

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



## • NOVEDADES NORMATIVAS

- REAL DECRETO-LEY 7/2024, DE 11 DE NOVIEMBRE DE 2024.....4

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

## • NOVEDADES AUTONÓMICAS

- COMUNIDAD VALENCIANA.....6

DECRETO LEY 12/2024, DE 12 DE NOVIEMBRE, DEL CONSELL, DE MEDIDAS FISCALES DE APOYO A LAS PERSONAS AFECTADAS POR LAS INUNDACIONES PRODUCIDAS POR LA DANA DE OCTUBRE DE 2024.

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

- Las devoluciones tributarias en los negocios patrimoniales fallidos (Tratamiento de las rescisiones contractuales en el ITP y AJD).....12

### Claudio García Díez

Abogado. Doctor en Derecho  
Profesor de la UDIMA

## TEMAS FISCALES

## • TRIBUNAL SUPREMO

- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª) CON INTERÉS CASACIONAL EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS A LAS CCAA. AÑO 2024. ....42

- 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) Y EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI). AÑO 2024.....63

## TRIBUNAL SUPREMO

## • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....71
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....74

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

## • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....78

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### NOVEDADES NORMATIVAS ..... 4

REAL DECRETO-LEY 7/2024, DE 11 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE ADOPTAN MEDIDAS URGENTES PARA EL IMPULSO DEL PLAN DE RESPUESTA INMEDIATA, RECONSTRUCCIÓN Y RELANZAMIENTO FRENTE A LOS DAÑOS CAUSADOS POR LA DEPRESIÓN AISLADA EN NIVELES ALTOS (DANA) EN DIFERENTES MUNICIPIOS ENTRE EL 28 DE OCTUBRE Y EL 4 DE NOVIEMBRE DE 2024.....4

## NOVEDADES NORMATIVAS

REAL DECRETO-LEY 7/2024, DE 11 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE ADOPTAN MEDIDAS URGENTES PARA EL IMPULSO DEL PLAN DE RESPUESTA INMEDIATA, RECONSTRUCCIÓN Y RELANZAMIENTO FRENTE A LOS DAÑOS CAUSADOS POR LA DEPRESIÓN AISLADA EN NIVELES ALTOS (DANA) EN DIFERENTES MUNICIPIOS ENTRE EL 28 DE OCTUBRE Y EL 4 DE NOVIEMBRE DE 2024.

Artículo 10. Suspensión de los plazos para los obligados tributarios y para el cómputo de la duración máxima de los procedimientos tramitados por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales en relación con las zonas afectadas gravemente por una emergencia de protección civil, y extensión de los plazos de presentación e ingreso de declaraciones y autoliquidaciones.

Lo dispuesto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 6/2024, de 5 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes de respuesta ante los daños causados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024, será de aplicación a todos los obligados tributarios, aunque no cumplan los requisitos del párrafo primero del citado artículo, en relación con los tributos y obligaciones tributarias cuyas actuaciones, trámites y procedimientos se rijan por lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus reglamentos de desarrollo que sean realizados y tramitados por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, y que tengan relación con los municipios incluidos en el anexo del Real Decreto-ley 6/2024, de 5 de noviembre. Asimismo, será aplicable en relación con las Entidades Locales a las actuaciones, trámites y procedimientos que se rijan por el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

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



NOVEDADES NORMATIVAS

**NOVEDADES AUTONÓMICAS**

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS.....	6
COMUNIDAD VALENCIANA .....	6
DECRETO LEY 12/2024, DE 12 DE NOVIEMBRE, DEL CONSELL, DE MEDIDAS FISCALES DE APOYO A LAS PERSONAS AFECTADAS POR LAS INUNDACIONES PRODUCIDAS POR LA DANA DE OCTUBRE DE 2024.. . . . .	6

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

### COMUNIDAD VALENCIANA

DECRETO LEY 12/2024, DE 12 DE NOVIEMBRE, DEL CONSELL, DE MEDIDAS FISCALES DE APOYO A LAS PERSONAS AFECTADAS POR LAS INUNDACIONES PRODUCIDAS POR LA DANA DE OCTUBRE DE 2024.

*Se transcriben los artículos de mayor interés*

#### Artículo 1. Objeto y finalidad

Este decreto ley tiene por objeto la aprobación, en el ejercicio de la capacidad normativa autonómica en materia tributaria, de diversas medidas dirigidas a las personas y entidades afectadas por el temporal de lluvia y viento iniciado el 29 de octubre de 2024 en la Comunitat Valenciana, en relación con la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los tributos sobre el juego, el Impuesto sobre Actividades que inciden en el Medio Ambiente y el canon de saneamiento.

#### Artículo 2. Ámbito territorial

El ámbito territorial de este decreto ley estará constituido por la totalidad o, cuando así se especifique, la parte del término municipal de los municipios incluidos en el Acuerdo del Consell, de fecha 4 de noviembre de 2024, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños producidos por el temporal iniciado el 29 de octubre de 2024 en la Comunitat Valenciana. La relación de municipios afectados podrá ser modificada por resolución de la Conselleria de Justicia e Interior, a propuesta de la dirección de la AVSRE, y deberá publicarse en el Diari Oficial de la Generalitat Valenciana.

#### Artículo 3. Suspensión de los plazos de presentación e ingreso de autoliquidaciones

1. Se prorroga hasta el 31 de enero de 2025 el plazo para la presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de los tributos sobre el juego y del Impuesto sobre Actividades que inciden en el Medio Ambiente cuyo plazo de presentación e ingreso termine entre el 28 de octubre y el 31 de diciembre de 2024.

2. Serán beneficiarias de esta medida las personas y entidades cuyo domicilio fiscal radique en el ámbito territorial de este decreto ley, las personas o entidades titulares de bienes o derechos sobre bienes inmuebles situados en dicho territorio, con relación a las obligaciones tributarias derivadas de la titularidad de dichos inmuebles, y las demás personas o entidades que acrediten que su obligación de presentación e ingreso en plazo de las autoliquidaciones ha resultado gravemente comprometida como consecuencia de los fenómenos meteorológicos acontecidos.

## Sección tercera

## Incentivos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Artículo 4. Deducción autonómica por destinar cantidades a paliar los daños materiales sobre la vivienda habitual derivados del temporal

1. Para los períodos impositivos terminados en los años 2024 y 2025 será de aplicación una deducción del 100% de los gastos de reparación acometidos para hacer frente a los daños causados de forma directa y determinante por el temporal en viviendas habituales que estén situadas en el ámbito territorial de este decreto ley siempre que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a los 45.000 euros, en tributación individual, o a 60.000 euros, en tributación conjunta.

2. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito con la finalidad de hacer frente a los gastos de reparación de daños de la vivienda habitual y de los elementos comunes del inmueble donde esta radique en el importe que no estuviera cubierto por contratos de seguro en vigor. No se consideran incluidas en la misma las cantidades destinadas a la adquisición de enseres domésticos de primera necesidad.

En el supuesto de que los contribuyentes hayan percibido ayudas públicas destinadas para hacer frente a los mismos gastos, deberá descontarse de la base de la deducción el importe recibido. En el supuesto de que las ayudas hayan sido percibidas por unidades familiares o de convivencia constituidas por varios contribuyentes, la ayuda a descontar de la base de la deducción se imputará por partes iguales.

3. El importe máximo de la deducción será de 2.000 euros siempre que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro sea inferior a 40.000 euros, en tributación individual, o inferior a 55.000 euros, en tributación conjunta.

Cuando la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 40.000 y 45.000 euros, en tributación individual, o entre 55.000 y 60.000 euros, en tributación conjunta, los importes y límites de deducción serán los siguientes:

a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el importe máximo de la deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:  $100 \times (1 - \text{el coeficiente resultante de dividir por } 5.000 \text{ la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y } 40.000)$ .

b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el importe máximo de la deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:  $100 \times (1 - \text{el coeficiente resultante de dividir por } 5.000 \text{ la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y } 55.000)$ .

Cuando dos contribuyentes declarantes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

4. No darán derecho a practicar esta deducción los gastos e inversiones destinados a la reparación y conservación de inmuebles o partes de los mismos afectos al desarrollo de actividades económicas, ni las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

5. En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicar la totalidad o parte de la presente deducción en el período en que se genere dicho derecho, el importe no deducido podrá trasladarse a los cuatro períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, su importe total.

Artículo 5. Deducción en el IRPF por aportaciones a los fondos propios de entidades que desarrollen actividades económicas

1. Para los períodos impositivos terminados en los años 2024 y 2025, los contribuyentes podrán deducir en la cuota íntegra autonómica con el límite de 9.900 euros, el 45% de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la suscripción y desembolso de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o de ampliación de capital de sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y sociedades laborales o de aportaciones voluntarias u obligatorias efectuadas por los socios a las sociedades cooperativas, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) La entidad en la cual hay que materializar la inversión tiene que cumplir los siguientes requisitos:

1.º Deberá tener su domicilio social y fiscal dentro del ámbito territorial del presente decreto ley y mantenerlo durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

2.º Deberá ejercer una actividad económica durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación. A estos efectos, no se entenderán comprendidas las entidades cuya actividad principal consista en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.8.dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto

sobre el Patrimonio, en ninguno de los períodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

3.º Tendrá que contar, como mínimo, con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa, o varias personas siempre que la suma de sus jornadas laborales sea, al menos, equivalente a una completa, dadas de alta en el régimen general de la Seguridad Social, durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación, salvo si se trata de sociedades laborales o sociedades cooperativas de trabajo asociado.

b) Las operaciones en que sea aplicable la deducción tienen que formalizarse en escritura pública, en la cual tiene que especificarse la identidad de los inversores y el importe de la respectiva inversión. No obstante, en el caso de las sociedades cooperativas y excepto en los supuestos de constitución, no será necesaria la formalización en escritura pública, debiéndose justificar la suscripción y desembolso de las aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social realizadas por las personas socias mediante una certificación firmada por quien ostente la secretaría de la cooperativa, con el visto bueno de la presidencia de la misma y con las firmas legitimadas notarialmente; cuando se hayan efectuado por la misma persona socia varias suscripciones o desembolsos durante el ejercicio, será suficiente con que se expida una única certificación, en la que consten todas las fechas de suscripción y desembolso.

c) Las participaciones adquiridas deberán mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

2. En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicar la totalidad o parte de la presente deducción en el período en que se genere dicho derecho, el importe no deducido podrá trasladarse a los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, su importe total.

#### Artículo 6. Bonificación en las adquisiciones lucrativas mortis causa

1. Gozarán de una bonificación del 50%, sobre la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo, las adquisiciones mortis causa efectuadas por parientes del causante pertenecientes al grupo III de parentesco regulado en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando el causante hubiese fallecido como consecuencia directa del temporal de lluvia y viento iniciado el 29 de octubre de 2024 en la Comunitat Valenciana.

2. A los efectos de lo dispuesto en el apartado 1, se entenderá como bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria en los términos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

Para determinar la proporción de la cuota tributaria que corresponde a los bienes declarados por el sujeto pasivo, se tendrá en cuenta la relación entre aquella base liquidable que correspondería a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo y la base liquidable que corresponda a la totalidad de los adquiridos.

#### Artículo 7. Reducción por adquisiciones lucrativas inter vivos efectuadas para paliar daños materiales en bienes no afectos a actividades económicas

1. Con el carácter de reducción propia de la Comunitat Valenciana, resultará aplicable una reducción del 100% de la base imponible del impuesto a las adquisiciones lucrativas inter vivos realizadas desde el 29 de octubre de 2024 hasta el 31 de diciembre de 2025, ambos inclusive, en favor de personas que destinen los bienes y derechos recibidos a reparar o reponer aquellos de los que fueran titulares y que hubiesen resultado dañados de forma directa y determinante por el temporal.

La reducción del apartado anterior también resultará de aplicación a las adquisiciones lucrativas realizadas desde el 29 de octubre de 2024 hasta el 31 de diciembre de 2026 cuando tengan por objeto la adquisición de otra vivienda habitual del donatario en el supuesto de que la anterior no pudiera ser utilizada por haberse destruido total o parcialmente, haber sido declarado en ruinas el inmueble en que radicara, o bien se requiera su demolición.

