe interrogar al perito ni participar de forma alguna en la formación de las conclusiones del perito antes de que la decisión final del procedimiento se adopte.

- Tal es el sentido y finalidad del dictamen pericial y, dentro de ella, la necesaria -y detallada- comprobación del objeto que se debe valorar. No se trata, sólo, de considerar que sin la visita personal del perito no cabe dar por supuestas las afirmaciones que requieren una observación o constatación directa, como el estado de conservación del inmueble, la existencia de reformas, la calidad de los materiales, etc. No en vano, el artículo 160.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria -RGAT-, dispone: "2. En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias

*relevantes en fuentes documentales contrastadas. La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito".*

- Esa exigencia de reconocimiento personal del bien que se valora, autoimpuesta reglamentariamente por la Administración, aun prescindiendo de la estimación de los bienes singulares, que no son el caso, *constituye una regla general imperativa e inexcusable, cuya excepción ad casum, por tanto, ha de ser rigurosamente justificada.* Traído al caso este apotegma, todos los datos precisos -las circunstancias relevantes- para la valoración de los inmuebles no pueden obtenerse aquí, en modo alguno, en fuentes documentales contrastadas.

- En conclusión, para examinar unas tablas o verificar el valor de venta de inmuebles que se dicen similares en su valor a aquellos de cuya estimación económica se trata, no se precisa ser perito técnico, pues bastaría que cualquier otro funcionario sin la titulación debida comprobase que los valores en venta son semejantes, lo que hace totalmente superflua la presencia de un experto técnico.

- Expresado de otro modo, tales reglas específicas, incluso la aprobación, como consta, de valores de referencia, no han sido creadas para mayor confort personal de los técnicos de la Administración ni para comodidad de la Administración a la hora de gestionar de modo masivo los tributos, ni para que por aquellos se adivinen ciertas características de los inmuebles que sólo se pueden conocer mediante una comprobación de visu.

Y, finalmente, tras afirmar que, atendidas las anteriores consideraciones, se debe ratificar, mantener y reforzar la doctrina constante y reiterada sobre la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico, entra la Sala en el caso enjuiciado y concluye que:

- Ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble.

- La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en el criterio que recoge la resolución impugnada en la instancia.

- La mera aplicación de esa reiterada jurisprudencia impide considerar que el dictamen del perito de la Administración catalana estuviera suficientemente motivado, y hubiera manifestado una opinión técnica cualificada y, desde luego, más verosímil o fundada que la resultante de la liquidación del impuesto de que se trata, lo que invalida las conclusiones de un dictamen pericial deficiente. No se trata, pues, de la falta de dictamen contradictorio con el pericial a cargo del recurrente en la instancia, pues la falta de exteriorización de las razones determinantes del valor del inmueble impediría afrontar esa actividad probatoria con un mínimo conocimiento de causa.

- Por las expresadas razones, muy reiteradamente expresadas por este Tribunal Supremo, en reconocimiento de los derechos y garantías del contribuyente, la sentencia de instancia debe ser casada anulada, por desconocer abierta y frontalmente nuestra constante y reiterada jurisprudencia, ya que no basta la existencia de unas meras fotografías ni la presunción de que el valor comprobado corresponde irrefutablemente con el intrínseco o real del bien no examinado, en cuanto a su calidad y estado, lo que no cabe presumir.

- Como hemos dicho hasta la saciedad, no sería preciso acudir al dictamen de un perito (aunque de una imparcialidad poco sustentada en la independencia) cuando la valoración, que más que duplica la tasación resultante de un negocio jurídico traslativo del que no hay rastro alguno de que no respondiera a la realidad, la puede efectuar un funcionario público no especialmente cualificado para la tarea de comprobación del valor. Tal proceder supone extender hasta lo ilimitado la presunción de legalidad y acierto de los actos de la Administración -que, cuando menos, deben anclarse en el respeto a la legalidad-, además de desnaturalizar completamente la prueba de peritos, sobre la que nos hemos pronunciado de forma reiterada y constante.

- Por lo demás, el modo de razonar de ambas Administraciones demandadas pone de manifiesto que, atendido el modo y método seguido para determinar el valor del bien inmueble transmitido, habría sido innecesario acudir al medio de avalúo consistente en el dictamen de peritos -pues la actividad seguida prescinde por completo de una opinión técnica fundada en conocimientos especializados que el órgano de resolución no conoce o puede no conocer.

#### d.- Contenido interpretativo fijado.

1.- Es insuficiente y genérica la motivación efectuada por la Administración autonómica, pues no se han expresado, en



beneficio del derecho del administrado a conocer de modo suficientemente comprensivo, las razones dirigidas a corregir el valor declarado y sustituirlo por otro que no sea fruto de la pura discrecionalidad.

2.- No se ha efectuado visita al inmueble ni explicado de modo claro y terminante por qué no se hizo. La regla sobre la exigencia de comprobación personal y directa no está concebida para comodidad de los funcionarios o de la Administración.

3.- En consecuencia, la Sala reafirma y ratifica plenamente la jurisprudencia sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial y, en particular, sobre la necesidad de que se identifiquen con exactitud los testigos o muestras empleadas en la valoración y la aportación certificada al expediente administrativo de los documentos en los que los valores y circunstancias de los mismos tenidas en consideración, constan o se reflejan.

4.- En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes u otros datos, parámetros o testigos, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en su constante criterio.

### 3.- Sentencia nº 926/2023, de 6 de julio. Recurso nº 38/2022. Tributo afectado: ITPAJD, modalidad TPO.

***La modificación de las condiciones de una concesión administrativa y, en especial, la minoración sobrevinida del importe del canon concesional producida por acuerdo de ambas partes con posterioridad al momento del devengo del impuesto, es un hecho nuevo que no permite considerar que ha existido un ingreso indebido, por lo que la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas efectuada en el momento del devengo sobre el valor inicial del canon concesional no puede originar derecho a una devolución de ingresos indebidos.***

#### a.- Antecedentes de Hecho.

1. La UTE recurrente formalizó el 20 de diciembre de 2006 el contrato de concesión durante 10 años de la "comercialización y explotación publicitaria de obras en la vía pública, terrenos e instalaciones deportivas municipales y mobiliario en gran formato", derivado de la adjudicación del concurso tramitado al efecto por el Ayuntamiento de Madrid. El canon concesional previsto se fijaba asignando una concreta cantidad a cada metro cuadrado de publicidad en función del tipo de soporte publicitario y la zona donde habría de ubicarse. En cuanto al pago, se dispuso que la empresa concesionaria ingresaría trimestralmente "el canon resultante de la publicidad existente el último día del trimestre". No obstante, el contrato preveía un "canon global estimado" de 160.617.378,60 euros, cantidad esta que formaba parte de la oferta de la adjudicataria.

2. El 25 de enero de 2007, una UTE autoliquidó el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, aplicando la regla de determinación de la base imponible del artículo 13.3.b) del TRLITPyAJD. A tal efecto, la UTE estimó un canon medio anual de 16.061,737,86 euros -que resultaba de dividir el canon global estimado entre los diez años de duración de la concesión-, y se efectuó el cálculo del valor actual por capitalización al 10 por ciento de una renta periódica anual, obteniendo de esta manera una base imponible del impuesto por importe de 98.692.426,12 euros y una cuota tributaria de 3.947.697,04 euros.

3. Con fecha 23 de abril de 2013 se produjo una modificación del contrato concesional consistente en una minoración del canon a satisfacer por la concesionaria desde el año 2012, cifrándose dicho canon en 10.800.102,85 euros anuales.

4. El 28 de abril de 2016 la UTE presentó solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos fundada en la mentada modificación del contrato concesional, solicitando la rectificación de la base imponible del impuesto a partir del importe del canon concesional anual fijado en 2013 y, consiguientemente, la devolución del ingreso indebido derivado de lo anterior que cifraba en 1.817.196,56 euros. La desestimación de esta solicitud, de fecha 6 de julio de 2016, fue impugnada ante el TEAC, que rechazó la reclamación en la resolución de 21 de enero de 2020

5. Frente a esta resolución del TEAC se interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 1728/2019 ante la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que lo desestimó por sentencia de 19 de octubre de 2021, en síntesis, con los siguientes argumentos:

*"No puede perderse de vista que las concesiones administrativas disponen de unas normas particulares en el seno del ITP. Si bien el art. 10.1 del RDL 1/1993 declara que la base imponible del tributo "está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda", para las concesiones el art. 13.3 dispone que "para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que en atención*

*a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación [...]". Con esta disposición, el valor de las concesiones a los efectos del tributo está establecido por disposición legal para cada uno de los supuestos que enuncia la norma. Por ello es improcedente invocar un valor real de la concesión basado en criterios diferentes a los contemplados en el precepto.*

*En casos como el presente, la base imponible es el resultado de capitalizar al 10% la cantidad anual que debe satisfacer el concesionario según las estipulaciones del contrato concesional (art. 13.3.b/ del RDL 1/1993), contrato cuyo otorgamiento produce el devengo del impuesto (art. 49.1.a/) con todas las consecuencias derivadas del art. 21.1 LGT. Este no es únicamente el criterio de la Administración, sino también el que adoptó la concesionaria en su autoliquidación, donde aplicó un canon estimado producto de sus propios cálculos y no de una imposición administrativa. No hay prueba alguna de que tal estimación fuera errónea teniendo en cuenta las específicas condiciones que concurrían al tiempo de realizarla.*

*Es cierto que la ejecución del contrato no ha respondido a las expectativas económicas de la concesionaria, ni del concedente, pero ha sido a consecuencia de acontecimientos sobrevenidos que no alteran un elemento esencial de la liquidación tributaria como es el valor del contrato al tiempo en que fue concertado. A los exclusivos efectos tributarios, las circunstancias sobrevenidas disponen de un corto alcance que, cuando el hecho imponible trae causa de un contrato, exige su resolución, rescisión o anulación en los términos del art. 57 del RDL 1/1993, que no se dan en este caso aun cuando se haya producido en el último tercio de la vida de la concesión una modificación contractual, como tal mutuamente consentida."*

#### b.- Cuestión que presenta interés casacional:

1.1. Determinar si existe ingreso indebido en aquellos supuestos en los que, habiéndose cumplimentado inicialmente la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas cuya base imponible se ha calculado a partir de un importe estimado del canon concesional por no poder fijarse, en el momento del devengo y conforme las cláusulas del contrato concesional, el importe definitivo, se produce posteriormente una modificación o concreción definitiva del importe que implica una minoración del canon concesional respecto del estimado.

1.2. En caso de responder afirmativamente a la anterior cuestión, aclarar si es procedente, al amparo de los artículos 32, 120.3 y 221.4 de la LGT, solicitar en estos casos la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos, al margen de los supuestos específicos previstos en el artículo 57 del TRLITPyAJD.

#### c.- Posición de la Sala:

La Sala desestima el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid con los siguientes fundamentos:

- La minoración sobrevenida del canon concesional respecto del momento del devengo del impuesto y del correspondiente pago de la cuota no permite considerar que haya existido un ingreso indebido. En efecto, conforme al artículo 49.1 del TRLITPyAJD el impuesto se devengará, en las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado, lo que comporta que el devengo del impuesto tuvo lugar el día 20 de diciembre de 2006, momento de la adjudicación del contrato, siendo así que en el momento de producción del hecho imponible y del devengo del impuesto, las cantidades a capitalizar no dependían de variable alguna, pues la magnitud a calcular resultaba determinable, coincidente con el valor real del derecho que se constituía. Lo que se sujeta al impuesto es el hecho imponible, es decir la constitución de la concesión administrativa y no las vicisitudes que tengan lugar en su posterior desarrollo.

- En el caso de concesiones administrativas, como la examinada, es la ley la que identifica el valor real del derecho que se constituye que, generalmente, viene determinado por la contraprestación que el concesionario abona a la Administración concedente (art. 13.3 TRLITPyAJD), de forma que, dependiendo de las características de la concesión, el referido artículo determina los métodos para calcular dicho valor real en estas operaciones. Esto es lo que ha ocurrido en el caso que se examina, pues se trata de una concesión cuyo canon se satisface por el concesionario anualmente y con una duración de 10 años, siendo el valor real la suma resultante de capitalizar al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario, tomando en este caso como base de cálculo el canon global "estimado" que se preveía en el contrato concesional, siendo así como se determinó, tal y como admite la propia recurrente.