2. Serán requisitos de la reducción, los siguientes:

– La base máxima de la reducción para un mismo contribuyente, sea a través de una o varias donaciones, o de uno o varios donantes, no podrá exceder de los 150.000 euros.

– Los bienes o derechos recibidos deberán destinarse a las finalidades previstas en el apartado 1 de este artículo en el plazo máximo de 12 meses desde la adquisición.

– La adquisición deberá efectuarse en documento público, o formalizarse de este modo dentro del plazo de declaración del impuesto, en aquellos supuestos en que el valor de lo donado, en la misma o distintas entregas entre el

mismo donante y donatario, exceda de 4.000 euros. Asimismo, en dicho documento deberá justificarse la procedencia de los bienes que el donante transmite y los medios efectivos en virtud de los cuales se produzca la entrega de lo donado.

– En el documento en que se formalice la donación se hará constar de manera expresa que la misma se destina por parte del donatario, exclusivamente, para las finalidades previstas en el apartado 1 de este artículo.

– La entrega de los importes dinerarios deberá realizarse mediante transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito.

**Artículo 8. Reducción por adquisiciones lucrativas inter vivos efectuadas para la adquisición de bienes afectos al ejercicio de la actividad de una empresa individual o de un negocio profesional**

1. Con el carácter de reducción propia de la Comunitat Valenciana, resultará aplicable una reducción del 100% de la base imponible del impuesto a las adquisiciones lucrativas inter vivos realizadas desde el 29 de octubre de 2024 hasta el 31 de diciembre de 2025, ambos inclusive, para la adquisición de bienes afectos al ejercicio de la actividad de una empresa individual o negocio profesional con el fin de paliar los daños materiales causados de forma directa y determinante por el temporal.

2. Serán requisitos de la reducción, los siguientes:

– La base máxima de la reducción para un mismo contribuyente, sea a través de una o varias donaciones, o de uno o varios donantes, no podrá exceder de los 250.000 euros.

– Los bienes o derechos recibidos deberán destinarse a las finalidades previstas en el apartado 1 de este artículo en el plazo máximo de 12 meses.

– La adquisición deberá efectuarse en documento público, o formalizarse de este modo dentro del plazo de declaración del impuesto, en aquellos supuestos en que el valor de lo donado, en la misma o distintas entregas entre el mismo donante y donatario, exceda de 4.000 euros. Asimismo, en dicho documento deberá justificarse la procedencia de los bienes que el donante transmite y los medios efectivos en virtud de los cuales se produzca la entrega de lo donado.

– En el documento que formalice la donación se hará constar de manera expresa que lo donado se destina, exclusivamente, para las finalidades previstas en el apartado 1 de este artículo.

– La entrega de los importes dinerarios deberá realizarse mediante transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito.

**Artículo 9. Bonificación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados exigible por actos dirigidos a la reposición de bienes inmuebles**

1. Durante el periodo comprendido entre el 29 de octubre de 2024 y el 31 de diciembre de 2026, ambos inclusive, será de aplicación de una bonificación del 100% de la cuota tributaria de la modalidad gradual de Actos jurídicos documentados y de la de Transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados exigible por los actos o contratos relacionados con la adquisición de bienes inmuebles, o derechos reales de uso y disfrute sobre estos, destinados a reemplazar a otros situados en el ámbito territorial de esta disposición que, como consecuencia directa y determinante del temporal, no pudieran ser utilizados por haberse derruido total o parcialmente, haber sido declarados en ruinas o bien requieran su demolición.

2. En el documento público que se otorgue se identificará el inmueble afectado por el siniestro, sin que el sujeto pasivo pueda aplicar el beneficio para más de una adquisición con base en un mismo inmueble siniestrado. No obstante, a estos efectos, en el supuesto de adquisición de inmuebles destinados a vivienda, o de derechos reales de uso y disfrute sobre estos, se incluirán dentro del concepto de vivienda hasta dos plazas de garaje y un trastero que se encuentren en el mismo edificio o complejo inmobiliario de la vivienda y se adquieran en el mismo acto, aunque sea en documento distinto, entregándose todos en el mismo momento.

3. En el supuesto de que el bien o derecho damnificado perteneciera a más de una persona, la base de la bonificación será igual al resultado de aplicar sobre la cuota tributaria el porcentaje de titularidad en el bien o derecho sustituido.

**Artículo 10. Bonificación a determinados documentos notariales**

Durante el periodo comprendido entre el 29 de octubre de 2024 y el 31 de diciembre de 2026, ambos inclusive, será de aplicación una bonificación del 100% de la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados exigible a las primeras copias de los

documentos notariales otorgados para formalizar operaciones de declaración de obra nueva y/o división horizontal que se refieran a inmuebles situados en el ámbito territorial del presente decreto ley derruidos o demolidos como consecuencia del temporal.

Artículo 11. Bonificación en la cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aplicable a las adquisiciones de vehículos automóviles

Será aplicable una bonificación del 100% de la cuota de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados exigible a las adquisiciones de vehículos automóviles destinados a reemplazar a otros que, como consecuencia directa y determinante de los daños producidos por las inundaciones producidas en el ámbito territorial de este decreto ley, se hubieran dado de baja definitiva en el Registro General de Vehículos, siempre que dicha adquisición se realice desde el 29 de octubre de 2024 hasta el 31 de diciembre de 2025, ambos inclusive.

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

TEMAS FISCALES.....12

- Las devoluciones tributarias en los negocios patrimoniales fallidos (Tratamiento de las rescisiones contractuales en el ITP y AJD)

**Claudio García Díez**

Abogado. Doctor en Derecho  
Profesor de la UDIMA

### Las devoluciones tributarias en los negocios patrimoniales fallidos (Tratamiento de las rescisiones contractuales en el ITP y AJD)

**Claudio García Díez**

Abogado. Doctor en Derecho  
Profesor de la UDIMA

#### I.- Introducción.

1.- La presente investigación tiene por objeto el estudio de las devoluciones tributarias resultantes de operaciones negociables *fallidas* en la esfera de la tributación patrimonial (ex TRLITPAJD). En particular, se trata analizar el régimen jurídico previsto en el artículo 57 del TRLITPAJD; en cuya virtud se estipula la devolución para los casos de resoluciones contractuales:

“1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme.

2. Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código Civil.

3. Si el acto o contrato hubiere producido efecto lucrativo, se rectificará la liquidación practicada, tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos.

4. Aunque el acto o contrato no haya producido

efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto no habrá lugar a devolución alguna.

5. 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. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

6. Cuando en la compraventa con pacto de retro se ejercite la retrocesión, no habrá derecho de devolución del impuesto.

7. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en los que se permitirá el canje de los documentos timbrados o timbres móviles o la devolución de su importe, siempre que aquéllos no hubiesen surtido efecto”<sup>1</sup>.

2.- Esta regulación plantea varias cuestiones que ahora, a *grosso modo*, se condensa, de una parte, en la delimitación de los casos en que procede la referida devolución por causa del negocio *frustrado* y los supuestos que, cercanos a éstos, se sitúan fuera de tal hipótesis resarcitoria. De otra, serán objeto de estudio los requisitos que fija la referida normativa para conseguir

la correspondiente devolución (siempre que procediera). Y, por último, nos dejaremos caer sobre negocios concretos que cuentan con una regulación devolutiva específica para tales circunstancias. Vamos, pues, con ello.

II.- Las devoluciones tributarias del artículo 57 del TRLITPAJD, ¿son devoluciones procedentes de ingresos indebidos?

1.- La respuesta a esta cuestión debe partir inexorablemente del actual marco regulador del régimen de ingresos indebidos establecido en los artículos 32 y 221 de la LGT (y en su desarrollo reglamentario, previsto en los artículos 14 a 20 del Real Decreto 520/2005, que aprueba el Reglamento de revisión vía administrativa); teniendo presente que el pago de impuesto devengado con motivo de la perfección contractual fue inicialmente *debido*, sólo posteriormente, con motivo de la *frustración* del negocio, el ingreso pasa a ser improcedente o ¿indebido? Planteándose, como alternativa, la posibilidad de que la devolución del artículo 57 del TRLITPAJD si sitúe a extramuros del régimen de los ingresos indebidos; aproximándose a las devoluciones propias de la dinámica aplicativa de los tributos (ex artículo 31.1 LGT).

Repárese que la resolución de esta cuestión tendrá consecuencias relevantes (con independencia de otros aspectos conceptuales y de procedimiento) en el cómputo de los intereses de demora devengados a resultas de la referida devolución (artículo 26 LGT); puesto que si se considera que estamos ante ingresos indebidos, el cómputo deberá efectuarse “desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución” (32.2 LGT). Mientras que si se entiende que obedecen a la mecánica aplicativa del tributo, la referida cuantificación debería efectuarse “transcurrido (...) el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria (...) A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución” (artículo 31.2 LGT).

2.- Pues bien, a tenor de la definición legal de ingreso indebido que se contiene en el artículo 221.1 de la LGT, éste se caracteriza porque, *ab initio*, el pago efectuado por el obligado tributario no resulta oportuno. Así ocurre con la

el pago duplicado (artículo 221.1 a) LGT), con el pago superior al debido en la liquidación o autoliquidación presentada (artículo 221.1 b) LGT) o con el ingreso de una deuda tributaria prescrita (artículo 221.1 c) LGT). Y, por ende, tal concepto no comprendería aquellos pagos que originalmente fueron correctos y debidos y sólo, después, al socaire de nuevas circunstancias mutan su naturaleza, convirtiéndose en improcedentes. Sólo quedaría como hipótesis legal, el supuesto de *cajón de sastre* del artículo 221.1 d) de la LGT, que considera ingresos indebidos “Cuando así lo establezca la normativa tributaria”; y que únicamente en base una interpretación extensiva o analógica podría incluir las devoluciones tributarias del artículo 57 del TRLITPAJD; dado que dicha norma legal no califica estas devoluciones como resultantes de un pago *indebido*, sino de una hipótesis distinta (como es la resolución, nulidad o rescisión del contrato).

De ahí que, en nuestra opinión, estos casos se aproximen a los previstos en el artículo 31 de la LGT para las devoluciones dimanantes de la propia aplicación de los tributos; habida cuenta que comparten naturaleza originaria con ellos, puesto que también son “cantidades ingresadas (...) *debidamente* como consecuencia de la aplicación del tributo” (artículo 31.1 LGT) y sólo después se convertirán en improcedentes. Siendo entonces aplicable la doctrina legal de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que:

“(...) ha de resolverse a partir de la distinción, ya clásica en la jurisprudencia de esta Sala (por todas, Sentencias de 16 de diciembre de 2003 (y 21 de marzo de 2007 ), entre “devolución de ingresos indebidos” y “devolución de ingresos debidos que, posteriormente por razón de la técnica impositiva, devienen improcedentes” y que han venido llamándose “devoluciones de oficio”.

En ocasiones anteriores, esta Sala ha señalado que la devolución de los “ingresos indebidos” se produce por alguno de los siguientes motivos:

1º.- Error material o de hecho en la liquidación practicada por la Administración o en las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones.

2º.- Error material o de hecho en el pago (duplicidad de pago, o pago excesivo, o pago que no se corresponde con su liquidación), en el entendimiento de que la liquidación es ajustada a Derecho.

3º.- Error “iuris” en que ha incurrido la

Administración, al liquidar, o, el contribuyente al presentar su declaración-liquidación o autoliquidación.

*En cambio, frente a los expuestos aparecen los ingresos en principio debidos, pero que por la mecánica del impuesto (...) se convierten en indebidos.* Actualmente, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, distingue igualmente entre las "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo", reguladas en el artículo 31 y las "devoluciones de ingresos indebidos", a las que se refiere el artículo 32" (Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2013, recurso casación n.º 5900/2011, Fundamento Quinto. NFJ051749. Vid., también la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2008, recurso casación n.º 5682/2002, Fundamento Quinto).

De hecho alguna jurisprudencia menor ha otorgado tal carácter a la devoluciones resultantes del artículo 57 del TRLITPAJD; tal y como se arguye en la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 3/2020, de 14 de enero (en la que "(...) en el supuesto de autos el ingreso fue inicialmente "debido", sin embargo, devino "indebido" como consecuencia de haber sido resuelta con carácter firme la compraventa de 20 de febrero de 2004"):

"(...) No hay que olvidar que el propio recurrente reconoce en su demanda que el tributo fue inicialmente "debido", lo que nos llevaría a considerarlos, como hace el Tribunal Supremo como "devoluciones de oficio", distintas por lo tanto de los en puridad ingresos indebidos, que se origina por un fallo o una ilegalidad (duplicidad, prescripción, exceso de ingreso etc), que implica que en ningún momento fueron debidos, a diferencia de las "devoluciones de oficio" (Fundamento Cuarto. NFJ077958).

3.- No obstante, en fechas relativamente recientes y en otros supuestos distintos a los que aquí analizamos, la doctrina legal del Tribunal Supremo ha reconocido la figura de los *ingresos indebidos sobrevenidos*:

"(...) Nos hallamos ante una especie de "ingresos indebidos sobrevenidos" como consecuencia de la interpretación reflejada en el acta con acuerdo. No estamos hablando de la inaplicación a los pagos fraccionados de tal deducción por doble imposición, puesto que esa es una posibilidad que la ley rechaza, estamos hablando de la aplicación de tal deducción en la autoliquidación del impuesto definitivo. En ese caso, *procede que se devenguen interés de*

*demora desde el fin del periodo voluntario de presentación de la autoliquidación. Es a partir de ese día cuando la Administración comienza a disfrutar indebidamente de una cantidad que ha de devolver a AHISL. Es en ese momento a partir del cual comienza el devengo de los intereses de demora.* Como hemos señalado en diversas sentencias, entre otras, STS de 17 de diciembre de 2012 (rec.2155/2011) "los intereses de demora vienen a compensar, tanto a la Administración como a los particulares, la indisponibilidad de cantidades debidas, como variedad de resarcimiento, al compensar por esta vía y de forma objetiva el coste financiero del perjuicio derivado de la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueron legalmente debidas". *Lo relevante en este caso es si el Tesoro ha dispuesto de cantidades de forma indebida que deben ser devueltas. En la presente ocasión, esas cantidades no se devuelven a través de la mecánica del Impuesto sobre Sociedades, se devuelven como consecuencia de la estimación de una rectificación de una autoliquidación que aplica a un determinado periodo un criterio ya aplicado en otros periodos como consecuencia de la suscripción de un acto con acuerdo"* (Sentencia del Tribunal Supremo núm. 106/2021, de 28 de enero, Fundamento Tercero. NFJ081140<sup>2</sup>).

Aunque compartimos la solución que ofrece el Tribunal Supremo respecto al cómputo de los intereses de demora en estas situaciones ("procede que se devenguen interés de demora desde el fin del periodo voluntario de presentación de la autoliquidación. Es a partir de ese día cuando la Administración comienza a disfrutar indebidamente de una cantidad que ha de devolver"); también es cierto que nuestro Alto Tribunal ha creado *ex novo* una categoría de ingreso indebido (los *sobrevenidos*) que sencillamente no está contemplada actualmente en la LGT.

En realidad consideramos que las devoluciones del artículo 57 del TRLITPAJD son un *tertium genus* que no se corresponde plenamente ni con las devoluciones que traen causa de la dinámica aplicativa de los tributos, ni con las devoluciones resultantes de un ingreso indebido. Por ello, postulamos un reconocimiento específico en la LGT, que atienda a sus peculiaridades.

III.- Cuándo procede la devolución: resoluciones contractuales versus acuerdos transaccionales.

1.- Las devoluciones tributarias que traen su

causa en operaciones negociales sujetas al radio de acción de los hechos imposables del ITP y AJD, que finalmente resultan fallidas y avocadas a la extinción recíproca de las obligaciones pactadas, contemplan dos hipótesis regulatorias distintas y, por ende, dotadas de consecuencias jurídicas de signo contrario.

La primera hipótesis, prevista en el artículo 57.1 del TRLITAJD, se circunscribe a la extinción contractual resultante en los casos tasados de “nulidad”, “rescisión” o “resolución”, que haya sido reconocida, con carácter firme, por la Autoridad judicial o administrativa. Bajo tales circunstancias procederá oportuna devolución de lo pagado siempre que no se hubieran producido efectos lucrativos, ni hubiera transcurrido el plazo de prescripción (“a contar desde que la resolución quede firme”).

Por contra, la segunda posibilidad se encuentra regulada en el artículo 57.5 del TRLITPAJD, que a diferencia de la anterior, veta la posibilidad de cualquier devolución (es más, contempla una nueva tributación por el nuevo negocio realizado) y se refiere a los supuestos de “mutuo acuerdo” de las partes. Asimismo y acto seguido la norma extiende este tratamiento a supuestos análogos de “avenencia en acto de conciliación” y de “allanamiento a la demanda”.

2.- Consecuentemente, lo fundamental en primera instancia estriba en dilucidar cuándo nos encontramos en una u otra hipótesis legal; habida cuenta de la disparidad de efectos. Ahora bien, antes de trazar dicha frontera, hemos de ponderar la existencia del tipo de relación existente en los casos del artículo 57.1 y 57.5 del TRLITPAJD. Esto es, si nos encontramos ante una relación de dependencia o subordinación donde la regla general se halla en los supuestos del apartado 1 y las excepciones en el apartado 5; debiendo, entonces, ser sometidos estos últimos a una interpretación restrictiva respecto a la regla general (favorable a la devolución). O si lo procedente es desechar tal jerarquía, equiparando ambas hipótesis legales, circunscribiendo la cuestión a la verificación autónoma e independiente de la concreta situación rescisoria que se haya producido.

En nuestra opinión, la regulación establecida por el Legislador fiscal en el artículo 57 del TRLITPAJD se decanta por la segunda alternativa; es decir, tenemos delante dos situaciones distintas que no se encuentran supeditadas la una con la otra en una especie de relación interdependiente. No

hay ninguna prevalencia en ambos supuestos legales, lo relevante, en fin, será la localización del motivo rescisorio en uno u otro apartado (57.1 o 57.5 TRLITPAJD); desplegándose a partir de la oportuna calificación jurídica (artículo 2.1 TRLITPAJD) las consecuencias a favor o en contra de la devolución.

3.- La devolución del 57.1 del TRLITPAJD requiere como hecho nuclear la declaración de nulidad o resolución, acordada con carácter firme por parte de la autoridad judicial o administrativa, del negocio en su día perfeccionado<sup>3</sup>. La única excepción, en cuya virtud se podrá obtener la referida devolución sin necesidad de visado judicial o administrativo, se encuentra para el supuesto que “la resolución sea consecuencia del cumplimiento de una condición establecida por las partes” (artículo 95.1 RITPAJD); como lógica consecuencia de lo dispuesto en el artículo 2.2 del TRLITPAJD<sup>4</sup>.

Repárese que para obtener la devolución debe tratarse de una auténtica resolución contractual (esto es, deberá quedar sin efecto alguno el negocio jurídico en su día celebrado<sup>5</sup>), con independencia del *nomen iuris* que le hayan otorgado las partes (artículo 2.1 TRLITPAJD)<sup>6</sup>.

Por tanto, no se necesita ningún requisito adicional, como pudiera ser la exigencia de constancia registral de la mencionada resolución contractual; dado que no encuentra respaldo en la normativa reguladora de esta tipología de devoluciones. En definitiva, sólo es exigible al solicitante de la devolución la acreditación de que el contrato o negocio ha sido rescindido definitivamente por el juzgado o la autoridad administrativa; tal y como se razona certeramente en la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 3549/2021, de 19 de octubre:

“(…) Y, en efecto, (...) el artículo 57 antes transcrito exige que por resolución firme se hubiera resuelto el contrato, y *en ningún momento exige la ley, ni tampoco el reglamento que la desarrolla, la necesaria constancia registral de tal resolución judicial que declara nulo de pleno derecho el negocio jurídico cuya tributación se pretende reintegrar*. Cuando la Administración tributaria en la resolución de 11 de octubre de 2018 impugnada en este proceso señala que no se ha probado que los bienes figuraban a nombre de los vendedores está exigiendo algo que la Ley no exige, puesto que *la Ley únicamente exige que se declare la nulidad del contrato*. En ese sentido, manifiesta la Abogacía del Estado

que " la Administración se limitó a requerir a la parte actora para acreditar el cumplimiento de la sentencia", lo cual es contrario a Derecho, ya que la cuestión civil del cumplimiento de la Sentencia es ajena a lo exigido por la Ley, que únicamente exige, se reitera, que se declare nulo el contrato por resolución judicial" (Fundamento Séptimo. NFJ092769).

3.1.- Asimismo, el artículo 57.1 del TRLITPAJD requiere para activar la devolución por decisión judicial o administrativa firme que declare la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato. Sin embargo, pese a la aparente claridad de dicha regulación, pueden surgir dudas en torno a que tipo de decisión judicial o administrativa debemos encontrarnos para dar vía libre a la reintegración tributaria. En lo que respecta a la *decisión judicial habilitante*, ¿es necesario que la resolución judicial determine expresamente la nulidad, resolución o rescisión de contrato o, por contra, es suficiente con que de la misma se deduzca con naturalidad que nos hallamos ante un supuesto de nulidad, rescisión o resolución contractual?

En nuestra opinión, aunque reconocemos su carácter litigioso, no resulta necesaria la referida mención expresa; tal y como se razona en la Sentencia del TSJ de Canarias núm. 86/2018, de 27 de marzo, en que se reconoce la devolución en base a una decisión judicial que, si bien no declara la específicamente la nulidad o rescisión del contrato, sí se reconoce que el transmitente no tenía la cualidad de propietario, invalidando de raíz de la compraventa efectuada<sup>7</sup>. Es más ni siquiera tendría que ser una decisión jurisdiccional proveniente del Orden civil; admitiéndose a estos efectos lo dispuesto por otra Jurisdicción distinta<sup>8</sup>.

Con relación a los supuestos en que la devolución se funde en una *decisión administrativa* pueden suscitarse problemas acerca del contenido y alcance de dicha decisión: ¿toda resolución administrativa que impida perfeccionar el acto o contrato legitima una devolución o debe tener un contenido dispositivo que sea determinante de la nulidad, rescisión o resolución del contrato?

Aquí la jurisprudencia menor se muestra tajante y la vía del artículo 57.1 del TRLITPAJD necesitará de una decisión administrativa que haga inviable la consumación del acto o contrato<sup>9</sup>; en caso contrario, este cauce resarcitorio quedará cerrado<sup>10</sup>.

3.2.- Ahora bien, qué ocurre en los casos que

se insta una devolución en base no a la nulidad o rescisión contractual, sino a que la Autoridad judicial reconoce una ampliación indebida de la traslación de bienes que no fueron objeto del contrato; limitándose el Juzgador a reponer la situación patrimonial a sus legítimos propietarios sin afectar la eficacia del contrato suscrito en su día. Bajo estas circunstancias, ¿se puede obtener la devolución sobre el exceso de ITP en su día ingresado?

Podría argüirse para denegar la devolución por la vía del artículo 57 del TRLITPAJD que, en puridad, no se ha ejercitado una acción de nulidad, de rescisión o de nulidad del contrato. Sin embargo, los Tribunales (en ocasiones) no han tenido inconveniente en extender esta devolución a supuestos en los que no ha existido una efectiva transmisión sobre una parte del dominio<sup>11</sup>. En nuestra opinión y al objeto de evitar dudas y litigios, sería deseable ampliar el radio de acción del artículo 57.1 del TRLITPAJD a estas hipótesis, ya que tales casos no se encuentran *literalmente* previstos en la regulación actual.