- Por tanto, en el momento de la producción del hecho imponible y del devengo del impuesto, que es al que se remite la determinación de la base imponible, la magnitud a calcular resultaba perfectamente determinable, tal y como se ha expuesto, resultando coincidente con el valor real del derecho constituido.

En suma, siendo la fecha del devengo la que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, "salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa", conforme dispone el artículo 21 TRLITPyAJD, será en dicho momento -constitución de la concesión administrativa- cuando debe determinarse el valor real de la concesión, por ser, además, en dicho momento en el que se mide la capacidad económica del contribuyente.

- Consecuentemente, la modificación del contrato concesional por minoración del importe del canon, producida muy posteriormente, en concreto, seis años y medio después del devengo del impuesto, por acuerdo de ambas partes, concesionario y Administración concedente, ningún ingreso indebido genera, pues una vez fijados los elementos de la relación tributaria en el momento que determina la normativa tributaria, no pueden ser modificados por voluntad de las partes.

- En definitiva, no concurre ningún supuesto de los legalmente previstos para considerar que estamos ante una devolución por ingresos indebidos, al punto que, como ya expuso esta Sala en la sentencia de 23 de febrero de 2023, citada, en todo caso, como ya advierte la propia normativa del impuesto, de no estar ante una simple modificación, sino que se dejara sin efecto la concesión, las consecuencias lejos de dar lugar a la devolución daría lugar a que "Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación".

#### d.- Contenido interpretativo fijado.

La modificación de las condiciones de una concesión administrativa y, en especial, la minoración sobrevenida del importe del canon concesional producida por acuerdo de ambas partes con posterioridad al momento del devengo del impuesto, es un hecho nuevo que no permite considerar que ha existido un ingreso indebido, por lo que la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas efectuada en el momento del devengo sobre el valor inicial del canon concesional no puede originar derecho a una devolución de ingresos indebidos.

**4.- Sentencia nº 1175/2023, de 22 de septiembre. Recurso nº 203/2022. Tributo afectado: ITPAJD. Art. 68 LGT.**

***La calificación jurídica de exención tributaria o no sujeción al tributo efectuada por el obligado tributario al presentar la autoliquidación no priva a esta de los efectos interruptivos de la prescripción previstos en el artículo 68.1.c) de la Ley General Tributaria.***

#### a.- Antecedentes de Hecho.

1. Mediante decreto judicial de 1 de octubre de 2012, se aprobó la cesión del remate y adjudicación a la interesada de un inmueble, presentándose declaración-liquidación ante la oficina liquidadora de ITPAJD el 30 de mayo de 2016, por el concepto AJD pero sin efectuar ingreso alguno en la oficina liquidadora por la transmisión al considerar que no estaba sujeta por cuanto se había renunciado a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido["IVA"].

2. Posteriormente se inició procedimiento de comprobación limitada, dictándose liquidación por la Gerencia Provincial en Cádiz de la Agencia Tributaria Andaluza, por el ITP.

3. Contra el acto administrativo anterior, notificado el 1 de septiembre de 2017, se interpuso reclamación económico-administrativa, siendo estimada por acuerdo del TEARA de 21 de diciembre de 2018, que anuló la liquidación por ITP, al considerar que la no comunicación de la renuncia a la exención del IVA al Juzgado no invalida su efectividad, habiéndose perfeccionado ésta con la repercusión del IVA en la correspondiente factura expedida por inversión del sujeto pasivo.

4. Frente a la referida resolución se interpuso por la Junta de Andalucía recurso contencioso-administrativo, siendo desestimado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Sevilla, por sentencia de 29 de octubre de 2021, al acoger la alegación de prescripción del derecho de la Junta de Andalucía a liquidar la deuda tributaria, planteada por la Administración General del Estado. Esta sentencia, objeto de recurso de casación, no examina el resto de las cuestiones planteadas sobre la efectividad de la renuncia a la exención en IVA.

La *ratio decidendi* de la sentencia recurrida es que la presentación de la declaración liquidación efectuada por la interesada el día 30 de mayo de 2016 no produjo la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar de la Administración tributaria autonómica (liquidación por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales), ya que conforme al artículo 68.1 c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, el plazo de prescripción del derecho a liquidar se interrumpe, por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

Pero una interpretación tanto literal como finalista de esta norma, exige que las actuaciones del obligado pongan de manifiesto su reconocimiento, aun implícito, de la deuda liquidable, con el fin de evitar el absurdo de perjudicar con la interrupción de la prescripción a quien niega la existencia de la deuda o no admite sentirse deudor del crédito a liquidar.

## b.- Cuestión que presenta interés casacional:

Reforzar, completar o matizar la jurisprudencia de esta Sala en lo concerniente a la determinación de si el artículo 68.1.c) LGT debe ser interpretado en el sentido de que la presentación de la autoliquidación interrumpe la prescripción, cualquiera que sea el contenido y resultado de la misma, incluyendo el supuesto en el que se hace constar la no sujeción con importe a ingresar de cero euros; o, por el contrario, porque precisamente de una autoliquidación con cuota cero a ingresar se infiere la no sujeción de la adjudicación judicial al gravamen cedido y, en consecuencia, la negativa del declarante a asumir su pago, no se compadece con la naturaleza de actuación fehaciente del obligado tributario con trascendencia interruptiva de la prescripción.

## c.- Posición de la Sala:

La Sala estima el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con los siguientes argumentos:

- Tras analizar variada jurisprudencia sobre los efectos interruptivos de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación del artículo 66.1.a) de la LGT en supuestos análogos al enjuiciado, es decir, por presentaciones de declaraciones o autoliquidaciones por los contribuyentes (artículo 68.1.c) LGT), con distintos pronunciamientos, la Sala se centra en su Sentencia de 11 de octubre de 1996, que fijó como doctrina que "...la presentación de la autoliquidación tributaria a la Oficina Liquidadora del Impuesto corriendo el plazo de prescripción, aun cuando lo sea en solicitud de exención total o parcial, interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por ser una actuación conducente al pago o liquidación de la deuda tributaria, a que se refiere el art. 68.1.c) de la Ley General Tributaria".

- Para dilucidar la cuestión suscitada es relevante el examen de la naturaleza y finalidad del concepto de declaración tributaria, que se define en el art. 119.1 LGT, así como el de autoliquidación establecido en el art 120.1 LGT, debiendo destacarse que la ley tributaria excluye de forma expresa que la presentación de declaración tributaria conlleve la aceptación o reconocimiento por el obligado de la procedencia de la obligación tributaria (art. 119.1, párrafo segundo). Aunque tal salvedad se formule respecto a la declaración, tampoco cabe establecer ninguna vinculación ni reconocimiento por causa de la presentación de la autoliquidación, en la que además se producen los actos de calificación y determinación de la cuantificación.

- Los actos de declaración, así como las autoliquidaciones producen el efecto de interrumpir la prescripción, no porque sean actos de reconocimiento de una obligación, que no lo son, tal y como se ha dicho, sino por ser actos que cumplimentan obligaciones impuestas al obligado tributario, conducentes a la liquidación o autoliquidación del tributo. De manera que el análisis de su alcance como actuación interruptiva del plazo de prescripción no puede basarse en la ausencia de tal reconocimiento, porque en la legislación tributaria no es ese el significado o naturaleza de la declaración ni de la autoliquidación, ni tienen tal efecto. Luego, cuando se niega la sujeción o se invoca la exención, no por ello estos actos dejan de producir sus efectos legales en cuanto al procedimiento tributario, en particular la interrupción del plazo de prescripción.

- Conviene recordar, en este sentido, que el art. 68.1 a) LGT remarca esta idea de autonomía del efecto interruptivo de la prescripción respecto al criterio de calificación jurídica seguido por el obligado tributario que declara o autoliquida. Esto es, aun siendo incorrecta en su calificación jurídica, la declaración del obligado tributario surte el efecto interruptivo, y podrán surtirlo las ulteriores actuaciones de la Administración determinadas por el incorrecto criterio de calificación del obligado, aunque en un momento dado de procedimiento de aplicación del tributo lo hagan por otra obligación tributaria distinta.

- En el caso litigioso, la declaración liquidación formulada se efectúa por el hecho imponible Actos Jurídicos Documentados, y reseña como fundamento de la no sujeción la de encontrarse sujeto a Impuesto sobre el Valor Añadido, esto es, la calificación jurídico-tributaria del acto de entrega de bien -transmisión del dominio-, y no del documento en que se formaliza. Con independencia de la corrección o no de esta calificación jurídica del declarante, cuestión que no se analiza, lo relevante es que se trata de una autoliquidación que se presenta ante la Administración autonómica que sería

competente para comprobar y liquidar, en su caso, el hecho imponible TPO, al igual que el correspondiente a AJD por el que formalmente se presenta. Se trata, pues, de un acto del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación del tributo, que origina la actuación de comprobación y liquidación por TPO efectuada por la Administración y, conforme al art. 68.1.c) LGT, interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, conforme al art. 66.a) LGT.

#### d.- Contenido interpretativo fijado.

La calificación jurídica de exención tributaria o no sujeción al tributo efectuada por el obligado tributario al presentar la autoliquidación tributaria, no priva a la misma de los efectos interruptivos de la prescripción conforme a lo dispuesto en el art. 68.1.c) LGT.

**5.- Sentencia número 1286/2023, de 18 de octubre. Recurso número 3891/2021. Tributo afectado: ITPAJD, modalidad AJD.**

***La formalización en una misma escritura pública de la constitución en régimen de división horizontal de un edificio de titularidad de una comunidad de bienes con simultánea disolución de esta y adjudicación de los inmuebles resultantes a los comuneros tributará en la modalidad de AJD del ITPAJD exclusivamente por la convención de la extinción del condominio.***

#### a.- Antecedentes de Hecho.

Por determinados contribuyentes se declaró e ingresó, por la modalidad de AJD del ITPAJD, las cuotas correspondientes tanto a la convención de división horizontal de un edificio que poseían en pro indiviso como a la de la inmediata disolución de la comunidad de bienes con adjudicación de inmuebles, formalizadas simultáneamente en la misma escritura pública.

Posteriormente, los contribuyentes instaron procedimiento de rectificación de autoliquidación con devolución de ingresos indebidos, que fue desestimado por la Agencia Tributaria de Cataluña, interponiendo contra dicho acto reclamación económico-administrativa, que resultó también desestimada por silencio, resolución contra la que interpusieron recurso contencioso-administrativo, estimado por la Sentencia 228/2021 de 25 de enero, del TSJ de Cataluña, que fue recurrida en casación.

#### b.- Cuestión que presenta interés casacional:

Determinar si en los supuestos en los que en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, procede que se liquide tanto la extinción del condominio como la división horizontal por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de actos jurídicos documentados, o, por el contrario, sólo procede que se liquide por la extinción del condominio al ser la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común.

#### c.- Posición de la Sala:

La Sala desestima el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que estimó el recurso interpuesto contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña, reiterándose en la doctrina sentada por el propio Tribunal Supremo mediante Sentencia de 12 de noviembre de 2018, con los siguientes argumentos:

- No se cuestiona que, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa, cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas (artículo 4 TRLITPAJD).

- Sin embargo, carece de justificación obligar a tributar dos veces por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, la primera, por la división de propiedad horizontal y, la segunda, por la disolución de la comunidad cuando ambas operaciones se integran en la misma escritura notarial y se formalizan de forma simultánea con las subsiguientes adjudicaciones a cada copropietario.

- La división en Propiedad Horizontal constituye un antecedente necesario para poner fin a la situación de indivisión siendo, por tanto, relevantes tanto la finalidad perseguida como la relación estructural entre ambas operaciones hasta el

punto de que la primera es presupuesto de la extinción de la copropiedad y consiguiente adjudicación individualizada de los inmuebles.

- En el caso enjuiciado no hay ninguna finca que permanezca en proindiviso y la operación de división horizontal constituye un antecedente imprescindible de la adjudicación ulterior pues, dividido el inmueble con la simultánea adjudicación de las fincas resultantes, la comunidad se extingue, lo que justifica, precisamente, que se liquide únicamente por su disolución.