4.- Por su parte, la némesis del artículo 57.1 del TRLITPAJD se encuentra en el apartado 5 del mismo precepto legal, que excluye la devolución en supuestos de *mutuo acuerdo*. Entonces, la cuestión se ceñirá a determinar el alcance del referido concepto indeterminado. Y en este sentido la Sala 3ª del Tribunal Supremo ha traído a colación el *mutuo disenso* como instituto equiparable a estos efectos. Es más, ha establecido que existe tal circunstancia cuando las partes están de acuerdo en la resolución contractual, aunque discrepen respecto a la asunción de incumplimientos que determinación dicha resolución. Así se razona y concluye en la Sentencia núm. 937/2024, de 29 de mayo (recurso casación n.º 6839/2022), en la que las partes coinciden en resolver un contrato de compraventa pese a que se imputen recíprocamente la responsabilidad en la referida finalización contractual:

"(...) tal como se desprende de la sentencia firme de 18 de julio de 2019, del Juzgado de Primera Instancia núm. 7 de Valladolid, se ha resuelto el contrato por mutuo acuerdo, puesto que la figura del mutuo disenso, en suma, constituye una manifestación de voluntad concurrente y concorde. Se parte, como queda dicho en la sentencia que ambas partes quieren la resolución del contrato, *discrepan exclusivamente sobre las consecuencias indemnizatorias que dicho*

*resolución lleva aparejada (...)* Las partes, por mutuo disenso, aceptaron resolver el contrato, y desde esta óptica de mutua aceptación de la extinción de sus obligaciones, *discrepan a la hora de afrontar las consecuencias de los mutuos incumplimientos*, concluyendo la sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 7 de Valladolid en los términos indicados, que pretendieron dar término a las relaciones contractuales (...) Por todo ello, fijamos la siguiente doctrina: *Se considera la existencia de mutuo acuerdo y, por tanto, resulta aplicable el artículo 57.5 TRITPAJD, en las situaciones en las que se ha declarado judicialmente la resolución de un contrato, en cuanto ambas partes solicitaban su resolución, pero reprochándose mutuamente el incumplimiento de sus respectivas obligaciones, discrepando en las consecuencias derivadas de la resolución contractual*” (Fundamento Tercero. NFJ093375).

Ahora se trata de dilucidar si tal doctrina legal acerca del mutuo disenso se ajusta a la jurisprudencia sentada por la Sala 1ª del Tribunal Supremo, que es la genuinamente competente desde el punto de vista contractual. En definitiva, se trata de ver si hay plena correspondencia entre el mutuo disenso “civil” y el “tributario”; o si, por el contrario, hay divergencias relevantes entre ambas perspectivas hasta el punto que podamos afirmar que hay *mutuo disenso sui generis* a efectos tributarios.

La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo viene reconociendo que hay existe *mutuo disenso* en los casos que la voluntad rescisoria común procede del incumplimiento obligacional de las dos partes contratantes<sup>12</sup>. De ahí que en estos casos exista coincidencia en los dos ámbitos del Ordenamiento. No obstante, qué ocurre cuando lo que está en disputa es precisamente la atribución de incumplimientos (y, en consecuencia, su imputación a una sola de ellas): ¿también hay *mutuo disenso* desde la óptica civil? Ya hemos visto que en el ámbito contencioso este extremo, en principio, resulta irrelevante a efectos de reconocer *mutuo disenso* siempre que se aprecie confluencia en la voluntad de las partes de resolver el contrato.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 1ª) núm. 3/2021, 13 de enero, señala que “(...) en el mutuo disenso se persigue dejar sin efecto el contrato, *pero el mutuo disenso no implica una atribución de culpa o dolo a una de las partes, sino la voluntad concurrente*

*de ambas de no cumplir lo pactado, dejándolo sin efecto*. Para que exista mutuo disenso *debe existir una voluntad común*, que cumpla con los requisitos del consentimiento para la formación del contrato: consentimiento sobre el objeto y la causa (sentencia 169/2016, de 17 de marzo), se trata de un nuevo negocio jurídico dirigido a dejar sin efecto una relación obligacional preexistente (sentencia 39/2015, de 16 de febrero); “el mutuo disenso, como *negocio jurídico*, requiere de su propia y autónoma existencia, con sus presupuestos de validez y eficacia, de forma que precisa su plasmación expresa o su constatación inequívoca a través de la doctrina de los actos propios llevado a cabo por las partes” (sentencia 639/2012, de 7 de noviembre). Sobre actos propios inequívocos, en relación con el mutuo disenso la sentencia 78/2013, de 26 de febrero” (Fundamento Décimo).

En consecuencia, conforme a esta jurisprudencia no existen discrepancias en los ámbitos civil y tributario; de manera que el mutuo disenso se configura como un nuevo negocio jurídico, autónomo del que se pretende rescindir, que no requiere de un reparto de responsabilidades, bastando con que quede exteriorizada la común intención de resolver el contrato inicial.

4.1.- Por otra parte, también se asimilan a los supuestos de *mutuo acuerdo* los casos de transacciones judiciales. Desde la esfera civil, “la transacción judicial tiene una naturaleza dual, ya que, manteniendo su carácter sustantivo, *la aprobación judicial le confiere un carácter procesal* como acto que pone fin al proceso, con el efecto de hacer posible su ejecución como si se tratara de una sentencia (artículos 1.816 CC y 517 LEC). Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 1ª) núm. 199/2010, de 5 de abril: “(...) En esta circunstancia radica la diferencia entre la transacción judicial y la extrajudicial, ya que esta última no puede ser ejecutada forzosamente si no se obtiene, con carácter previo, un pronunciamiento judicial sobre su existencia y eficacia que sirva de título ejecutivo. *La homologación judicial, sin embargo, no modifica la naturaleza consensual de la transacción como negocio jurídico dirigido a la autorregulación de los intereses de las partes* y, por tanto, aunque las transacciones judiciales puedan hacerse efectivas por la vía de apremio, el artículo 1.817 CC no las elimina de la impugnación por vicios del consentimiento (STS de 26 de enero de 1993). De modo semejante, cabe ejercitar contra el acto de

conciliación con avenencia, que es susceptible de ejecución, la acción de nulidad mediante el juicio declarativo que corresponda (artículos 476 y 477 LEC 1881 y DD 2.ª LEC)” (Fundamento Tercero. NCJ052304).

4.1.1.-Ahora bien pueden plantearse situaciones peculiares en las que el acuerdo transaccional validado judicialmente no es consecuencia de un acuerdo de voluntades propiamente dicho, sino del reconocimiento mutuo de la existencia de un vicio que afecta a la viabilidad del contrato. En tales casos, ¿realmente nos encontramos ante una resolución contractual de *mutuo acuerdo*?

Repárese que esta cuestión obliga a analizar el contenido concreto del acuerdo transaccional de manera que sólo aquéllos que sean fruto de un *genuino* acuerdo de voluntades entre los contratantes se situarán a extramuros de la devolución del artículo 57.1 del TRLITPAJD; y, por el contrario, los que reflejen, pese al acuerdo alcanzado, una disparidad de voluntades acerca del contenido o ejecución del acto o contrato, tendrían vía libre para obtener la devolución.

Mucho nos tememos (a tenor de la regulación actual) que la regla general será la negación del reconocimiento de la devolución en cualquier caso; sin embargo, como excepción, en ocasiones se ha reconocido la misma <sup>13</sup>. Más sencillo son los casos en que la transacción judicial se produce porque la Autoridad judicial considera que la transacción obedece en realidad a la existencia de una condición resolutoria y, por ende, no resultarían equipables al *mutuo acuerdo* del artículo 57.5 del TRLITPAJD <sup>14</sup>.

5.- La imposibilidad de efectuar devoluciones se extiende por mandato legal a otros supuestos; concretamente a la “avenencia en acto de conciliación” y “el simple allanamiento a la demanda”. Con el primero se hace referencia a la posibilidad de instar la conciliación propia de la jurisdicción voluntaria de la Ley 15/2015, de 2 de julio. Dicha vía se halla regulada en sus artículo 139 y siguientes. Y, en particular, el artículo 145.3, conforme al cual “Si hubiere conformidad entre los interesados en todo o en parte del objeto de la conciliación, se hará constar detalladamente en un acta todo cuanto acuerden y que el acto terminó con avenencia así como los términos de la misma, debiendo ser firmada por los comparecientes. Si no pudiere conseguirse acuerdo alguno, se hará constar que el acto terminó sin avenencia”.

Sin intención de profundizar (puesto que no es el *foro adecuado*) la avenencia en el acto de

conciliación (según la mejor jurisprudencia) se asimila a un actuación pre-procesal que tiene por objeto evitar un hipotético (y probable) proceso judicial y que, desde una perspectiva material, presenta una *naturaleza contractual*, pareja a la transacción judicial <sup>15</sup>.

Por tanto, dejando a un lado la naturaleza de la avenencia, no hay duda que si la misma es total o completa, no procederá devolución alguna por el ITP en su día devengado (artículo 57.5 TRLITPAJD). Sin embargo, qué sucede si la avenencia es parcial. En tales casos, ¿queda expedita la posibilidad de obtener la devolución (aunque fuera proporcional) por la vía del artículo 57.1 del referido Texto refundido, siempre que se declarara judicial o administrativamente la nulidad, rescisión o resolución sobre la parte del acto o contrato a la que no alcanzó la conciliación?

Con las debidas cautelas (y en principio) no deberían plantearse obstáculos a esta hipótesis, claro está, siempre que se verifique el cumplimiento de todos los requisitos que prevé el artículo 57.1 del TRLITPAJD.

5.1.- Y respecto al *allanamiento a la demanda* <sup>16</sup>, la ley es taxativa para negar absolutamente la devolución es necesario que nos encontremos ante el *simple* allanamiento <sup>17</sup>; por tanto, en principio, no podrán equiparse al *mutuo acuerdo* los casos de allanamiento parcial en los que se haya formulado demanda reconvenzional <sup>18</sup>.

IV.- Requisitos para obtener la devolución.

Fijadas las dos vías posibles, una que abre la posibilidad de obtener la devolución y otra que la cierra, vamos a centrarnos en la primera. Y, en este sentido, el artículo 57 del TRLITPAJD fija una serie condicionantes para obtener la correspondiente devolución del impuesto devengado y pagado; a saber:

1º.-) La existencia de un acto o negocio que ha sido dejado sin efecto por nulidad, rescisión o resolución declarada por la autoridad judicial o administrativa con carácter firme.

2º.-) Que el referido contrato no haya producido *efectos lucrativos*.

3º.-) Que la devolución se inste en el plazo previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme.

4º.-) Que la resolución del negocio no obedezca al incumplimiento de las obligaciones contractuales por parte del *contratante* obligado al pago del impuesto cuya devolución se solicita.

En consecuencia, la devolución del impuesto

devengado en concepto de ITP y AJD sólo procederá si se cumplen acumulativamente los citados requisitos. Veámoslos por separado.

V.- Contrato dejado sin efecto por decisión judicial o administrativa firme: ¿siempre será necesaria la intervención de la autoridad judicial o administrativa?

1.- La normativa del ITP y AJD condiciona el reconocimiento de la devolución al cumplimiento de lo que en realidad son dos requisitos conectados aunque dispares. El primero exige que el acto o negocio quede sin efecto como consecuencia de una decisión judicial o administrativa que reconozca cualquiera de las tres hipótesis siguientes: nulidad (arts. 1300 a 1314 Cc), rescisión (arts. 1290 a 1299 Cc) o resolución del mismo<sup>19</sup>. Y el segundo (como veremos) será de naturaleza temporal.

Por tanto, para lograr la devolución es fundamental la intervención de un tercero determinado o cualificado (ya sea un juez o una administración) que determine la nulidad, rescisión o resolución de negocio celebrado<sup>20</sup>; aunque excepcionalmente se haya reconocido la devolución en supuestos no ha mediado tal intervención judicial o administrativa<sup>21</sup>.

Ahora bien, hay que precisar que este requisito no se cumplirá en los supuestos de acuerdos transaccionales entre las partes contratantes que, posteriormente, acuden a la autoridad judicial para que lo vise y lograr de esta manera determinados efectos procesales, que (en última instancia) no mutan su naturaleza consensual. Estos casos, conforme hemos expuesto anteriormente (al referirnos a las transacciones homologadas judicialmente), se asimilan al *mutuo acuerdo* entre particulares que, por lo mismo, se tramitan por la vía del artículo 57.5 del TRLITAJD; quedando a extramuros de cualquier devolución<sup>22</sup>.

1.1.- Repárese que se exige una resolución que de forma expresa declare la nulidad, rescisión o resolución del contrato objeto de controversia<sup>23</sup>. Ello implica que cualquier otra decisión de contenido distinto no generará el derecho a la devolución tributaria<sup>24</sup>. Hay que tener en cuenta que lo que, en definitiva, se requiere es una declaración de *nulidad radical*; es decir, que el contrato no despliega efecto (traslativo) alguno. Si así fuera, esto es, pese a los vicios o defectos en que hubiera incurrido sólo resulta anulable y despliega efectos, no procederá el reconocimiento de la devolución instada<sup>25</sup>.

Consecuentemente, resulta necesaria una explícita declaración (judicial o administrativa) de la nulidad contractual; si bien no implica en todo caso (para el reconocimiento de la devolución) la literalidad de tal pronunciamiento; bastando con que el vicio contaminante del negocio jurídico determine inexorablemente la resolución de *raíz* del contrato<sup>26</sup>. Ahora bien, en ocasiones, se ha reconocido la devolución en base a una decisión administrativa que, en puridad, no implica la nulidad o resolución del contrato<sup>27</sup>.

2.- Por su parte, el segundo condicionante, de carácter temporal, exige que la resolución judicial o administrativa que declara la nulidad o resolución del acto o contrato sea *firme*; esto es, que no sea susceptible de recurso alguno, conforme a lo dispuesto en el artículo 207.2 de la LEC<sup>28</sup>.

3.- Ahora bien, hay una excepción para el reconocimiento de la devolución, que no requiere la intervención de la autoridad judicial o administrativa, sino que basta que se encuentre contemplada en el negocio y, en concreto, que “sea consecuencia del cumplimiento de una *condición* establecida por las partes” (artículo 95.1, *in fine*, del Reglamento de ITPAJD). Por tanto, siempre que exista una condición no será necesaria la intervención judicial o administrativa para cumplir con el referido requisito; siendo suficiente con que se verifique el cumplimiento de la misma<sup>29</sup>.

Ahora bien, debe tratarse de una genuina condición; esto es, se requiere que las partes hayan convenido la inserción de un *hecho futuro e incierto* (ex arts. 1113 a 1124 Cc) que condicione la eficacia del negocio<sup>30</sup>. Si no es así, la devolución deberá articularse a través de la intervención del juez o de la autoridad administrativa<sup>31</sup>.

3.1.- Pues bien, el artículo 2.2 TRLITPAJD dispone que “en los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuere suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el registro público correspondiente. Si la condición fuere resolutoria, se exigirá el impuesto, desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según las reglas del artículo 57”.

En los casos de condiciones resolutorias, el cumplimiento de la misma generará una

devolución en los términos señalados en el artículo 57 del TRLITPAJD y, además, la restitución del dominio no dará lugar a una nueva transmisión sujeta a “transmisiones patrimoniales”; tal y como se razona en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3ª) núm. 860/2022, 30 de junio:

“(…) La rescisión del contrato no se produce por circunstancias no previstas en el contrato, al contrario, justamente se produce por causas ya contempladas en el mismo, causas que tienen una solución ya prevista cual es la derivada del Código Civil, es decir, la resolución del contrato mismo desde el momento de su celebración, que no desde el momento de la extinción de la relación contractual. También debe tenerse en cuenta lo que dispone el apartado 1 del artículo 32 RITPAJD, relativo a los supuestos (especiales) de no sujeción, cuya previsión es ésta: “La recuperación del dominio, como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa no dará lugar a practicar liquidación por la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas”, sin que a estos efectos se precise la existencia de una resolución, judicial o administrativa, que así lo declare”. Por consiguiente, la escritura por la que se declare cumplida la condición resolutoria expresa, tal y como se había establecido en la original -reiterada después- escritura de compraventa de la finca con pago aplazado, y en cuya virtud la propietaria de la finca recupera la propiedad de la misma, no dará lugar a la práctica de liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por no estar sujeta a dicha modalidad” (Fundamento Tercero).

3.2.- Consecuentemente, siempre que se verifique la existencia en el acto o contrato de una verdadera condición no será necesario acudir a la decisión de un tercero (ya sea juez o administración) para determinar la nulidad o resolución del negocio y obtener así la devolución correspondiente del ITP y AJD. Ello no dará lugar a problemas cuando la condición se encuentre expresamente regulada en el artículo del contrato; no obstante, ¿qué ocurre con las condiciones implícitas, también se hallan amparadas por el artículo 57.1 del TRLITPAJD?

Como regla de principio, la norma legal y reglamentaria no establecen limitación alguna al respecto; de manera que lo esencial estriba en la constatación de una genuina condición. Si aparece en el negocio, aunque sea implícitamente, no deberían existir obstáculos

para el reconocimiento de la devolución<sup>32</sup>. Como se destaca en la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 4273/2020, de 26 de octubre:

“(…) Tal y como señalan otros Tribunales Superiores de Justicia, entre ellos el Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección 2, en su sentencia 391/2013, dictada en el recurso 1/2009, de 17 de mayo de 2013: “Debemos plantearnos si la remisión del art. 2.2. al art 57 incluye la exigencia de que el cumplimiento de la condición resolutoria se declare “ judicial o administrativamente, por resolución firme”. La respuesta a tal interrogante es negativa, pues desde luego carece de cualquier lógica jurídica o económica que haya que acudir a juicio cuando se cumpla una condición, si ambas partes coinciden en que se ha cumplido y no hay duda ni debate sobre ello. La remisión al art. 57 lo es a las reglas que regulan la devolución, según deriva del propio tenor del art. 2.2, no al supuesto que la desencadena; supuesto que está regulado autónomamente en el art. 2.2. para la condición, y en el art. 57.1 para la resolución del contrato por causas que sí requieren de declaración judicial, tales como las nulidades, causas de rescisión o incumplimientos contractuales. No quiere decir que en tales últimos casos no pudieran las partes pactar una resolución del contrato sin necesidad de acudir a juicio; pero en tal supuesto de circunstancias sobrevenidas y nuevas (o conocidas sobrevenidamente y que implican patologías contractuales) la norma quiere, por razones de seguridad y de evitación de fraude, que todo ello sea declarado judicial o administrativamente, entendiéndose que en otro caso hay simple voluntad de las partes, que genera otra transmisión gravable en sentido inverso a la primera (art. 57.5)” (Fundamento Tercero. NFJ080140).

Ahora bien, debe quedar claro que la condición deberá estar presente en todo caso en el acto o negocio afectado por la resolución, aunque sea implícitamente; pues de lo contrario y salvo que medie en firme la nulidad o resolución acordada administrativa o judicialmente, se corre el riesgo de entender que la rescisión fue fruto del *mutuo acuerdo*<sup>33</sup>.

4.- Finalmente debemos destacar que este requisito (la declaración judicial o administrativa en firme que declara la nulidad, resolución o rescisión del contrato) se agota en sí mismo. La Administración tributaria no puede requerir

ninguna exigencia adicional para conceder la devolución, como puede ser la constancia registral de la declaración judicial que declara la nulidad radical del negocio jurídico; pues supone una extra-limitación que contradice el principio de reserva de ley tributaria<sup>34</sup>.

VI.- ¿La devolución dependerá de que el acto o negocio no haya dado lugar a *efectos lucrativos*?

1.- La devolución se articula en torno a la necesidad de que el acto o negocio rescindido no hay producido *efectos lucrativos* entre las partes intervinientes (artículo 57.1 TRLITPAJD). A estos efectos se precisa que “que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código Civil” (artículo 57.2 TRLITPAJD).

Y, en este sentido, nuestro Código Civil establece que:

“La rescisión obliga a la *devolución de las cosas* que fueron objeto del contrato con sus frutos, y *del precio con sus intereses*; en consecuencia, sólo podrá llevarse a efecto cuando el que la haya pretendido pueda devolver aquello a que por su parte estuviese obligado.

Tampoco tendrá lugar la rescisión cuando las cosas, objeto del contrato, se hallaren legalmente en poder de terceras personas que no hubiesen procedido de mala fe.

En este caso podrá reclamarse la” (art. 1295 Cc).

Por tanto, como regla general, se exige, de una parte, la *devolución de las cosas* (junto con los frutos, en su caso); y, de otra, el reembolso del *precio con sus intereses*. En definitiva, con este requisito el Legislador supedita el reconocimiento de la devolución a la demostración de que el negocio afectado no haya producido efecto *traslativo* alguno entre las partes.

Como se razona en la Sentencia del TSJ de Aragón núm. 512/2004, de 5 de julio, con esta exigencia se constata que “el contrato de compraventa *no produjo* -produzca- *efecto alguno*, lo que en el ámbito fiscal supone, (...), la *inexigibilidad «erga omnes» de cualquier deuda tributaria resultante de la liquidación practicada por la transmisión de dominio derivada de la compraventa declarada nula, ya que dicha transmisión había quedado sin efecto*” (Fundamento Segundo. NFJ020050).

2.- Ahora bien, si hay *efectos lucrativos* entre las partes intervinientes no implica necesariamente que se pierda el derecho a la

devolución de I tributación que ha recaído sobre el negocio o acto declarado nulo o rescindido; sino que la norma fiscal fija una regla especial, posibilitando la rectificación de la liquidación o autoliquidación presentada “tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos” (artículo 57.3 TRLITPAJD). Se trata, en definitiva, de mantener la fiscalidad sobre la parte del contrato que (pese a su nulidad o resolución) ha desplegado ciertos efectos lucrativos y para ello se recurre a las normas del usufructo temporal (ex artículo 10.5 a) TRLITPAJD).

En consecuencia, este requisito no es absoluto o invalidante para la obtención de la devolución tributaria, pero su *quantum* sí se adaptará a las circunstancias del caso concreto. De manera que si se acredita la inexistencia de *efectos lucrativos* (por devolución recíproca de las obligaciones inicialmente contraídas), la devolución se ajustará al montante total de la fiscalidad negocial declarada nula. Por contra, si se verifica la existencia de ciertos efectos entre las partes, subsistirá una parte de la referida tributación.

3.- Por último, hay que referirse a una hipótesis concreta consistente en aquellas situaciones en que la restitución de obligaciones no es posible conforme dispone y prevé el artículo 1295 del Código Civil; dando lugar en su lugar a la satisfacción de una “indemnización de perjuicios” a cargo del causante de la lesión.

En tales situaciones, ¿queda cercenada la posibilidad de instar la devolución del artículo 57.1 TRLITPAJD? En nuestra opinión, la viabilidad de la devolución no desaparece automáticamente; más bien habría que identificar a la parte contratante que ha impedido, con su comportamiento negligente (o mala fe), la restitución originaria que hubiera procedido a partir de la nulidad o rescisión contractual declarada, a efectos de aplicar, en su caso, el mandato previsto en el artículo 57.4 TRLITPAJD.

Entonces, sólo si dicho incumplimiento restitutorio no recayera sobre el contratante “fiscalmente obligado al pago del impuesto” no debería oponerse óbice al reconocimiento de la devolución. Sin embargo, mucho nos tememos que nos encontramos ante una cuestión que deberá ser resuelta por los Tribunales.

VII.- ¿Cuál es el plazo para solicitar la devolución?

1.- El artículo 57.1 del TRLITPAJD señala que

la devolución debe instarse en el plazo previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme. Y el artículo 95.1 del Reglamento del impuesto se encarga de concretar que el citado plazo será de cinco años. No hay duda que la norma legal se está refiriendo al antiguo plazo de prescripción previsto en la LGT de 1963; de ahí la precisión reglamentaria. Sin embargo, es notorio que el vigente plazo no es de cinco sino de cuatro años (artículo 66 IGT/2003).

Entonces, ¿qué plazo hay que considerar: cinco o cuatro años? En nuestra opinión, a estos efectos habría que considerar el plazo de cinco años, pues nos encontraríamos ante un supuesto de ultra-actividad del artículo 64 de la LGT/1963; que, además, encuentra correspondencia con el artículo 95.1 del RITPAJD. No obstante, llegado el caso hay que reconocer que se trata de una cuestión problemática que queda a expensas de la solución jurisprudencial; puesto que podría considerarse aplicable el plazo de cuatro años a tenor de lo previsto en el artículo 66 c) de la vigente LGT; que contempla el referido plazo para solicitar “las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo” y “las devoluciones de ingresos indebidos”. Se trata, en fin, de un tema abierto.