- Por último, se trata de un criterio ya consolidado en la propia doctrina administrativa, como muestran, entre otras, las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de julio de 2019 (reclamación 1406/2016) y de 9 de junio de 2021 (reclamación 3746/2019).

d.- Contenido interpretativo fijado.

Cuando en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de actos jurídicos documentados, solo procede que se liquide por la extinción del condominio al constituir la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común.

**6.- Sentencia nº 1421/2023, de 13 de noviembre. Recurso nº 1939/2022. Tributo afectado: ITPAJD, modalidad Operaciones Societarias.**

***En los supuestos de reducción de capital con condonación de dividendos pasivos, cuando todavía no eran exigibles, el valor económico para determinar la base imponible del Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de operaciones societarias, es cero.***

a.- Antecedentes de Hecho.

1. Mediante una escritura pública de reducción de capital social otorgada el 5 de febrero de 2016, la entidad SOCIEDAD PARA LA PROMOCIÓN Y DESARROLLO EMPRESARIAL DE TERUEL, S.A., acordó la reducción del capital social de la entidad -aprobada en Junta General Extraordinaria y universal de accionistas- en la suma de 5.460.000 euros, mediante la reducción del valor nominal de todas y cada una de las acciones, con el objeto de condonar a los socios el dividendo pasivo pendiente de desembolso que asciende a 5.460,000 euros, y como consecuencia de ello, modificar los Estatutos sociales, siendo la cantidad condonada al socio Caja Rural de Teruel S. Coop. de Crédito de 609.700 euros.

2. Por cada uno de los socios se presentaron el 10 de febrero de 2016 las correspondientes autoliquidaciones por la operación de reducción de capital mediante condonación de dividendos pasivos, por la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, alegando exención/no sujeción, sin ingreso de cuota alguna.

3. La Subdirección Provincial de Hacienda de Teruel del Gobierno de Aragón, instruyó un procedimiento de comprobación limitada contra la entidad CAJA RURAL DE TERUEL SOCIEDAD COOPERATIVA DE CRÉDITO en relación con la operación de reducción de capital mediante condonación de dividendos pasivos que finalizó con resolución de 31 de enero de 2017, por la que se practicaba liquidación provisional por la operación citada, sobre una base imponible de 609.700 euros y tipo impositivo del 1 por ciento, al considerar que la reducción de capital realizada constituye hecho imponible del ITP y AJD en la modalidad de operaciones societarias del artículo 19.1 del TRLITPAJD, resultando un deuda tributaria de 65.304,45 euros.

4. El TEAR de Aragón, por resolución de 20 de julio de 2020, desestimó la reclamación económico-administrativa deducida y frente a la misma, se interpone recurso-contencioso administrativo n.º 481/2020 el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que, por sentencia de 22 de diciembre de 2021, estimó el recurso, conteniendo, en lo que aquí interesa, el Fundamento de Derecho Cuarto la ratio decidendi de esa decisión:

*"La Sala comparte estos razonamientos. A partir del art. 19.1.1o del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y tras dos sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 (recs. 54411995 y 5321995), en las que se enjuicia la legalidad de diversos artículos del Reglamento del Impuesto relacionados con este hecho imponible, debe concluirse que no todas las disminuciones o reducciones de capital tributan por la modalidad "Operaciones Societarias", del ITP y AJD, sino solo aquellas que conllevan o suponen un efectivo traslado o desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios. La reducción de capital por condonación de dividendos pasivos se articula liberando la obligación de los socios de realizar las aportaciones pendientes -esto es, la parte del capital social no desembolsada en el momento de la suscripción de las acciones- cuando la sociedad tiene exceso de capital. Al quedar liberados de su obligación de efectuar las aportaciones pendientes debe entenderse*

que no se produce ningún desplazamiento patrimonial efectivo que pueda ser gravado, por lo que no se produce el hecho imponible del impuesto y la operación no queda sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD."

b.- Cuestión que presenta interés casacional:

Determinar si, en los supuestos de reducción de capital con condonación de dividendos pasivos, existe una base imponible de valor económico para el Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de operaciones societarias, y en caso afirmativo, si la magnitud de ese valor podría venir fijada por el importe en el que se extingue o reduce la obligación de aportar los dividendos pendientes de desembolso (dividendos pasivos).

c.- Posición de la Sala:

La Sala desestima el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón con los siguientes fundamentos:

- La Sala se remite a un pronunciamiento del propio Tribunal en sentencia recaída en el recurso de casación 2591/2022 sobre idéntica cuestión a la analizada en este caso, en la que se cita la Consulta Vinculante V-0839-21, de 8 de abril, de la DGT, que se pronuncia en los términos siguientes:

*"En relación con Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos jurídicos documentados (en adelante ITP y AJD), debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los siguientes artículos del Texto Refundido del citado impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre)*

*Artículo 1*

*"1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos jurídicos documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:*

- 1.º Las transmisiones patrimoniales onerosas.*
- 2.º Las operaciones societarias.*
- 3.º Los actos jurídicos documentados.*

*2. En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias".*

*Artículo 19*

*1. Son operaciones societarias sujetas:*

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

*Artículo 25.4*

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

*Artículo 31*

*"2. 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 no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º 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".*

*En desarrollo del artículo anterior, el Reglamento del Impuesto del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio), establece en el apartado 4 de su artículo 75, correspondiente a casos especiales de cuota gradual en la modalidad de operaciones societarias, que "4. La de disminución de capital que, por no dar lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios, no motive liquidación por la modalidad de operaciones societarias, tampoco tributará por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados".*

*Primera cuestión: reducción de capital mediante condonación de dividendos pasivos.*

*De lo dispuesto en los preceptos anteriores se deriva que en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos jurídicos documentados existe una incompatibilidad entre la modalidad de operaciones societarias y la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, de forma que si una operación está sujeta a operaciones societarias no tributa*

por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, tal como establece el artículo 31.2 en relación con el artículo 1.2º, ambos del Texto Refundido del impuesto. Esta incompatibilidad se produce incluso en el supuesto de que la operación no tribute efectivamente por operaciones societarias, como en el caso de las reducciones de capital sin devolución de aportaciones a los socios, ya que la operación está sujeta a tal modalidad, aunque la base imponible sea cero y no motive liquidación, como se infiere del artículo 75.4 del Reglamento del impuesto.

Luego, en el supuesto que se examina, en el que la base imponible de la reducción de capital sería cero al no haber devolución de aportaciones (el dividendo pasivo obedece a una ampliación de capital que no fue desembolsada, y no hay que devolver nada al socio ya que nada fue aportado), se puede concluir que la referida escritura de la reducción de capital no motivará liquidación por la modalidad de operaciones societarias, ni tampoco debe tributar por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados.

*Segunda cuestión: Base imponible en el caso de disolución y liquidación de la sociedad.*

En la normativa tributaria no se encuentren motivos para distinguir entre casos de mera reducción de capital por condonación de dividendos pasivos, y casos donde esta condonación se lleva a cabo en el contexto de la liquidación de la compañía, que no deja de ser la reducción del total del capital social. Por tanto, en caso de disolución y liquidación de la sociedad, no formaría parte de la base imponible de la modalidad de operaciones societarias el importe de los dividendos pasivos condonados al socio, que todavía no eran exigibles.

## CONCLUSIÓN

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

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

- En este caso, en 26 de junio de 2012 se acordó prorrogar el plazo de desembolso del capital social pendiente hasta el 3 de mayo de 2017; se propuso la condonación de dividendos pasivos pendientes de desembolso mediante reducción del valor nominal de las acciones; mediante escritura pública de 5 de febrero de 2016, la entidad SOCIEDAD PARA LA PROMOCIÓN Y DESARROLLO EMPRESARIAL DE TERUEL, S.A., acordó la reducción del capital social de la entidad en la suma de 5.460.000 euros, mediante la reducción del valor nominal de todas y cada una de las acciones, con el objeto de condonar a los socios el dividendo pasivo pendiente de desembolso que asciende a 5.460,000 euros. En dicho momento aún no era exigible el desembolso, sin que se produjera devolución alguna a los socios.

- El argumento del Abogado del Estado descansa en la comunicación del TEAR de Aragón y en la doctrina que mantenía la Dirección General de Tributos desde la consulta no vinculante 2141 de 1999 de 12 noviembre, lo que considera ratificado por este Tribunal Supremo en la sentencia referida a un supuesto de IRPF, por lo que entiende que si hay un desplazamiento económico (supresión de una deuda, la de los dividendos pasivos), y por ello hay un valor patrimonial que podrá resultar como base imponible del impuesto por la operación societaria.

- Es evidente que en la consulta alegada la DGT parece resolver un caso distinto al que nos ocupa. En esta consulta se consideró que en una reducción de capital que tiene lugar mediante la condonación de dividendos pasivos a los socios, la base imponible estará constituida por el valor real de los derechos entregados a los socios, es decir el valor real de los derechos de crédito que ostentaba la Sociedad frente a los socios, los cuales se ven liberados de la obligación de desembolsar los dividendos pasivos pendientes.

- Sin embargo, como se ha expuesto, en nuestro caso, no existe crédito alguno a favor de la Sociedad, pues a la fecha de la condonación no era exigible aún el desembolso, siendo evidente que en estos casos la base imponible, tal y como se reconoce en la Consulta transcrita, " sería cero al no haber devolución de aportaciones (el dividendo pasivo obedece a una ampliación de capital que no fue desembolsada, y no hay que devolver nada al socio ya que nada fue aportado), y no siendo exigibles no procede contabilizarlos como activos de la sociedad. No existe desplazamiento patrimonial efectivo a favor de los socios, en tanto que no existía deuda exigible, ni, por ende, devolución alguna.

## d.- Contenido interpretativo fijado.

En los supuestos de reducción de capital con condonación de dividendos pasivos, cuando todavía no eran exigibles,



el valor económico para determinar la base imponible del Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de operaciones societarias, es cero.

**7.- Sentencias nº 1148/2023, de 19 de septiembre y nº 1157/2023 de 20 de septiembre. Recursos nº 7855/2021 y nº 7852/2021. Tributo afectado: ISD, modalidad Donaciones.**

***En las transmisiones “inter vivos” en favor del cónyuge, descendientes o adoptados de participaciones en entidades o de una empresa individual o negocio profesional, que constituyan un bien ganancial, el requisito de tener el donante 65 o más años de edad exigido por el artículo 20.6 de la LISD para la aplicación de la reducción 95% del valor de adquisición en la base imponible debe examinarse en cada cónyuge de forma separada.***

a.- Antecedentes de Hecho<sup>1</sup>

1. Los padres del recurrente donaron a éste y a su hermano el pleno dominio y la nuda propiedad de determinadas participaciones en entidades, que tenían carácter ganancial, aplicando en su autoliquidación por el ISD la reducción autonómica andaluza del 99% vigente (artículo 22 ter del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos). Tras procedimiento de comprobación limitada, la Oficina Gestora, emitió liquidación al quedar acreditado que no se cumplía el requisito de que el donante (concretamente, la madre) tuviera 65 años o más en el momento del devengo del impuesto.

2. Impugnada la liquidación, el TEARA desestimó la reclamación invocando la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009 que declaró nulo el artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del ISD, precepto que reputaba una sola donación los casos de donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal y, consecuentemente, desde ese momento se practican dos liquidaciones distintas por la parte donada por cada cónyuge integrante de la sociedad de gananciales, por lo que "ha de entenderse que los requisitos exigidos por el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 se establecen para cada donación por lo que, el referido a la edad para el disfrute del beneficio fiscal que nos ocupa, deberá ser cumplido por cada donante".

3. Frente a la resolución del TEARA se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, que lo desestimó en sentencia de 8 de junio de 2021, al entender que "la donación efectuada por D<sup>a</sup> Elvira a su hijo, recurrente en este proceso, no cumple con el requisito exigido por el artículo 20.6 de la Ley 29/87, al tener D<sup>a</sup> Elvira en el momento de la donación menos de 65 años, ya que desde la STS de 18 de febrero de 2009 cada cónyuge que forma parte de una sociedad ganancial dona su parte, y no se trata de una sola donación, sino de una donación por cada cónyuge, lo que obliga a desestimar el recurso interpuesto y confirmar la actuación administrativa impugnada".

b.- Cuestión que presenta interés casacional:

Discernir, en los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, cómo debe entenderse cumplido el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la ley de Sucesiones y Donaciones para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, bien tomando como referencia el grupo familiar, con lo que, si se cumple el referido requisito en uno de los cónyuges, se entendería cumplido el presupuesto o, por el contrario, exigiendo que cada uno, de forma separada, cumpla los requisitos de edad o incapacidad que exige el citado artículo 20.6, teniendo en cuenta, en este sentido, que por la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009 quedó anulado el artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que impide desde entonces que pueda entenderse que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal existe una sola donación sino que, por el contrario, cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro.

c.- Posición de la Sala:

La Sala desestima el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con los siguientes argumentos:

<sup>1</sup> Se exponen solo los de la STS 3674/2003 pues son esencialmente los mismos en ambas sentencias en lo que resulta relevante a estos efectos.

- La lectura del artículo 20.6 de la LISD, a la luz de la jurisprudencia del TS (especialmente la sentencia de 18 de febrero de 2009 citada) deja poco margen a otra interpretación que no sea la que surge de su tenor literal, esto es, estamos ante dos donaciones y cada una de ellas debe reunir los requisitos para aplicarla reducción prevista en el citado precepto.

- El cumplimiento de los requisitos exigidos al donante se solventaba en donaciones de bienes o derechos de la sociedad de gananciales, y más en concreto respecto de participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando uno hubiera alcanzado la edad de 65 años, por mor del citado art. 38 del Reglamento ISD, *"en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación"*, pero anulado este, la tesis de la parte recurrente no tiene apoyo normativo alguno.

- Tal y como concluye la sentencia recurrida, partiendo de que hay a efectos tributarios una donación por cada cónyuge, dicho requisito de la edad debe concurrir en el donante de cada una de las donaciones, o lo que es lo mismo, en la donación de bienes comunes del matrimonio, ambos donantes deben haber alcanzado la edad de 65 años. En el caso de que solo la haya alcanzado uno de los cónyuges, como es el caso, solo cabe la reducción respecto de la donación realizada por aquel de los cónyuges que ha alcanzado y cumplido dicho requisito de la edad, esto es, solo cabe cuando se cumplan los requisitos que legalmente se exigen.

- Como una constante jurisprudencia reitera, la legislación reguladora de la materia de la sucesión en la empresa familiar responde al deseo del legislador de la continuidad de la empresa familiar, para lo que ha dispuesto diversos incentivos fiscales, uno de los cuales es la reducción en la base imponible del ISD de los hijos del valor de las acciones o participaciones en la sociedad que desarrolle la sociedad familiar, lo que conlleva que la interpretación de las normas reguladoras de la materia no pierda de vista la voluntad del legislador claramente manifestada en la normativa aplicable.

- Ahora bien, una cosa es transitar hacia una interpretación favorable de la norma, y otra bien distinta es de forma voluntarista desconocer la norma, siendo evidente que, en lo que ahora interesa, el legislador ha dispuesto que para tener derecho a la reducción se deben cumplir los requisitos exigidos legalmente, entre los que se encuentran que se trate de bienes o derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio (que no otro alcance posee la remisión que se hace en el art. 20.6 a la normativa de este impuesto), y un requisito de edad, que es evidente que en la donación, que se hace de madre a hijos, no se cumple.

#### d.- Contenido interpretativo fijado.

En los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la ley de Sucesiones y Donaciones para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, debe exigirse a cada uno de los cónyuges, de forma separada, en tanto que cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

#### TRIBUTACIÓN DE LA CESIÓN DE REMATE

(Consulta DGT V2631-23 de 28/09/2023)

El artículo 20 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo –en adelante, RITPAJD– dispone lo siguiente:

“Artículo 20. Subastas a condición de ceder.

Si la enajenación tuviera lugar en subasta judicial, y el postor a quien se adjudique el remate hubiera hecho uso, en el acto de la subasta, del derecho a cederlo en las condiciones establecidas por la normativa reguladora de la subasta de que se trate, se liquidará una sola transmisión en favor del cesionario. Si la declaración de haber hecho la postura para ceder se formula después de celebrada la subasta, no tendrá aplicación lo dispuesto en este apartado y se liquidarán dos transmisiones distintas: una, al adjudicatario del remate, y otra, al cesionario de aquél.”

En el presente caso, de la información facilitada en el escrito de consulta, parece que la cesión del remate ha tenido lugar con posterioridad a la celebración de la subasta, por lo que conforme al artículo transcrito se deben liquidar dos transmisiones distintas: una al adjudicatario del remate –en este caso, la entidad bancaria–, y otra al cesionario del remate –en este caso, la entidad consultante–. Por lo tanto, en esta segunda transmisión, independiente de la adjudicación en subasta pública, la entidad consultante será el sujeto pasivo obligado al pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, de acuerdo con el artículo 8 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre –en lo sucesivo, TRLITPAJD–.

#### "AGERMANAMIENTO" DE UN BIEN INMUEBLE EN EL CONTEXTO DE UNAS CAPITULACIONES MATRIMONIALES EN RÉGIMEN DE SEPARACIÓN DE BIENES

(Consulta DGT V2860-23 de 24/10/2023)

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro Directivo informa lo siguiente:

El artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante, TRLITPAJD–, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), establece la siguiente exención:

“Artículo 45.

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

I. (...)

B) Estarán exentas:

(...)

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.”

En el presente caso, según se manifiesta en el escrito de consulta, el régimen económico matrimonial al que está acogido el consultante en su matrimonio es el de separación de bienes. Por lo tanto, con independencia de la libertad de pactos prevista en los artículos 1325 y siguientes del Código Civil, en el presente caso, no existe una sociedad conyugal al que se vayan a aportar los bienes, por lo que no será de aplicación la exención contemplada en el artículo 45. I.B).3 del TRLITPAJD.

**ESCRITURA PÚBLICA DE DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA, DIVISIÓN HORIZONTAL Y DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO**  
(Consulta DGT V2446-23 de 13/09/2023)

En la operación planteada se van a dar varias convenciones, una declaración de obra nueva, una división horizontal y una disolución de condominio.

La declaración de obra nueva y la división horizontal tributarán de forma independiente por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, y serán sujetos pasivos los comuneros en proporción a su cuota de comunidad.

En la declaración de obra nueva la base imponible, conforme a lo establecido en los artículos 30.1 del TRLITPAJD y 70 del RITPAJD, se determina por el valor real de coste de la obra nueva, pues lo que se formaliza mediante escritura pública, para su acceso al Registro de la Propiedad, es la obra realizada, no el valor del inmueble.

En la división horizontal la base imponible se determina de conformidad con la regla general contenida en el artículo 30.1 del TRLITPAJD, complementada con el artículo 70 del RITPAJD, esto es, se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10 del TRLITPAJD, según el cual el valor del bien inmueble, esto es, del terreno, no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo establecido en el apartado segundo de dicho precepto.

En cuanto a la disolución de la comunidad de bienes, en el caso planteado, en la escueta descripción de los hechos el consultante no manifiesta si en la disolución de la comunidad existen o no excesos de adjudicación, ni si va a haber o no compensación entre los comuneros, por lo que este Centro Directivo no puede pronunciarse sobre la existencia o no de un exceso en la adjudicación ni determinar el ámbito de su tributación en el ISD o en el ITPAJD en sus diferentes modalidades.

En caso de tributar la disolución de la comunidad por el concepto actos jurídicos documentados, en la modalidad de cuota variable de documentos notariales, la base imponible se determina de conformidad con la regla general contenida en el artículo 30.1 del TRLITPAJD. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10 del TRLITPAJD, es decir, el valor del bien inmueble no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo establecido en el apartado segundo de dicho precepto. No obstante, ante la falta de regla específica que contemple la determinación de la base imponible en los supuestos de disolución del condominio sobre un bien inmueble, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el valor económico del acto de extinción de condominio es equivalente a la parte de la cosa común que se adjudica al interesado como consecuencia de la disolución.

**BASE IMPONIBLE: DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO ADJUDICANDO EL INMUEBLE AL TITULAR DEL 5% CON COMPENSACIÓN EN METÁLICO DECLARANDO UN VALOR INFERIOR AL VALOR DE REFERENCIA**  
(Consulta DGT V2496-23 de 18/09/2023)

En cuanto a la base imponible, el apartado 1 del artículo 30 del TRLITPAJD, anteriormente expuesto, dispone que “servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”, dedicando el resto del citado apartado a establecer normas especiales con relación a los préstamos hipotecarios y a los supuestos de posposición, mejora e igualación del rango de las hipotecas. También, en su tercer párrafo, se establece una regla especial para bienes inmuebles. El citado párrafo determina que “Cuando la base imponible se determine en función del valor de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.”

Sin embargo, no hay una norma específica que contemple la determinación de la base imponible en los supuestos de disolución del condominio sobre un bien inmueble, cuestión sobre la que se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo en una ya consolidada jurisprudencia compuesta, entre otras, por las sentencias 1484/2018, de 9 de octubre de 2018, 344/2019, de 14 de marzo de 2019, 1317/2019, de 4 de octubre de 2019 y 1379/2019, de 16 de octubre de 2019.

En dichas sentencias manifiesta el Tribunal Supremo que, ante la falta de regla específica, habrá de estarse a la índole y

objeto del negocio que se instrumenta notarialmente, considerando que el valor de lo que se documenta en una disolución de condominio no puede equivaler al de la totalidad del bien inmueble que es objeto de división, sino única y exclusivamente el valor de la parte que se adquiere ex novo y sobre el que estrictamente recae la escritura pública, pues la capacidad económica manifestada se limita exclusivamente a la parte alícuota que uno transmite y otro adquiere.

En el caso planteado, se va a disolver la comunidad de bienes que existe sobre un inmueble y se va a adjudicar el inmueble al consultante que va a compensar con dinero al resto de los comuneros. La operación quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, cuyo base imponible, con independencia de la valoración que hayan dado los comuneros, se deberá determinar según lo establecido en el artículo 30 del TRLITPAJD y conforme al artículo 10 del mismo por la parte que el consultante adquiere, el 95 por 100 del inmueble; es decir deberá constar como base imponible el 95 por 100 del valor de referencia y liquidar por ese valor; posteriormente si el consultante considera que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos podrá impugnar la autoliquidación y solicitar su rectificación en los términos establecidos en el artículo 10 del TRLITPAJD.

.....  
**ESCRITURA PÚBLICA POR LA QUE SE REALIZA LA DESVINCULACIÓN DE UN ANEJO CONSISTENTE EN UNA PLAZA DE APARCAMIENTO CON TRASTERO DE UNA FINCA Y LA POSTERIOR VINCULACIÓN DE ESTE ANEJO A OTRA FINCA, ESTANDO LAS FINCAS EN UN MISMO EDIFICIO Y PERTENECIENDO AMBAS A UN MISMO PROPIETARIO**  
 .....

(Consulta DGT V2567-23 de 26/09/2023)

.....  
 Estamos ante dos convenciones incluidas en un mismo documento que conforme al artículo 4 del TRLITPAJD deberán tributar cada una de ellas de forma separada al constituir hechos impositivos independientes:

En consecuencia, la desvinculación del anejo de la finca y la posterior vinculación del mismo a otra finca, siendo ambas fincas del mismo titular, son dos operaciones sujetas de forma independiente a la cuota variable del documento notarial, en la modalidad actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por reunir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

.....  
**TESTIMONIO DE LA RESOLUCIÓN DE ADJUDICACIÓN Y MANDAMIENTO DE LA INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD RELATIVO A UNA TRANSMISIÓN DE INMUEBLES EN SUBASTA QUE RESULTA SUJETA AL IVA**  
 .....