2.- Otra cuestión relacionada con los aspectos temporales de la devolución estriba en la determinación del momento de inicio (*dies a quo*) del meritado plazo; arbitrándose dos posibilidades: o bien a partir del momento en que se efectuó el pago de la deuda tributaria cuya devolución se solicita; o bien acudir a la fecha de firmeza de la declaración (judicial o administrativa) de nulidad, rescisión o resolución del contrato.

En este caso, la norma legal resuelve la cuestión al optar por esta última alternativa; es decir, “a contar desde que la resolución quede firme” (artículo 57.1 TRLITPAJD). Y así se reconoce ilustrativamente en la Sentencia TSJ Castilla La Mancha núm. 395/2018, de 17 de septiembre, al precisar que “(...) el plazo de cuatro años no se computa desde la fecha en que se hizo el ingreso, sino desde la fecha en que quedó firme la sentencia de 22/10/2012.” (Fundamento Primero. NFJ074908); y ello se producirá cuando se hayan agotado las posibilidades de recurso<sup>35</sup>.

3.- Ahora bien qué ocurre cuando la rescisión del negocio no ha tenido lugar a través una declaración, sino que es consecuencia

de la verificación de una condición y, más concretamente, de una condición resolutoria. El artículo 2.2 del TRLITPAJD establece que en tales circunstancias habrá que atenerse al momento o instante en que el hecho *futuro e incierto* se materialice efectivamente; esto es, “cuando la condición se cumpla”. Aquí podrían surgir problemas de prueba a efectos de fijar el *iter temporal* en que la condición se perfeccionó.

VIII.- Frustración de la devolución por incumplimiento de las obligaciones negociales imputable al *contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto*, ¿un supuesto de infracción tributaria impropia de carácter objetivo?

El artículo 57.4 del TRLITPAJD supedita el reconocimiento de la devolución a que la nulidad o resolución contractual no tenga su origen en el incumplimiento de las obligaciones jurídicas por el contratante *obligado al pago del impuesto*. Aparece configurado como una especie de *supra-concepto* que parte de la premisa del cumplimiento (valga la redundancia) de los restantes requisitos necesarios para la obtención de la devolución; es más, precisa que, aún no existiendo *efecto lucrativo* alguno, si el incumplimiento contractual determinante de la referida nulidad resulta imputable al sujeto pasivo del impuesto, “no habrá lugar a devolución alguna” (artículo 57.4, *in fine*, TRLITPAJD)<sup>36</sup>.

En nuestra opinión, la norma presenta una indudable naturaleza sancionadora a tenor tanto de su presupuesto de activación, como de la consecuencia que establece. Efectivamente, en cuanto a su presupuesto de hecho, toma como base un comportamiento antijurídico consistente en que la “resolución” o “rescisión” contractual<sup>37</sup> tenga su origen en el “incumplimiento de las obligaciones” y que, además, resulte achacable a una de las partes contratantes (el *obligado al pago del impuesto*). Y respecto a la consecuencia que se deriva de tal supuesto resulta patente que cercena un derecho (la pérdida de la devolución tributaria solicitada) y, por ende, responde a una finalidad punitiva. Parece, entonces, que el artículo 57.4 del TRLITPAJD tiene una finalidad de castigo (y no sólo disuasoria)<sup>38</sup>.

Lo llamativo del precepto (una vez defendida su naturaleza sancionadora<sup>39</sup>) se encuentra en su vocación de aplicación estandarizada y automática<sup>40</sup>; es decir, sin atender a las razones, motivos o circunstancias que motivaron el incumplimiento obligacional a efectos de constatar

si es consecuencia de un comportamiento negligente o de mala fe imputable al *contratante obligado al pago del impuesto*.

En definitiva y partiendo de una interpretación literal del precepto, basta con la verificación de supuesto infractor para derivar las consecuencia (pérdida de la devolución a que se tenía derecho). Por ello defendemos que la aplicación de dicho precepto debe efectuarse desde una *perspectiva constitucional*, que atienda a las circunstancias subjetivas que desencadenaron el “incumplimiento” y que éstas, a su vez, pongan de manifiesto (cuando menos) una *actitud negligente* imputable al *obligado al pago del impuesto*, que no sea amparable en alguna de las circunstancias excluyentes de la responsabilidad infractora del artículo 179.2 de la LGT. Sólo así, en nuestra opinión, se salvaría la constitucionalidad del artículo 57.4 del TRLITPAJD.

IX.- La restitución consecuencia de haber dejado sin efecto un acto o contrato, ¿genera un nuevo acto sujeto a tributación?

1.- La respuesta a esta cuestión parte de la vía del artículo 57 del TRLITPAJD ante la que nos encontremos. De una parte, tenemos la devolución del artículo 57.1 del TRLITPAJD, que implica la restitución de la situación *originaria*, anterior a la nulidad o rescisión de acto o contrato, como si nunca hubiera existido, no habiendo producido (en principio) efecto alguno entre las partes contratantes. De manera que la referida reposición no generará tributación adicional alguna. Así se reconoce, con relación a las condiciones resolutorias, en el artículo 32.1 del Reglamento ITPAJD que:

“La recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa *no dará lugar a practicar liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas»*, sin que a estos efectos se precise la existencia de una resolución, judicial o administrativa, que así lo declare”.

La razón de esta posición se encuentra en la inexistencia de una nueva manifestación de capacidad económica como consecuencia de esta recuperación; tal y como se condensa en la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 4273/2020, de 26 de octubre:

“(…) Así pues, en los casos de cumplimiento de condición resolutoria establecida en el contrato

(art. 2.2.), o bien de nulidad, rescisión o resolución por declaración judicial o administrativa (art. 57) no sólo las consecuencias de tal retroversión de efectos no están sujetas a gravamen (*pues no ponen de manifiesto una nueva capacidad contributiva*) sino que se devuelve lo ingresado originalmente. La ley regula directamente la devolución, dando por supuesta la no sujeción de las consecuencias de la retroversión.” (Fundamento Tercero. NFJ080140<sup>41</sup>).

Y que el Tribunal Supremo ha refrendado en su Sentencia núm. 860/2022, de 30 de junio, en la que concluye que *“la escritura por la que se declare cumplida la condición resolutoria expresa, tal y como se había establecido en la original -reiterada después- escritura de compraventa de la finca con pago aplazado, y en cuya virtud la propietaria de la finca recupera la propiedad de la misma, no dará lugar a la práctica de liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por no estar sujeta a dicha modalidad”* (Fundamento Tercero. NFJ087046). Se trata, en fin, de genuinos supuestos de no sujeción (ex artículo 20.2 LGT).

2.- Por el contrario, si nos encontramos ante un supuesto de *mutuo acuerdo, allanamiento* o de avenencia del artículo 57.5 del TRLITPAJD, se produce una nueva realidad comercial que no desplaza a la originaria, sino que la continua; de ahí que la norma precise que estemos en presencia de “un acto nuevo sujeto a tributación”. Y así ocurre, por ejemplo, en un contrato de dación en pago de deudas que queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, donde no sólo procederá la devolución del impuesto satisfecho, sino que se considerará como un acto nuevo sujeto a fiscalidad<sup>42</sup>. Aquí, por tanto, habrá plena tributación.

3.- Si bien pueden darse casos en los que sea difícil determinar si procede o no una nueva tributación a resultados de haber dejado sin efecto el primer contrato en base a la facultad de rescisión del artículo 1124 del Código Civil<sup>43</sup>. Estos casos ¿son o no equiparables a la verificación de una condición resolutoria? Repárese que en caso de respuesta afirmativa, no estaríamos ante un nuevo acto sujeto a tributación, sino ante un supuesto de no sujeción equiparable al previsto en el artículo 32.1 del RITPAJD.

Pues bien, a pesar de la complejidad y de la ausencia regulatoria específica, la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 570/2018, de 19 de diciembre, no duda en asemejar la facultad rescisoria del

artículo 1124 del Código Civil (en una permuta que quedó sin efecto) al cumplimiento de una condición resolutoria<sup>44</sup>. Aunque en aras de la seguridad jurídica sería aconsejable una regulación que contemple esta situación.

X.- La compraventa con pacto de retro, ¿puede generar una devolución de los impuestos sufragados originariamente?

1.- En el negocio de compraventa con pacto de retro se establece un derecho a favor del vendedor (denominado retracto convencional), previsto en el artículo 1507 del Código Civil; conforme al cual el vendedor se reserva el derecho a recuperar la cosa vendida (llamado retracto convencional) siempre que se obligue a cumplir los establecido en el artículo 1518 del mismo Código legal y, en concreto, a reembolsar al comprador el precio de la venta, y además, de una parte, los gastos del contrato y cualquier otro pago legítimo hecho para la venta y, de otra, los gastos necesarios y útiles hechos en la cosa vendida<sup>45</sup>.

Pudiera pensarse que el ejercicio por parte del vendedor del retracto convencional genera una devolución del artículo 57.1 del TRLITPAJD, en términos parejos a lo que ocurre (por ejemplo) con el cumplimiento de una condición resolutoria. Sin embargo, el Legislador fiscal ha salido al paso de esta interpretación y cercena expresamente esta posibilidad al establecer que “cuando en la compraventa con pacto de retro se ejercite la retrocesión, no habrá derecho de devolución del impuesto” (artículo 57.6 TRLITPAJD).

2.- En estos casos, los problemas pueden venir de la calificación (artículo 2 TRLITPAJD) que se otorgue la cláusula ya que pueden existir situaciones donde resulte discutible si nos encontramos con un pacto de retro o una condición<sup>46</sup>; así puede ocurrir en una escritura pública de compraventa con pacto de retro (o condición resolutoria), en caso de impago. Este es precisamente el supuesto que se resuelve en la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 1913/2008, de 21 de noviembre, en la que las partes pactaron una peculiar cláusula [“en dicha escritura se pacta como condición resolutoria del contrato en su cláusula TERCERA, «el impago por parte de los compradores de uno de los efectos que representan el pago aplazado», pudiendo rescindir la parte vendedora el contrato, con la restitución a los compradores del 50 % de la parte del precio satisfecha por estos, los compradores,

no satisfacen el segundo pago del precio aplazado, y la parte vendedora ejecuta la cláusula resolutoria del contrato”; Fundamento Primero]; que finalmente es tratada como un pacto de retro, que no genera devolución (“estamos ante una compraventa válida con pacto de retro, en caso de impago, lo cual lleva a la desestimación del recurso”, Fundamento Segundo. NFJ032814). Nuevamente la realidad negocial supera los márgenes de la vigente regulación, generando incertidumbre.

3.- Para el caso que el vendedor pretenda recuperar el dominio de lo vendido, el artículo 1518 Cc obliga a este a restituir al comprador ciertas cantidades entre las que encuentra cualquier “pago legítimo hecho para la venta”. En este sentido, cabe plantearse si, desechada la devolución por la vía del artículo 57.1 TRLITPAJD, la fiscalidad que generó la operación negocial original puede ser reclamada a través de este cauce (ex artículo 1518 Cc) y el comprador (por ejemplo, en una compraventa) puede resarcirse del “impuesto de transmisiones patrimoniales” abonado en su condición de *pago legítimo*.

Somos favorables a esta solución si bien queda la duda (para el caso de discrepancias entre los contratantes) de la jurisdicción competente, ¿la civil, a tenor del fundamento jurídico que sustenta dicha reclamación de cantidad; o la administrativa, en su condición de posible obligación tributaria entre particulares (ex artículo 24 LGT)?

La respuesta no es sencilla y encontrará su solución en función del planteamiento de la cuestión. En este sentido, la Sala Primera del Tribunal Supremo, con relación al IVA, ha señalado que:

“(…) El tema del IVA como el de cualquier impuesto pertenece a la Administración Tributaria y con recurso jurisdiccional en la vía contencioso-administrativo. Fuera de la repercusión del IVA sobre el comprador -sentencias de esta Sala de 12 de febrero de 1992 y 22 de octubre de 1993 y 3 de noviembre de 1995- su atribución viene señalada en la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. La sentencia de esta Sala de 9 de abril de 1992 estimó la competencia de la jurisdicción civil cuando la incursión en el tema del IVA es algo accesorio, pero no cuando se discute tan sólo este tema sin accesoriedad. También la sentencia de este Tribunal de 26 de mayo de 1993 destacó que no corresponde a este orden jurisdiccional

civil y sí a la Administración determinar si una persona se halla sujeta al pago de un impuesto. En definitiva, decidir sobre la idoneidad de la factura, la prescripción de la repercusión a terceros y el tema de la legislación aplicable corresponde a la Administración y a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa -sentencia de 27 de septiembre de 2000-. Mas concretamente, ha señalado la sentencia ya citada, de 3 de noviembre de 1995, que existió abuso de jurisdicción cuando la Sala de instancia entra a conocer como es de la obligación tributaria del recurrente a satisfacer el impuesto del IVA fijando su cuantía y el tipo aplicable, cuestión de la que habrán de conocer los órganos contencioso-administrativos en caso de que se plantease contienda judicial sobre ella” (Sentencia núm. 388/2002, de 25 de abril, Fundamento Segundo. NCJ039014).

Acudiendo al criterio de la accesoriedad cabría concluir (con cautela) que en estos casos la jurisdicción competente, en principio, sería la civil siempre que la petición se limite a reclamar el impuesto satisfecho en la operación original en base a lo dispuesto en el artículo 1518 Cc. Ahora bien, si se suscitaran además cuestiones tributarias (de cuantificación de la obligación tributaria, de prescripción, etc.), no sería descartable acudir a la esfera contenciosa.

XI.- La modificación del canon concesional, ¿puede generar una devolución parcial del ITP ingresado en su día?

1.- Las concesiones administrativas se encuentran sujetas a la modalidad «transmisiones patrimoniales onerosas» (artículo 7.1 B) TRLITPAJD). Asimismo, cuenta con unas reglas especiales a efectos de fijar la base imponible del impuesto (artículo 13 TRLITPAJD). En particular, si se hubiera establecido la satisfacción de un canon periódico en función de la duración plurianual de la concesión administrativa, dicha base será:

*“(…) capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario. Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si*

*la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba de satisfacer durante la vida de la concesión”* (artículo 13.3 b) TRLIPAJD).

Ahora bien, qué ocurre si iniciada la concesión, con posterioridad, se produce una modificación de las condiciones que regulan el pago del canon minorando su importe. En tal caso, ¿se puede instar la devolución del exceso impositivo pagado en concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas» a través del artículo 57 del TRLIPAJD? Repárese que aquí la base imponible se concreta en orden a unas variables que pueden fluctuar durante el tiempo de vida útil de la concesión administrativa, afectando (al menos hipotéticamente) a la cuantificación de la referida base imponible. Por tanto, no resulta descabellado instar una devolución sobre el exceso pagado.

2.- Pues bien, el Tribunal Supremo (Sala 3ª) ha cercenado esta posibilidad a partir de una visión estricta e inflexible del devengo del tributo, como momento en que surge la obligación tributaria principal (artículo 21.1 LGT) que deja inamovible la base imponible posteriormente (a pesar de que ésta ha quedado fijada en la norma en torno a criterios dinámicos, de naturaleza temporal). Así lo resuelve en su Sentencia núm. 220/2023, de 23 de febrero:

*“(…) al momento del devengo es al que debe remitirse la determinación de la base imponible, art. 21.1 de la LGT, "El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa", esto es, a dicho momento, en el que se constituye la concesión administrativa, debe determinarse el valor real de la concesión, y es en dicho momento en que se mide la capacidad económica del contribuyente. La variación del canon se produce, como consta, muy posteriormente y por acuerdo de ambas partes, concesionario y Administración concedente”. Por tanto, continua el Tribunal Supremo, “sólo ha existido una reducción del canon anual en los tres periodos referidos, continuando la concesión*

conforme a las condiciones impuestas para su nacimiento, *por lo que en modo alguno, conforme a la regulación normativa, procede devolución alguna (...)* las concesiones, sin ser contratos, poseen una estructura contractual de carácter bilateral y sinalagmática. *Los elementos de la relación tributaria, una vez fijados los mismos en el momento que identifica la normativa tributaria, resultan ajenos a la voluntad de las partes;* en este caso asistimos a que la variación que se pretende incida sobre el valor real de la concesión, y por ende sobre la base imponible, determinada en el momento previsto legalmente, deriva de la mera voluntad de las partes, concesionario y Administración concedente, y de una modificación de mutuo acuerdo, *sin que dicho elemento estructural básico de la relación jurídica, correctamente determinado en su momento, pueda quedar a merced de la voluntad de las partes.* Insistimos, no concurre ningún supuesto de los legalmente previsto para considerar que estamos ante una devolución por ingresos indebidos” (Fundamento Tercero. NFJ089001<sup>47</sup>).

Somos de la opinión (siguiendo un criterio de pura lógica jurídica) que si la base imponible, por mandato legal, se cuantifica en función de parámetros temporales de duración plurianual, debería quedar expedita una devolución siempre que alguno de los parámetros utilizados sufra una variación a lo largo de la vida de la concesión administrativa otorgada en su día.

XII.- La devoluciones del artículo 57 del TRLITPAJD, ¿generan intereses de demora?

1.- El artículo 57.1 TRLITPAJD al regular la devolución se limita a señalar que se tendrá derecho a “lo que satisfizo por cuota del Tesoro” (en los mismos términos se pronuncia el artículo 95.1 RITPAJD); de forma que se omite cualquier referencia al posible devengo de intereses de demora tributarios (ex artículo 26 LGT). A diferencia de lo que ocurre con los ingresos indebidos que prevén específicamente su generación y cuantificación; concretamente la LGT establece que con el ingreso indebido se “abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 (...) sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución”

(artículo 32.2 LGT). Así fijada la cuestión, el problema se torna evidente, ¿en la devolución del artículo 57 TRLITPAJD resultan exigibles los intereses de demora?

En una primer acercamiento se podría concluir que el hecho de que la norma especial guarde silencio sobre el tema autoriza a afirmar que en estas devoluciones no se abonará el interés de demora alguno. Sin embargo, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en aplicación de la doctrina del enriquecimiento injusto de la Administración tributaria, ha reconocido el devengo de intereses se demora a supuestos de devolución en el Impuesto de Sucesiones sobre la base de un supuesto materialmente idéntico a los aquí analizados con relación al ITP y AJD:

“(…) La sentencia aquí recurrida resuelve un supuesto de petición de devolución de ingresos indebidos a partir de una declaración judicial firme de nulidad de compraventa de inmuebles que habían sido incluidos en el caudal hereditario de la madre del recurrente y por el que había sido satisfecho el Impuesto de Sucesiones conforme al Texto Refundido de la Ley y Tarifa del Impuesto de Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado, en su momento, por Decreto de 6 de abril de 1967.

El artículo 17 de dicho Texto Refundido, insertado en el Título Preliminar, dedicado a las Disposiciones Generales, disponía: “Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuotas del Tesoro, de no haberse hecho el pago mediante efectos timbrados, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y reclame la devolución en el plazo de cinco años, a contar desde que la resolución quede firme.”

*Se trata de un supuesto singular de derecho a devolución, reconocido “ope legis”, como consecuencia de la declaración reconocimiento, judicial o administrativamente, de la nulidad del acto o contrato que en su día fue hecho imponible del Impuesto correspondiente, y ello a través de un precepto que posteriormente se trasplantó al Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprobó el Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para integrar*

el artículo 57.1 del mismo. En todo caso, parece más que evidente que el derecho devolución surgido de la declaración de nulidad de los actos o contratos, que se constituye en hecho imponible del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, debe prolongarse al Impuesto de Sucesiones que hubiera sido satisfecho como consecuencia de la incorporación al caudal hereditario de los bienes o derechos objeto de aquellos.

La doctrina de esta Sala ha contemplado la posibilidad de devolución del Impuestos transmisivos cuando tiene lugar la ineficacia de los actos o negocios jurídicos o contratos que se constituyen en hecho imponible de ellos. Y así en la Sentencia de 18 de septiembre de 1998 (RJ 1998/7883) (recurso de casación número 7413/1992 ), se hizo hincapié en los principios de calificación y de la marginación de la validez de los actos y contratos, pero con expreso reconocimiento del derecho a devolución, caso de que se produzca la declaración de nulidad, a cuyo efecto, se señaló en el Fundamento de Derecho Segundo:

(...)

Pues bien, entiende esta Sala que el caso contemplado en la sentencia impugnada es *un supuesto especialísimo de devolución de ingresos indebidos, derivado de una declaración judicial de nulidad que provoca la ineficacia del hecho imponible* por el que en su día se liquidó el impuesto y que supone, por sí mismo, el derecho a la devolución del importe satisfecho por el Impuesto de Sucesiones o, dicho de otro modo, *el ingreso que fue "debido" inicialmente se convierte automáticamente en "indebido" a consecuencia de la declaración judicial de compraventa de inmueble*, supuesto especial no previsto en el Real Decreto 1163/1990, pero al que hay que considerar incluido en el artículo 1.1 del mismo ("Los sujetos pasivos o responsables y los demás obligados tributarios tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias" ), *y no hacerlo así es tanto como tolerar un enriquecimiento injusto, en detrimento además, de principios constitucionales como los sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la respectiva capacidad económica, igualdad y progresividad* ( artículo 31 de la Constitución).

Lo expuesto justifica el reconocimiento del

derecho a la devolución del ingreso efectuado por el recurrente como consecuencia de la incorporación al caudal hereditario de su madre, de bienes adquiridos por esta última en virtud de compraventa declarada nula en virtud de sentencia, confirmada por la de este Tribunal Supremo de 11 de noviembre de 2002 .

Pero además, el recurrente solicita en su demanda el reconocimiento del derecho al abono de intereses de demora, y así debe hacerse en estricto cumplimiento del artículo 2.2 b) del Real Decreto 1163/1990 , tanto más cuanto éste último derogó los artículos 217 a 219 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales , aprobado por Decreto 176/159, de 15 de enero (Disposición Derogatoria Segunda). Por ello, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo, anulando las resoluciones administrativas y reconociendo el derecho a la devolución del Impuesto satisfecho con intereses de demora. (Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2013, Fundamentos Primero y Cuarto. RJ 2013/3424 <sup>48</sup> ).

2.- El reconocimiento del derecho a percibir intereses de demora deja abierto, a su vez, el tema de su cómputo inicial. En particular, si los intereses moratorios deben exigirse desde el momento en que se efectuó el ingreso (en un principio *debido*). O si, por el contrario, tales intereses deben computarse a partir del momento en que el ingreso se convirtió en indebido (es decir, desde la resolución judicial o administrativa firme que declaró la nulidad, rescisión o resolución del negocio; o, en su caso, se verificó el cumplimiento de la condición resolutoria). O, en fin, si hay que atender a una solución mixta que atienda a la causa concreta que determinó la resolución del contrato (de forma que si la razón fue un supuesto de nulidad radical, el cómputo debería efectuarse desde el mismo momento del pago; mientras que si se encuentra fundado en cualquier otro motivo distinto, se calcularía desde la declaración judicial o administrativa firme o desde el cumplimiento de la condición).

XIII.- A modo de (brevisima) conclusión.

En este trabajo hemos puesto de manifiesto una prolija casuística que aconseja una regulación más precisa y actual de estos supuestos de devolución. En primer lugar es necesario el reconocimiento de su singularidad como un caso de devolución que no se ajusta ni al resarcimiento

consecuencia de un ingreso indebido (pues aquéllos fueron *debidos* en un primer momento), ni a las devoluciones propias de las dinámicas aplicativas de cada tributo (que siempre son *debidas*). No encontramos, en definitiva, ante un *tertium genus* que requiere de una normativa integral *ad hoc* que, como queda dicho, tenga en cuenta su singularidad. A partir de ahí creemos conveniente una reformulación de su supuesto legal habilitante, puesto que la multiplicidad de casos y de situaciones aquí analizados

evidencia que el actual marco regulador se halla claramente superado. Y para ello no se trata tanto de incorporar nuevos requisitos (de fondo, de forma o de naturaleza temporal, etc.), como de atender a la razón jurídico-material que conduce (en un primer momento) a un acto o negocio como querido por los contratantes a (posteriormente) dejarlo sin efecto alguno, a fin de determinar si procede (o no) la devolución del tributo devengado en su día con motivo de la perfección del referido acto o contrato.