(Consulta DGT V2827-23 de 18/10/2023)

.....  
 En este caso, no puede estar sujeta a las modalidades de documentos notariales y documentos mercantiles por no tener tal condición, y en cuanto a la posible sujeción a la modalidad de documentos administrativos, aun considerando que un auto judicial es un documento administrativo en sentido amplio (emitido por un Juzgado), el texto refundido regulador del impuesto únicamente sujeta a esta modalidad dos tipos de documentos administrativos: grandezas y títulos nobiliarios y anotaciones preventivas. Por lo tanto, cabe concluir que, el auto judicial de adjudicación de inmuebles no estará sujeto al ITP y AJD en la modalidad actos jurídicos documentados en ninguna de sus tres submodalidades, y en concreto, a la submodalidad, documentos administrativos, por no concurrir los requisitos necesarios para la realización del hecho imponible previstos en el artículo 40 del TRLITPAJD.

.....  
**ESCRITURA DE RECTIFICACIÓN DE ADJUDICACIONES HEREDITARIAS**  
 .....

(Consulta DGT V2448-23 de 13/09/2023)

.....  
 En agosto del año 2022, la consultante, su madre y sus hermanos realizaron la escritura de aceptación de la herencia de su padre, liquidación de la sociedad de gananciales y la transmisión por parte de la madre de determinados inmuebles a los hijos. Actualmente, se han dado cuenta de que hubo un error y quieren invertir los lotes que se adjudicaron la consultante y uno de sus hermanos.

Solamente en el caso que la escritura inicial estuviese afectada de vicio que implique la inexistencia o nulidad del acto anterior, circunstancia que este Centro Directivo no puede determinar pero que no parece ser el caso, la escritura de subsanación que realicen actualmente estará exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Si no se pudiera probar que dicha escritura es nula, en la escritura que realicen actualmente el consultante y su hermano, se estaría ante una permuta en la que la consultante y su hermano intercambiarían sus inmuebles y que como tal, tributarían los dos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión patrimonial onerosa.

## REDUCCIÓN DEL CAPITAL SOCIAL MEDIANTE LA DEVOLUCIÓN AL SOCIO DE LOS TERRENOS CON AMORTIZACIÓN DE LAS CORRELATIVAS PARTICIPACIONES SOCIALES

(Consulta DGT V2633-23 de 28/09/2023)

- La disminución de capital con la adjudicación al socio consultante de un terreno que forma parte de su activo, es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.
- Será sujeto pasivo el socio.
- La base imponible estará constituida por el valor del terreno, sin que, a estos efectos, pueda deducirse de dicho valor el importe de las deudas y gastos que asuma. Este valor se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 del TRLITPAJD.
- Se aplicará el tipo de gravamen del 1 por 100.

## VENTA DE INMUEBLES REALIZADA POR UNA ENTIDAD INACTIVA DESDE EL 2007

(Consulta DGT V2394-23 de 06/09/2023)

La pérdida de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no tendrá lugar en tanto no se cese efectivamente en la actividad correspondiente y se formule la baja en el correspondiente censo de empresarios o profesionales, estando sujeto, hasta que no se produzca dicha baja, al cumplimiento de las obligaciones formales que correspondan. No obstante, aunque se presentara el correspondiente modelo censal (036) de baja, si no se ha producido el cese efectivo no decae la obligación del cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias.

En consecuencia, la condición de sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se mantiene hasta que no se produzca el cese efectivo en el ejercicio de la actividad del empresario o profesional, el cual no se puede entender producido en tanto el sujeto pasivo, actuando como tal, continúe llevando a cabo la liquidación del patrimonio empresarial o profesional, enajenando los bienes afectos a su actividad, o prestando servicios, aunque estos se realicen durante varios años y sean los únicos que se presten.

(...)

De acuerdo con la información aportada, las naves que van a transmitirse habían sido utilizadas por la entidad propietaria como centro de fabricación en el marco de su actividad empresarial durante un tiempo superior a dos años.

En estas circunstancias, la transmisión de las mismas no tendría en ningún caso la consideración de primera entrega y se encontraría sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

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

Por último, debe tenerse en cuenta que en el supuesto de que se renuncie a la aplicación de la exención en los términos contenidos en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, será de aplicación, en relación con el sujeto pasivo de la transmisión, lo

dispuesto en el artículo 84.Uno.2º, letra e) del mismo texto legal, que dispone:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...).”

**VENTA AL ARRENDATARIO CON OPCIÓN DE COMPRA, HABIENDO SIDO OBJETO LA VIVIENDA DE DIVERSOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA ANTERIORES**

(Consulta DGT V2444-23 de 08/09/2023)

Para determinar si la entrega de una edificación está exenta del Impuesto hay que acudir a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º, transcrito anteriormente, que en su párrafo segundo establece que:

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

Del tenor literal del último párrafo transcrito se deduce que el legislador ha querido que el uso de la vivienda durante un plazo prudencial –por lo menos, dos años- agote la primera entrega, pero, a la vez, ha establecido la cautela de que dicho uso no se compute y, por tanto, no agote la primera entrega, cuando se realice por quien será su propietario en última instancia, con el objetivo claro de evitar posibles esquemas de minoración artificial de la base imponible aprovechando indebidamente la exención del arrendamiento.

Ahora bien, debe significarse que el precepto se refiere de forma expresa a uso, entre otros, en virtud de contratos sin opción de compra; quiere ello decir que el uso en virtud de contratos con opción de compra, por muy dilatados o sucesivos en el tiempo que sean, no pueden agotar nunca la primera entrega. Este último aspecto es de gran importancia, ya que es determinante de que por más contratos que se sucedan de arrendamiento con opción de compra, seguirá siendo de aplicación la exclusión de la letra d’) del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, y, por tanto, estos arrendamientos seguirán estando sujetos y no exentos del Impuesto como vía de traslado al consumo final del valor añadido de la promoción inicial.

En consecuencia, dado que la entrega de la vivienda por el promotor al arrendatario que la viene ocupando, en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra, tiene la consideración siempre de primera entrega conforme a lo establecido anteriormente, el arrendamiento con opción de compra será una operación no exenta. No ha existido una entrega anterior por el hecho de que el promotor haya afectado al arrendamiento con opción de compra las viviendas inicialmente destinadas a la venta, pues, como se ha explicado anteriormente, estas operaciones no tienen la consideración de autoconsumo.

En estas circunstancias, la transmisión de la vivienda por parte de la entidad consultante al actual arrendatario mediante el ejercicio de la opción de compra tendría la consideración de primera entrega y se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### ADQUISICIÓN HEREDITARIA CONSECUENCIA DE LA RENUNCIA DE LA HEREDERA TRANSMISARIA A LA HERENCIA DEL PRIMER CAUSANTE

(Consulta DGT V2783-23 de 11/10/2023)

Por lo que se refiere a la renuncia, el heredero instituido que lleva a cabo la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia no queda sujeto a tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no originarse el hecho imponible del mismo. Conforme a lo previsto en los artículos 28.1 de la LISD y 58.1 del RISD, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante, salvo que el renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último. No obstante, si reciben directamente otros bienes del causante se aplicará lo dispuesto en el párrafo segundo del referido artículo 58.1. Asimismo, procederá la aplicación de lo previsto en el artículo 58.1 en los supuestos de sucesión intestada cuando el llamado a suceder renuncie a la herencia.

En el caso planteado, los beneficiarios de la renuncia, entre los que se incluye la consultante, tributarán por la adquisición de la parte repudiada, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el primer causante, salvo que el renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último. No obstante, si tal y como parece, el consultante ha recibido directamente otros bienes del causante, sólo se aplicará lo anterior, cuando la suma de las liquidaciones practicadas por la adquisición separada de ambos grupos de bienes fuese superior a la girada sobre el valor de todos, con aplicación de la cuota íntegra obtenida del coeficiente que corresponda a su parentesco con el causante, tal y como se establece en el párrafo segundo del artículo 58.1 del RISD.

Por lo que se refiere al devengo del impuesto, en el artículo 24 de la LISD se recoge que, con carácter general, en las adquisiciones por causa de muerte el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante. Esto es consecuencia de la previsión contenida en el artículo 989 del Código Civil según el cual los efectos de la aceptación y repudiación de la herencia se retrotraen al momento de la muerte de la persona a la que se hereda. Así pues, con la aceptación de la herencia se produce la adquisición de los bienes y derechos y, por lo tanto, el hecho imponible previsto en el artículo 3.1a) de la LISD que se entiende realizado el día del fallecimiento del causante con carácter general.

Sin embargo, en el presente caso, en el que el llamado a suceder fallece sin haber aceptado la herencia del primer causante, transmitiendo a su heredera el "ius delationis" y renunciando ésta a la herencia del primer causante, los beneficiarios de esta renuncia –entre ellos, la consultante– no podrán tributar como herederos por la adquisición de esta parte repudiada de la herencia del primer causante hasta que la heredera transmisaria renuncie a la misma. Por lo tanto, en este caso, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por esta parte de la herencia adquirida directamente del primer causante se devengará el día en que haya tenido lugar la renuncia por la heredera transmisaria –en este caso, la fecha del instrumento público en el que se formaliza esta renuncia–, ya que no es hasta ese momento en el que los causahabientes pueden adquirir esta parte del caudal relicto del primer causante, convirtiéndose en sujetos pasivos del impuesto. Esta especialidad del devengo con respecto a la regla general a la que se ha hecho referencia, se contempla en el apartado 3 del artículo 24 de la LISD, según el cual: "Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan". Por lo tanto, la propia ley del impuesto prevé que en caso de existir una limitación que impida que una adquisición sea efectiva, esta última se entenderá realizada el día en que dicha limitación desaparezca, produciéndose en ese momento el devengo del impuesto correspondiente a la adquisición.

Así sucede en el presente caso, en el que la consultante como beneficiaria de la renuncia a la herencia se convierte en sujeto pasivo del ISD, no pudiendo adquirir o beneficiarse de esta parte de la herencia del primer causante hasta la heredera transmisaria renuncie esta parte de la herencia, entendiéndose esta situación como una limitación para que la adquisición gravada por el impuesto sea efectiva.

Conforme a lo anterior, la consultante, coheredera del primer causante y beneficiaria de la renuncia que la heredera transmisaria del segundo causante (heredero transmitente) ha efectuado sobre la herencia del primer causante, deberá



presentar los documentos o declaraciones relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la parte de la herencia adquirida como consecuencia de esta renuncia en el plazo de seis meses previsto en el artículos 67 RISD, contado desde el devengo del impuesto, esto es, la fecha en la que se produce la renuncia por parte de la heredera transmisaria en instrumento público.

**ENTREGA DE DINERO MEDIANTE DONACIÓN CON DEFINICIÓN O UNIVERSAL" O "PACTO CON DEFINICIÓN" REGULADO EN LA LEY 8/2022, DE 11 DE NOVIEMBRE, DE SUCESIÓN VOLUNTARIA PACCIONADA O CONTRACTUAL DE LAS ILLES BALEARS, SIENDO EL BENEFICIARIO RESIDENTE EN LA COMUNIDAD DE MADRID**

(Consulta DGT V2434-23 de 07/09/2023)

De acuerdo con los preceptos transcritos, no cabe duda de que, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los contratos y pactos sucesorios son títulos sucesorios, es decir, tributan por el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la LISD, y no por el de la letra b), que corresponde a los negocios jurídicos lucrativos inter vivos. Por lo tanto, la entrega de bienes de presente como consecuencia de pactos sucesorios supone una excepción a la regla general de que el devengo de las adquisiciones mortis causa se produce el día del fallecimiento del causante, pues en este caso el devengo se adelanta al día en que se celebre el pacto sucesorio. Lógicamente, este devengo anticipado supone la configuración de un hecho imponible del pacto sucesorio por la entrega de los bienes de presente, distinto del hecho imponible que se produzca posteriormente en el momento del fallecimiento del heredante.

Lo expuesto es plenamente aplicable a los pactos sucesorios a que se refiere la Ley 8/2022, de 11 de noviembre, de sucesión voluntaria paccionada o contractual de las Illes Balears (BOE de 3 de diciembre). En este caso, el tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se subordina al que se produce en el Derecho Civil, es decir, la LISD hace depender el devengo del impuesto –que en general se produce en el momento de la adquisición sucesoria de los bienes y derechos por el sujeto pasivo– del momento en que tiene eficacia la adquisición a efectos civiles.

Por lo tanto, si realmente se trata de un pacto sucesorio de los que regula la Ley 8/2022, se trataría de una transmisión “mortis causa”, y el devengo de la entrega bienes se produciría el día en que se celebre el pacto sucesorio. Este devengo anticipado supone la configuración de un hecho imponible por la letra a) del artículo 3 por la entrega de bienes de presente distinto del hecho imponible que se produzca posteriormente por el pacto sucesorio con entrega de bienes en el momento del fallecimiento del heredante y la consultante debería tributar en las Islas Baleares, de acuerdo con lo establecido en el artículo 32.2.a) de la Ley 22/2009. Por el contrario, en caso de que no se trate de un pacto sucesorio, la consultante recibiría una donación de dinero, que tributaría por el apartado b) de artículo 3 de la LISD, el devengo se produciría el día en que se cause o celebre el acto o contrato, tal como prevé el artículo 24 de la LISD en su apartado 2 y la consultante debería tributar en la Comunidad de Madrid al ser su lugar de residencia, según establece el artículo 32.2.c) de la Ley 22/2009.

**DONACIÓN EN EFECTIVO EN CONCEPTO DE MEJORA, DE ACUERDO A LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 214 DE LA LEY 2/2006, DE 14 DE JUNIO, DE DERECHO CIVIL DE GALICIA, SIENDO EL BENEFICIARIO FUNCIONARIO DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO DESTINADO EN EL EXTRANJERO**

(Consulta DGT V2536-23 de 21/09/2023)

Primera: Si la operación que pretenden realizar tiene encaje dentro de los pactos sucesorios que establece la Ley 2/2006, se trataría de una transmisión “mortis causa”. El devengo de la entrega de los bienes y derechos objeto del pacto sucesorio se produciría el día en que se celebre dicho pacto sucesorio. Este devengo anticipado supone la configuración de un hecho imponible por la letra a) del artículo 3 por la entrega de bienes de presente distinto del hecho imponible que se produzca posteriormente por el pacto sucesorio con entrega de bienes en el momento del fallecimiento del heredante.

Segunda: Por el contrario, en caso de que no se trate de un pacto sucesorio, el consultante recibiría la donación de determinados bienes, que tributaría por el apartado b) de artículo 3 de la LISD, y el devengo se produciría el día en que se cause o celebre el acto o contrato, tal como prevé el artículo 24 de la LISD en su apartado 2.

Tercera: El consultante tributará por obligación personal, tal y como dispone 6.3 de la LISD y podrá aplicar la normativa de Galicia, de acuerdo con la disposición adicional segunda de la LISD. Ahora bien, dado que el obligado tributario no es

residente en España, no existe punto de conexión con ninguna de las comunidades autónomas; por lo tanto, 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 (Paseo Castellana 147, bajo, 28046, Madrid)

### REDUCCIÓN APLICABLE A LA DONACIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES DE CARÁCTER GANANCIAL

(Consulta DGT V2767-23 de 10/10/2023)

Por lo tanto, conforme a los preceptos transcritos, para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD a la donación de las participaciones se tienen que cumplir los requisitos previstos en este artículo, entre los que se incluye la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En cuanto al cumplimiento de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, del escrito de consulta parece entenderse cumplidas las condiciones previstas en los apartados a) y b) del artículo 4. Ocho Dos de la LIP, pues la entidad cuyas participaciones son objeto de transmisión "lucrativa" desarrolla una actividad económica, por lo que no tendría como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Asimismo, se cumple el requisito de participación, tanto individual como conjunta en el grupo de parentesco. En relación con el cumplimiento de la condición prevista en el apartado c) relativa al ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad, no se aporta información suficiente para valorar el cumplimiento de este requisito, pues únicamente se informa de que el consultante junto con sus hijos forman parte del consejo de administración de la entidad, si incluir información sobre si estas funciones son retribuidas y, en su caso, el porcentaje que esta remuneración supone sobre el total de retribuciones percibidas por sus miembros.

Sobre el resto de los requisitos previstos en el artículo 20.6 LISD necesarios para aplicar la reducción a la donación de las participaciones, ha de tenerse presente que, tratándose de bienes gananciales y habiéndose derogado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de febrero de 2009 el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –que entendía existente, en tales casos, una sola donación– habrán de practicarse dos liquidaciones cumpliéndose por cada cónyuge –donantes– los requisitos previstos en aquel artículo y apartado. En el presente caso, según la información facilitada, ambos transmitentes cumplen con el requisito previsto en la letra a) del artículo 20.6 de la LISD. Sobre el cumplimiento del requisito previsto en el apartado b) del artículo 20.6 de la LISD, según se indica en el escrito de consulta el padre –donante– es miembro del consejo de administración. Según el precepto transcrito, la mera pertenencia al Consejo de Administración, no supone el ejercicio de funciones de dirección, por lo que habría que valorar si se ejercen otras funciones directivas, en cuyo caso debe dejar de ejercerlas y de percibir remuneraciones por ellas desde el momento de la transmisión. Finalmente, los donatarios deberán mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, durante los 10 años siguientes a la fecha de escritura pública de la donación, y no realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

Por otra parte, la letra c) del apartado 3 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), literalmente establece:

"3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

(...).

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión."

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de acuerdo con la dicción literal del reproducido artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe considerarse que este artículo resulta aplicable a las transmisiones "...a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987..."; es decir, tal y como ha señalado este Centro Directivo en la consulta V0480-12, de 5 de marzo, se refiere a los requisitos de aplicabilidad del apartado 6 del artículo 20 de la citada Ley 29/1987.

Por lo tanto, en la medida en que se cumplan los requisitos de este artículo, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción, se estimará la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial para el donante como consecuencia de su transmisión, siendo irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca la normativa autonómica.

## DONACIÓN DEL USUFRUCTO VITALICIO AL NUDO PROPIETARIO

(Consulta DGT V2687-23 de 03/10/2023)

Conforme al artículo 26.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, precepto referido al usufructo y otras instituciones, en la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución. En desarrollo de lo anterior, el artículo 51 del Reglamento del impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), -en adelante RISD- determina que

«1. Al adquirirse los derechos de usufructo, uso y habitación se girará una liquidación sobre la base del valor de estos derechos, con aplicación, en su caso, de la reducción que corresponda al adquirente según lo dispuesto en el artículo 42 de este Reglamento.

2. Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquella, minorado, en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante, según las reglas del citado artículo 42 y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. A estos efectos, el tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales

Sin perjuicio de la liquidación anterior, al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el supuesto de que el nudo propietario transmitiese su derecho, con independencia de la liquidación que se gire al adquirente sobre la base del valor que en ese momento tenga la nuda propiedad y por el tipo de gravamen que corresponda al título de adquisición, al consolidarse el pleno dominio en la persona del nuevo nudo propietario, se girará liquidación sobre el porcentaje del valor total de los bienes por el que no se le liquidó, aplicando la escala de gravamen correspondiente al título por el que se desmembró el dominio.

4. Si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudos propietarios, se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.

Si la consolidación se opera en el usufructuario, pagará éste la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad.

Si se operase en un tercero, adquirente simultáneo de los derechos de usufructo y nuda propiedad, se girarán únicamente las liquidaciones correspondientes a tales adquisiciones.

(...».

En el supuesto planteado en el escrito de consulta, tal y como establece al artículo 51.4 del RISD, al no extinguirse el usufructo vitalicio por causa de muerte, deberá compararse la cantidad pendiente de liquidación producida por el desdoblamiento del dominio, con la correspondiente al negocio jurídico que se produce actualmente, la donación del usufructo. A este respecto, cabe indicar que para calcular la cantidad correspondiente a la donación actual habrá que estar al tipo vigente del impuesto en el momento de la donación, aplicándolo en función del valor actual del inmueble y de la edad actual de la usufructuaria donante. En función de qué valor sea mayor, deberá tributar por el Impuesto pendiente en el momento en que se desdobló el dominio, del que nada dice en el escrito de la consulta, o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donaciones.

## DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA HABITUAL DEL DONATARIO DESPLAZADO DE TERUEL A VALENCIA POR RAZÓN DE ESTUDIOS UNIVERSITARIOS

(Consulta DGT V2435-23 de 07/09/2023)

De acuerdo con los preceptos transcritos, la donación de una cantidad de dinero, que es un bien mueble, tributa en la Comunidad Autónoma donde radique la residencia habitual del donatario; en este caso, la consultante. En cuanto a la residencia habitual, se considera que estará situada en la Comunidad Autónoma donde haya permanecido más tiempo de los últimos cinco años, a contar –hacia atrás– desde el día en que se realice la donación.

La sentencia del Tribunal Supremo 513-22, de 3 de mayo de 2022, recoge que, tal como se establece en consulta vinculante V1136-09, de 19 de mayo y la V0710-17, de 17 de marzo, la ausencia de un hijo de forma esporádica de la vivienda habitual durante su formación académica encaminada a su acceso al mercado laboral es una “ausencia temporal justificada”. En consecuencia, de acuerdo con la información contenida en el escrito de consulta parece que la consultante se considera residente en la Comunidad Autónoma de Aragón y es allí donde deberá tributar.

## DONACIÓN DINERARIA DE UN RESIDENTE EN AUSTRALIA A UN RESIDENTE EN ESPAÑA

(Consulta DGT V2436-23 de 07/09/2023)

Vista la normativa expuesta, al ser la consultante residente en España, tiene obligación de presentar la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de dónde se realice la donación. Para evitar la doble imposición internacional, si es que la donación resulta también sujeta en Australia, la consultante podrá deducir en España la menor de las dos cantidades siguientes: el importe efectivo de lo satisfecho en Australia por el Impuesto de Donaciones de ese país o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del ISD español al dinero que reciba.

Por otra parte, al ser residente en una Comunidad Autónoma de España y existir punto de conexión, tal y como establece el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, la comunidad autónoma competente será la de su residencia, en este caso, la Comunidad de Castilla y León.

## DONACIÓN DINERARIA DE UN RESIDENTE EN ESPAÑA A UN RESIDENTE FISCAL EN CANADÁ

(Consulta DGT V2538-23 de 21/09/2023)

Primera: Una donación dineraria realizada a un donatario no residente en el territorio español estará sujeta a tributación en España siempre que el dinero objeto de la donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico.

Segunda: El consultante, residente fiscal en Canadá, tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma de Castilla y León si el dinero objeto de la donación ha estado situado en esta comunidad el mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha.

Tercera: En cuanto a la posibilidad de aplicar las bonificaciones previstas en la legislación aprobada por la Comunidad Autónoma de Castilla y León, este Centro Directivo no es competente para contestar aspectos relativos a la aplicación de las disposiciones dictadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias, tal y como recoge el artículo 55.2 a) de la Ley 22/2009.

Cuarta: Al no ser el donatario residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, 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 (Paseo Castellana 147, bajo, 28046, Madrid).

## APORTACIÓN GRATUITA A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta DGT V2474-23 de 14/09/2023)

Respecto a la tributación de las aportaciones a la sociedad de gananciales, esta Dirección General modificó su criterio (consulta vinculante V2921-21 de 19 de noviembre de 2021), en aplicación de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en su sentencia 295-2021, de 3 de marzo de 2021, de la que a continuación se exponen los aspectos más destacados, recogidos en sus fundamentos de derecho segundo y tercero:

– La sociedad de gananciales se configura en nuestro ordenamiento jurídico como una comunidad en mano común o germánica; no existen, por tanto, cuotas, ni sobre los concretos bienes gananciales conformadores del patrimonio conjunto, ni sobre este; los cónyuges no son dueños de la mitad de los bienes comunes, sino que ambos son titulares conjuntamente del patrimonio ganancial, globalmente. Existe, pues, un patrimonio ganancial de titularidad compartida por los cónyuges el cual, carente de personalidad jurídica, no es sujeto, sino objeto del derecho, constituyendo un patrimonio separado distinto del patrimonio privativo de cada uno de los cónyuges, y que funciona como un régimen de comunidad de adquisiciones.

– La aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales se configura como un negocio jurídico atípico en el ámbito del Derecho de familia, que tiene una causa propia, distinta de los negocios jurídicos habituales traslativos del dominio, conocida como “causa matrimonii”, en la que cabe distinguir como nota diferencial de aquellos negocios su peculiar régimen de afección, en tanto que a los bienes gananciales se le somete a un régimen especial respecto a su administración, disposición, cargas, responsabilidades y liquidación, es decir la nota predominante de dicho negocio jurídico no es tanto la mera liberalidad, sino la intención de ampliar el patrimonio separado que conforma la sociedad de gananciales para atender más satisfactoriamente las necesidades familiares.

– Por ello, la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales, en modo alguno constituye una donación al otro cónyuge, pues en ningún momento el bien aportado llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge ni a ser copropiedad de ambos cónyuges, sino que la destinataria del acto de disposición, la beneficiaria de la aportación, es la sociedad de gananciales, esto es, el patrimonio separado que es la comunidad de gananciales.

(...)

La aportación gratuita de bienes a la sociedad de gananciales, con independencia de la nacionalidad de los miembros que la componen, no se encontrará sujeta al ITPAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por no tener carácter oneroso, pero tampoco podrá 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, si se trata de bienes inmuebles, la escritura donde se recoja la donación resultará sujeta al ITPAJD en su modalidad de actos jurídicos documentados, pero quedará exenta en aplicación del artículo 45.I.B.3) del TRLITPAJD. No obstante, esta exención no exime de la presentación de la declaración del impuesto del modelo 600 como operación sujeta y exenta.

## TRIBUNAL SUPREMO: INTERÉS CASACIONAL.....39

- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª) CON INTERÉS CASACIONAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU) ..... 39

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....43

## IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.....43

- Supuesto de no sujeción por comparación de valores ..... 43
- Disolución de sociedad y adjudicación al socio único ..... 43
- Valor de adquisición y periodo de generación del incremento en el caso de venta de inmuebles adquiridos a una entidad de crédito por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A ..... 44
- Disolución de comunidad de bienes ..... 45
- Transmisión de una vivienda adjudicada al cónyuge superviviente en un 50% en pleno dominio por disolución de la sociedad de gananciales y en el otro 50% en usufructo vitalicio siendo la nuda propiedad de los dos hijos..... 46

## TRIBUNAL SUPREMO: INTERÉS CASACIONAL

### SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª) CON INTERÉS CASACIONAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)

La reciente jurisprudencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en relación con el IIVTNU tiene mayoritariamente como objeto el análisis de la posible invalidez e ineficacia de determinadas liquidaciones dictadas por la Administración, por mor de la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declaró la inconstitucionalidad y por tanto nulidad de pleno derecho de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la sazón las normas legales de cobertura de las liquidaciones impugnadas.

Los fundamentos jurídicos de las sentencias analizadas descansan fundamentalmente sobre el pronunciamiento en el que la propia STC 182/2021 establecía los efectos de la inconstitucionalidad de los preceptos citados en estos términos:

*“Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha”.*

En aras de la brevedad, dada la identidad de la mayor parte de las alegaciones esgrimidas por los recurrentes, ya sea por los contribuyentes o por la Administración tributaria, a continuación se relacionan las sentencias recaídas sobre esta cuestión en estos últimos meses, con expresión de la doctrina fijada en cada caso.

#### 1.- Sentencia nº 949/2023, de 10 de julio. Recurso nº 5181/2022

##### Doctrina jurisprudencial fijada

“De conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que

declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpresivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio ( STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021.”

## 2.- Sentencia nº 978/2023, de 12 de julio. Recurso nº 4701/2022

### Doctrina jurisprudencial fijada

Además, de reiterar la doctrina fijada en la sentencia 949/2023, de 10 de julio, la Sala en este caso amplía su argumentación de esta forma, recordando que el TC decidió fijar la fecha del dictado de la sentencia 182/2021, 26 de octubre, y no la de su publicación, para la determinación de las situaciones consolidadas por sus efectos:

“Sea como sea, lo cierto es que el tenor literal del fundamento jurídico sexto deja poco margen para otra interpretación que no sea la que surge de su tenor literal, esto es, se considera situación consolidada la liquidación no impugnada a fecha de haberse dictado la citada sentencia; pues lo relevante a efectos de este enjuiciamiento es que, admitida la potestad del Tribunal Constitucional de delimitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, y dados los términos en que se expresa la STC 182/2021, de 26 de octubre, es indudable que la voluntad del Tribunal Constitucional es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación. Como se ha indicado, siguiendo el criterio manifestado en nuestra sentencia de 4 de julio de 2023, aunque el art. 164.1 CE, así como el art. 38 de la LOTC, establecen que el valor de cosa juzgada y los efectos generales de las sentencias del Tribunal Constitucional se producen desde la fecha de su publicación en el BOE, la potestad de delimitar las situaciones intangibles no encuentra su fundamento en esta norma, sino que es una creación del propio Tribunal Constitucional que se basa en la ponderación de los distintos principios constitucionales en conflicto que requieran el mantenimiento de determinados efectos temporales de la norma declarada inconstitucional.

Como se ha dicho sí será posible impugnar con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, tal y como acontece en el presente asunto en el que el contribuyente impugnó la liquidación en reposición, impugnación que planteaba la tesis de la minusvalía, que fue rechazada por la Administración y que ha resultado pacífica en sede jurisdiccional. El ayuntamiento descarta que sea de aplicación al caso la doctrina constitucional vista, pues considera que existe una situación consolidada en los términos fijados en el fundamento sexto de la referida sentencia, pero entra a resolver sobre la posible minusvalía rechazando su concurrencia.

En definitiva, no se puede impugnar la liquidación que no es aún firme, a pesar de no haber transcurrido los plazos legales al efecto.

Tampoco puede impugnarse, en base a la declaración de situación consolidada, sin haber transcurrido los plazos, aún en momento anterior, 26 de octubre de 2021, a que la sentencia del Tribunal Constitucional produzca efectos, que sólo lo produce, art. 164 de la Constitución, a partir de la publicación en el BOE.

El sujeto pasivo no puede impugnar la liquidación en base a la inconstitucionalidad de los preceptos, conforme al alcance que ahora sí le otorga la STC 182/21, pero si por otros motivos de inconstitucionalidad, como la concurrencia de un supuesto de minusvalía, o por cualquier causa por la que el ordenamiento jurídico prevea su nulidad o anulabilidad. Cuestión esta sobre la que la parte recurrida no insiste, por lo que ha de acogerse la tesis del Ayuntamiento, plasmada en la resolución recurrida, de que no se produjo minusvalía a efectos de aplicar la tesis de la no confiscatoriedad.”

## 3.- Sentencia nº 1057/2023, de 20 de julio. Recurso nº 8472/2021

### Doctrina jurisprudencial fijada

“En definitiva, en este caso sí estamos ante una situación susceptible de ser resuelta con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, ya que, como declara la propia sentencia, “[...] la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4.TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad [...]”. Es por ello que debemos atenernos a la declaración de



nulidad de la norma, y resolver sobre la inexigibilidad del tributo en cuestión, *tamquam non esset*, esto es, como si la Ley inconstitucional no hubiese existido nunca.

(...)

Así las cosas, debemos declarar, como doctrina de interés casacional que, en un caso como el examinado, en que la liquidación tributaria ha sido impugnada tempestivamente, no cabe calificar de una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL. Es por ello que la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura".

#### **4.- Sentencia nº 1161/2023, de 20 de septiembre. Recurso nº 3962/2021**

##### Doctrina jurisprudencial fijada

Se fija doctrina en idéntico sentido a la sentencia anterior, y se concluye que:

"De este modo, cabe constatar que la liquidación impugnada, por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, resulta inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de las normas legales de cobertura, lo que determina la estimación del recurso de casación y la estimación de la pretensión de la entidad mercantil Ogamar S.L., en el sentido patrocinado en esta sentencia, anulando la liquidación 20207323061VT03L000020, practicada por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe total de 34.039,15 euros, girada por la Diputación de Jaén por la transmisión del inmueble sito en la carretera de Espeluy núm. 48, instrumentada en escritura pública de 31 de julio de 2018."

#### **5.- Sentencia nº 1376/2023, de 2 de noviembre. Recurso nº 4087/2021**

##### Doctrina jurisprudencial fijada

Se fija doctrina en idéntico sentido a la sentencia 1057/2023, de 20 de julio, y se concluye que:

"De este modo, cabe constatar que la liquidación impugnada, girada por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, resulta inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de las normas legales de cobertura, lo que determina la estimación del recurso de casación y la estimación de la pretensión de la entidad Millenium Energía Verde, S.L., en el sentido patrocinado en el recurso de casación, anulando la liquidación 2016003357, de 10 de febrero de 2017, practicada por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 1.237.316,56 euros girada por el Ayuntamiento de Teguique que se declara sin valor ni efecto."

#### **6.- Sentencia nº 1483/2023, de 20 de noviembre. Recurso nº 5397/2022**

##### Doctrina jurisprudencial fijada

Se fija doctrina en idéntico sentido y por remisión a las sentencias números 949/2023, de 10 de julio y 978/2023, de 12 de julio, arriba expuestas.

#### **7.- Sentencia nº 1484/2023, de 20 de noviembre. Recurso nº 1034/2022**

##### Doctrina jurisprudencial fijada

Se fija doctrina en idéntico sentido a la sentencia 1057/2023, de 20 de julio, y se concluye que:

"De este modo, cabe constatar que la liquidación impugnada, girada por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, resulta inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de las normas legales de cobertura, lo que determina la estimación del recurso de casación y la estimación de la pretensión de la entidad Hortícola del Centro, S.L., en el sentido patrocinado en el recurso de casación, anulando la liquidación practicada por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 118.618,01 euros, girada por el Ayuntamiento de Alcobendas en expediente 936/2017, que se declara sin valor ni efecto."

## **8.- Sentencia nº 1559/2023, de 24 de noviembre, recurso nº 7669/2021 y Sentencia nº 1560/2023, de 24 de noviembre, recurso nº 8670/2021**

### Doctrina jurisprudencial fijada

Se fija doctrina en idéntico sentido a la sentencia 1057/2023, de 20 de julio, y se concluye que:

“La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de ser estimado, con anulación de la liquidación impugnada, pues la declarada inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL impide, en palabras de la STC 182/2021 “[...] la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad [...]”, lo que conlleva la anulación de la liquidación tributaria impugnada, al resultar inaplicables, por ser nulos e inconstitucionales los referidos preceptos sobre determinación de la base imponible del IIVTNU.”

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN POR COMPARACIÓN DE VALORES

(Consulta DGT 0023-23 de 24/10/2023)

Resulta que el valor de adquisición del inmueble para el causante de la herencia es 180.000 euros. A este valor de adquisición del inmueble habrá que aplicarle la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto (la fecha del fallecimiento del causante) el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total, para obtener el valor de adquisición del terreno.

El valor de transmisión del inmueble será el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la herencia del causante, que según los datos aportados es 98.000 euros. A este valor también habrá que aplicarle la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total, para obtener el valor de transmisión del terreno.

Respecto de ambos valores, de adquisición y de transmisión, habrá que tener en cuenta que, si existe un valor comprobado, se tomará este, si es superior, en lugar del valor declarado en cada caso.

Pues bien, si, finalmente, de la comparación de los datos anteriores resulta una cantidad negativa, el sujeto pasivo podrá solicitar la aplicación del supuesto de no sujeción y el Ayuntamiento se la concederá si le resulta acreditada la minusvalía, utilizando, en su caso, sus facultades de comprobación.

#### DISOLUCIÓN DE SOCIEDAD Y ADJUDICACIÓN AL SOCIO ÚNICO

(Consulta DGT V2418-23 de 07/09/2023)

En el caso planteado, la adjudicación de la propiedad de un bien inmueble urbano al único socio con motivo de la disolución y liquidación de la sociedad mercantil propietaria hasta ese momento de dicho bien, constituye un supuesto de transmisión onerosa de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana, por lo que se produce la sujeción al impuesto.

Por tanto, será sujeto pasivo, a título de contribuyente, la sociedad consultante, como transmitente de la propiedad a título oneroso del terreno de naturaleza urbana, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.b) del TRLRHL.

El IIVTNU se devengará en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno, estando el sujeto pasivo obligado a presentar ante el Ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza fiscal, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente, en el plazo de treinta días hábiles, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto. A dicha declaración se acompañará el documento en el que conste el acto o contrato que origina la imposición. El Ayuntamiento está facultado para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante dentro del plazo indicado anteriormente (artículos 109 y 110 del TRLRHL).

del impuesto, se tendrá en cuenta el número de años transcurridos desde la adquisición del terreno por la sociedad, hasta la fecha de la transmisión del inmueble al socio como consecuencia de la disolución y liquidación de la sociedad.

El tipo de gravamen del IIVTNU será el fijado por el Ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30 por ciento (artículo 108 del TRLRHL).

**VALOR DE ADQUISICIÓN Y PERIODO DE GENERACIÓN DEL INCREMENTO EN EL CASO DE VENTA DE INMUEBLES ADQUIRIDOS A UNA ENTIDAD DE CRÉDITO POR LA SOCIEDAD DE GESTIÓN DE ACTIVOS PROCEDENTES DE LA REESTRUCTURACIÓN BANCARIA, S.A**

(Consulta DGT V2494-23 de 18/09/2023)

El último párrafo del artículo 104.4 del TRLRHL contiene una regla específica para los supuestos de no sujeción, por la que el período de generación del incremento de valor no se interrumpió por la transmisión del inmueble desde la entidad de crédito a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A, (que estuvo no sujeta al IIVTNU), de forma que cuando la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A transmita el inmueble, como período de generación a efectos de la determinación de la base imponible siguiendo el método objetivo, no se tomaría el número de años transcurridos desde la adquisición por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A, sino desde la adquisición por la entidad de crédito.

Sin embargo, a efectos de la aplicación de la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL o del método de determinación de la base imponible del artículo 107.5 del TRLRHL, no se tiene en cuenta ningún período de generación, sino que hay que atender a la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición del terreno para el sujeto pasivo.

Así, el artículo 104.5 señala que no se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos en las que se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición. Y que, para ello, el interesado deberá aportar los títulos que documenten la transmisión y adquisición.

Para la aplicación de la no sujeción del artículo 104.5 o del método de determinación de la base imponible según lo dispuesto en el artículo 107.5, ambos del TRLRHL, no se tiene en cuenta ningún período de generación del incremento de valor, siendo indiferente el número de años transcurridos entre la adquisición y la transmisión, atendiendo sólo a la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición del sujeto pasivo.

En consecuencia, en el caso de consulta, a efectos de la posible aplicación de la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL, o del método de determinación de la base imponible del artículo 107.5 del TRLRHL, se tomará como valor de adquisición el valor que conste en el título que documente la adquisición del inmueble por parte de la entidad consultante, tomando, en su caso, la proporción que corresponda al terreno de ese valor de adquisición, según dispone el cuarto párrafo del artículo 104.5.

Como en el caso de consulta lo que se transmite es el derecho real de usufructo temporal, al valor de adquisición del terreno determinado según lo dispuesto en el párrafo anterior, y también al valor de transmisión del terreno, se le aplicará la proporción que corresponda a tal derecho de usufructo teniendo en cuenta la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Cuestión distinta es que, para la determinación de la base imponible por el método regulado en los apartados 1 a 4 del artículo 107 del TRLRHL, resulte de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 104.4 del TRLRHL para el cómputo del período de generación del incremento de valor.

El caso de la consulta es distinto de otros supuestos de no sujeción regulados en el TRLRHL, como pueden ser los casos del artículo 104.3 del TRLRHL. Así, en la consulta V3075-21, aludida en su escrito, se trataba de un inmueble adquirido por un matrimonio casados en el régimen de sociedad de gananciales, que posteriormente se divorcia, y en la sentencia de divorcio y disolución con liquidación de la sociedad de gananciales se adjudica el inmueble a uno de los cónyuges. Cuando el cónyuge adjudicatario transmite más tarde el inmueble se le indicaba que como valor de adquisición el precio primigenio por el que la sociedad conyugal había adquirido el inmueble y no el valor otorgado en la liquidación de gananciales. Y ello es así porque en la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales no se produce ninguna transmisión de la propiedad, la sociedad de gananciales es una comunidad de bienes de tipo germánico, en la que cada uno de los cónyuges tiene una cuota abstracta del 50 por ciento sobre todos los bienes de la sociedad y con la liquidación y adjudicación de los bienes lo único que se hace es transformar esa cuota abstracta en una cuota de propiedad concreta.

Sin embargo, en el caso de consulta sí que hubo una transmisión de la propiedad del inmueble desde la entidad de crédito a la consultante. Es una transmisión de la propiedad de un terreno entre entidades que no tienen vinculación que pudiera afectar a la determinación del precio. Lo que ocurre es que, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.4 del TRLRHL, que se introdujo para atender la especial situación de las operaciones de reestructuración bancaria de la Ley 9/2012, no se produjo la sujeción al IIVTNU.

## DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES

(Consulta DGT V2506-23 de 18/09/2023)

La extinción o disolución de la comunidad supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación. Esta división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía.

La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha (ni a efectos civiles ni a efectos fiscales) sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

Por tanto, bajo este supuesto, no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que, al no haber transmisión del derecho de propiedad, no se realiza el hecho imponible del impuesto.

Asimismo, en el caso de que la cosa en común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, la única forma de extinción de la comunidad es la adjudicación de la cosa a uno de los comuneros con la obligación de abonar al otro/s, el exceso en dinero. Esta obligación de compensar al otro/s en metálico no es un «exceso de adjudicación», sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de «compra» de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1.061 del Código Civil. Se puede entender, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, que cada comunero, aun cuando tenga derecho solo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquella en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no constituye transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales.

Por ello, en el caso de una comunidad de bienes constituida por dos o más personas que adquirieron en común un único bien inmueble urbano y que deciden extinguir el condominio adjudicando el bien inmueble a uno de ellos, con la obligación de compensar económicamente al otro/s, no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto, por no existir una transmisión de la propiedad entre los comuneros, ni civil ni fiscalmente, sino que se trata de una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente que ya ostentaba cada uno de los comuneros.

En el caso de que existan dos o más bienes inmuebles urbanos en la comunidad de bienes, hay que atender al conjunto de los bienes que integren la misma para determinar la indivisibilidad, ya que, aunque cada uno de los bienes individualmente considerados puedan ser calificados de indivisibles, el conjunto de todos sí puede ser susceptible de división, por lo que el reparto o la adjudicación de los bienes entre los comuneros deberá hacerse mediante la formación de lotes lo más equivalente posibles, evitando los excesos de adjudicación. Así, si no es posible otra adjudicación distinta de los bienes más equitativa entre los comuneros, no se produce la sujeción al impuesto. Por el contrario, si es posible otra adjudicación distinta de los bienes más equitativa entre los comuneros, sí existe una transmisión de la propiedad de un comunero a otro, que determina la sujeción al impuesto, así, por ejemplo, si se adjudican todos los bienes a un solo comunero, con compensación económica a los demás, sí que se producirá la sujeción al IIVTNU, ya que aunque dichos bienes individualmente considerados sean indivisibles, el conjunto de todos ellos sí era susceptible de indivisión.

Esta no sujeción al IIVTNU resulta de aplicación en el caso de que el bien común sea un único inmueble urbano de

naturaleza indivisible o cuya división pueda desmerecer mucho su valor y donde la única forma de disolver la comunidad y no perpetuar la indivisión, es adjudicar el bien a uno de los comuneros con compensación económica al otro/s. En el caso de que haya varios bienes en común, aunque individualmente considerados sean indivisibles, si el “exceso de adjudicación” a un comunero hubiera podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes, sí que existe una transmisión de la propiedad del resto de los comuneros al adjudicatario y, por tanto, se producirá la sujeción al IIVTNU.

Por todo ello, como ambos inmuebles son los únicos bienes o derechos que tienen en común ambos comuneros, la adjudicación de cada uno de ellos con compensación económica al otro, no produce la sujeción al IIVTNU por no existir una transmisión de la propiedad entre los comuneros, ni civil ni fiscalmente, sino que se trata de una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente que ya ostentaba cada uno de los comuneros.

Por último, hay que tener en cuenta que en el caso de que no se produzca la sujeción al IIVTNU con ocasión de la disolución de la comunidad de bienes, en la futura transmisión del terreno adjudicado al comunero que esté sujeto al impuesto, a los efectos del cómputo periodo de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible, se entenderá que el inmueble fue adquirido en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta (cuando ambos comuneros adquirieron el inmueble) y no en la fecha que se produce la adjudicación por extinción de la comunidad de bienes.

**TRANSMISIÓN DE UNA VIVIENDA ADJUDICADA AL CÓNYUGE SUPÉRSTITE EN UN 50% EN PLENO DOMINIO POR DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES Y EN EL OTRO 50% EN USUFRUCTO VITALICIO SIENDO LA NUDA PROPIEDAD DE LOS DOS HIJOS**

(Consulta DGT V2569-23 de 26/09/2023)

Trasladando todo lo anterior al caso objeto de consulta, en la transmisión del inmueble por compraventa, los hijos transmitirán el 50% de la nuda propiedad del inmueble y la cónyuge viuda transmitirá, por una parte, el 50% del pleno dominio y, por otra, el derecho de usufructo vitalicio sobre el otro 50% del inmueble.

En el momento de la venta, el valor del usufructo vitalicio de la cónyuge viuda es del 22%, el cual ha disminuido al aumentar la edad de la usufructuaria.

En primer lugar, la consultante, cónyuge viuda, realiza dos transmisiones sujetas al IIVTNU:

- La transmisión del 50% del pleno dominio que se le adjudicó en la liquidación de la sociedad de gananciales. En este caso, la base imponible del IIVTNU será el 50 por 100 del valor catastral del terreno en el momento del devengo por el coeficiente que corresponda al periodo de generación.

El período de generación será el número de años completos transcurridos desde la adquisición del inmueble en el 27/7/1999 hasta la fecha de la venta el 24/07/2023. No se tiene en cuenta la fecha de adjudicación por la liquidación de la sociedad de gananciales, ya que dicha adjudicación estuvo no sujeta al IIVTNU de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.3 del TRLRHL, que señala que no se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

- La transmisión del derecho de usufructo vitalicio sobre el otro 50% del inmueble.

Es sujeto pasivo la persona física que transmite el derecho real, es decir la consultante. El devengo se produce en la fecha en que tenga lugar la transmisión, el 24/07/2023.

El valor del terreno, según el artículo 107.2. b) del TRLRHL, se determinará aplicando el tanto por ciento del valor del terreno que corresponda al derecho de usufructo vitalicio sobre el valor catastral del terreno.

De esta forma, se aplicará el 22%, porcentaje de usufructo vitalicio que posee la cónyuge viuda en el momento de la transmisión, al 50% del valor catastral del terreno en la fecha del devengo.

Sobre el valor resultante se aplicará el coeficiente correspondiente al período de generación del incremento de valor.

El período de generación será el número de años transcurridos entre la constitución del usufructo (que tuvo lugar en la fecha del fallecimiento de su esposo el 13/01/2008) y la fecha de la venta, el 24/07/2023.

En segundo lugar, los hijos de la consultante transmiten la nuda propiedad del 50% restante del inmueble.

El valor de la nuda propiedad sobre el terreno a efectos de su tributación por el IIVTNU se computa por diferencia entre

el valor total del terreno y el valor del usufructo sobre el mismo. Por tanto, para calcular el valor habrá que restar del porcentaje de participación del valor catastral correspondiente al terreno, el valor del usufructo vitalicio calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del ITP y AJD.

Es decir, al 50% del valor catastral del terreno habrá que restar el valor del usufructo vitalicio correspondiente a la cónyuge viuda (50% del valor catastral por el 22%).

La base imponible del IIVTNU para cada hijo será el valor de la nuda propiedad del terreno por el coeficiente del período de generación del incremento de valor, dividido entre ambos hijos a mitades iguales.

El período de generación del incremento de valor del terreno será, al igual que en la transmisión del usufructo vitalicio, el número de años transcurridos entre la adquisición de la nuda propiedad sobre el 50% del inmueble (que tuvo lugar en la fecha del fallecimiento del padre el 13/01/2008) y la fecha de la venta.