## NOTAS A PIE

1. Dicho precepto legal cuenta con desarrollo reglamentario en el artículo 95 del Reglamento del ITPAJD.

2. Cfr., en el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 963/2024, de 32 de mayo, Fundamento Tercero. NFJ093374.

3. Ahora bien, la decisión judicial o administrativa debe conducir a la resolución o rescisión del contrato, si no es así, no procederá devolución alguna (Sentencia TSJ Andalucía núm. 2919/2015, de 30 de diciembre: “(...) el requisito básico para que proceda la devolución es la declaración de nulidad del acto o negocio jurídico que constituye el hecho imponible del impuesto , (...) , como hemos dicho es la escritura de *Obra Nueva y División Horizontal*, escritura que se mantiene al margen de la anulación judicial de la licencia que amparaba la construcción y que por ende no ha sido anulada, lo que implica la falta del requisito básico previsto en la ley a efectos de la devolución” (Fundamento Segundo. NFJ064224).

4. Artículo 2.2 TRLITPAJD: “En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuere suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el registro público correspondiente. Si la condición fuere resolutoria, se exigirá el impuesto, desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según las reglas del artículo 57”.

5. Si la decisión (judicial o administrativa) no dispone dicho resultado, la devolución no tendrá lugar; tal y como se razona en la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 694/2017, de 21 de marzo: “(...) en concreto, se expone en la Sentencia que *no resulta procedente la resolución del contrato, y por eso condena a los demandantes reconvenidos a "equilibrar las prestaciones de las partes en el contrato"*. En definitiva, la Sentencia

*no declara la nulidad, ni la resolución o rescisión del contrato*, por lo que no resulta de aplicación el artículo 57 en que fundamenta la parte actora su solicitud de anulación de la liquidación girada” (Fundamento Quinto. NFJ067115).

6. Así se reconoce en la Sentencia del TSJ de Aragón núm. 376/2022, de 30 de noviembre, respecto a la devolución de una resolución del contrato de permuta que se ha materializado a través de una especie de dación en pago; puesto que “no resulta contrario a derecho el acto impugnado, pues tal como afirma el TEARA, *no puede concluirse que la operación jurídica recogida en la escritura de 8 de febrero de 2011 resulte una dación en pago ,sino la resolución del contrato de permuta* que había sido incumplido ,pues la edificación en la finca por el cesionario no se había producido y como consecuencia, art 1.124 del código civil, la devolución de la cosa por parte de quien incumplió el contrato. Por ello *no existió una transmisión onerosa*, no se da el supuesto que regula el art 7.1 A del RDL 1/1993, ni como hemos señalado, una adjudicación en pago de deudas, art 7.2 A” (Fundamento Cuarto. NFJ091111).

7. Sentencia TSJ Canarias núm. 86/2018, de 27 de marzo: “(...) las liquidaciones se giran como consecuencia de la adquisición de dos fincas, inscritas en un momento posterior en el RP bajo el número de finca NUM001 y NUM005 , inscripción que posteriormente se anula como consecuencia de existencia de doble inmatriculación declarada por sentencia firme de Juzgado de 1º Instancia nº 6 de San Cristóbal de La Laguna de fecha 13-3-2014 , a la vez que reconoce la propiedad, de las transmitidas a favor de tercera persona, determina que *no se hubiera transmitido bien alguno dado que no concurría en el transmitente la cualidad de propietario* (...) Si bien es cierto que no se declara expresamente la nulidad o rescisión de la compraventa, lo cierto es que partiendo de que el Código Civil en su artículo 1261 señala que no hay contrato sino concurren los requisitos siguientes, punto segundo “objeto cierto que sea materia de contrato”, en el presente caso el objeto lo constituían las fincas,

siendo la causa del contrato en su día suscrito la transmisión de la propiedad de las mismas, pues bien, a través de la sentencia aludida se señaló que en modo alguno pudo transmitirse las fincas toda vez que el transmitente no era propietario de las mismas (...) teniendo en cuenta que lo que se vendía no podía ser objeto de transmisión al no ostentar el vendedor la condición de titular del inmueble. En dicha sentencia *el tribunal entiende que dicha escritura era nula de pleno derecho*” (Fundamento Tercero. NFJ071496).

8. Como, por ejemplo, se reconoce en la Sentencia del TSJ de Extremadura núm. 147/2007, de 21 de febrero, donde se reconoce la devolución en base a declarado probado en una sentencia penal: “(...) Y en el caso de autos, *la sentencia penal desmonta el ardid contractual ingeniado por los recurrentes, entre otros, para burlar el pago de las deudas de un tercero, de tal forma que ni adquirieron inicialmente la nave en subasta pública, sino que sólo se prestaron a la comisión de los hechos delictivos y, por ello, tampoco existió auténtica transmisión de la parte del Sr. V... a la Sra. E..., no llegándose a entregar dinero alguno ni en uno ni en otro caso. En suma, la transmisión gravada no existió y, por ello, al igual que ocurre en el caso de rescisión, desaparece el hecho imponible del impuesto. La conclusión de lo expuesto no puede ser otra que la de la procedencia de la devolución del impuesto ingresado*” (Fundamento Cuarto. NFJ026155).

9. Así ocurre en la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 385/2017, de 18 de mayo: “(...) la solicitud de devolución se sustentó en el hecho de la imposibilidad de inscribir la división horizontal en el Registro de la Propiedad *por no ser concedida licencia Urbanística para ello, refiriendo la liquidación un informe de la Secretaria del Ayuntamiento* donde constaba que el único uso del inmueble era vivienda unifamiliar y por tanto no se podía proceder a la división en fincas independientes (...) hemos de considerar, como ya lo hemos hecho en casos similares que si bien no hay declaración judicial o administrativa de nulidad, rescisión ni resolución del acto (...) *la acreditada disconformidad del acto con la normativa urbanística, y la consiguiente imposibilidad para obtener la licencia precisa para la constitución del régimen de propiedad*

*horizontal, supone que tal acto es inexistente y su inscripción en el Registro de imposible práctica, sin que haya producido efecto alguno ni entre las partes ni frente a terceros, no siendo posible presumir de una mera apariencia formal incompleta y sin contenido sustancial propio respecto a la operación en sí un hecho imponible demostrativo de capacidad contributiva en Actos Jurídicos Documentados, máxime cuando, como en este caso, los interesados otorgaran con posterioridad escritura pública rectificativa adjudicándose la finca en porciones proindivisas sobre su totalidad”* (Fundamentos Primero y Segundo. NFJ068742). O en la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 469/2015, de 18 de junio, en la que “(...) la parte actora interesadamente lo que pretende es que se aplique el apartado 1 de ese precepto que se refiere a la nulidad o rescisión de un contrato en virtud de una resolución judicial o administrativa al entender que *el cambio de gestión urbanística por parte de la administración supone tal consecuencia. Nada más lejos de la realidad ya que una cosa nada tiene que ver con la otra. La rescisión o nulidad a que se refiere el precepto debe serlo en virtud de un acto administrativo o judicial expreso, sin que para ello tenga nada que ver que una concreta decisión administrativa sobre la ejecución del planeamiento urbanístico haya podido afectar a los acuerdos o contratos suscritos entre las partes*” (Fundamento Cuarto. NFJ059336).

10. Esto sucede en la Sentencia TSJ Castilla La Mancha núm. 445/2018, de 28 de septiembre, donde la inscripción registral de la compraventa fue suspendida por considerar que la autorización judicial de la tutora de una de las partes no correspondía con el negocio proyectado, solicitándose nueva autorización judicial para los concretos actos a realizar por la tutora del incapaz, que fue denegada por auto del Tribunal; en tal caso, “la devolución al amparo del art. 57 de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y AJD no resulta posible porque no se da el requisito estricto y riguroso de que la nulidad o resolución del contrato haya tenido lugar por decisión administrativa o judicial firme. Ni la resolución del Registro ni la denegación de autorización judicial al tutor son resoluciones que declaren la nulidad o resuelvan el contrato, debiéndose tener en cuenta, como dice el Abogado del Estado, que la inscripción registral

no es constitutiva” (Fundamento Segundo. NFJ074981).

11. En la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 479/2019, de 27 de noviembre, así ocurre: “Mediante escritura pública de 7 de julio de 2014 se formalizó la compraventa de tres sextas partes indivisas, del inmueble sito en el núm. NUM001 de la CALLE000 de Madrid (...) *Ejercitada acción declarativa de dominio e inscripción del mismo en el Registro de la Propiedad con cancelación de asientos contradictorios* por los propietarios del restante 50% del bien inmueble objeto de compraventa, el Juzgado de 1ª Instancia número 26 de Madrid dictó Sentencia de fecha 25 de mayo de 2017, por la que se declaró que los demandantes son propietarios de las 3/6 partes de la finca registral NUM002 del Registro de la Propiedad núm. 22 de Madrid, que el hoy recurrente, Sr. Cirilo, había inscrito a su favor, ordenando la inscripción en el Registro de la Propiedad de la totalidad del inmueble a favor de los demandantes con cancelación de los asientos contradictorios con este dominio declarado (...) En este caso se dan los requisitos objetivos exigidos por este precepto en su primer punto *para que surja el derecho a la devolución*, a saber, la existencia de una sentencia firme que implica la nulidad absoluta o inexistencia del contrato de compraventa de 7 de julio de 2014 y la falta de efectos lucrativos de ese contrato para el recurrente, puesto que en definitiva no adquirió nada ni obtuvo ninguna ventaja patrimonial directa del citado contrato (...) La aplicación de esa doctrina a este supuesto *conduce necesariamente al reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso efectuado por el recurrente como consecuencia de un contrato de compraventa que, a la postre y en virtud de sentencia judicial, no tuvo efecto traslativo del dominio*, con la consecuencia de que el hecho imponible del ITPO devino ineficaz o, más concretamente en este supuesto, nunca llegó a realizarse” (Fundamentos Primero y Segundo. NFJ076980).

12. Sentencia del Tribunal Supremo núm. 651/2016, 4 de noviembre: “(...) Con relación a la doctrina jurisprudencial del mutuo disenso, esta Sala, entre otras, en su sentencia núm. 891/1999, de 2 de noviembre, tiene declarado lo siguiente: [...] La Sentencia recurrida ratifica plenamente la

de primera instancia, la cual disuelve el contrato de ejecución de obra por mutuo disenso. *Ante el incumplimiento de las dos partes contratantes, y ante la apreciación de una voluntad resolutoria en ambas, se aplica la doctrina de la resolución por mutuo disenso por disentimientos unilaterales concurrentes, que si cabe en cualquier contrato (SS. 5 diciembre 1940, 13 febrero 1965, 11 febrero 1982, 30 mayo 1984, con más razón es admisible en los contratos de empresa o ejecución de obra, habida cuenta los preceptos de los artículos 1594 y 1595.3 del Código Civil*”. En el presente caso, la sentencia de la audiencia precisa, además, que aunque no cabe una aplicación analógica de la doctrina del mutuo disenso en sentido estricto, pues se trata de supuestos diferentes; no obstante, las consecuencias resultan similares en el plano del incumplimiento con transcendencia resolutoria, *habida cuenta del recíproco incumplimiento observado en ambas partes*, de su transcendencia o gravedad resolutoria, de la imposibilidad de cumplimiento tardío del contrato por la frustración de su finalidad o fin práctico y, en suma, de los desistimientos unilaterales de las partes concurrentes en sus respectivas solicitudes de resolución contractual. Por lo que su decisión resulta correcta y acertada” (Fundamento Segundo, *in fine*).

13. En la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 725/2010, de 8 de julio, se reconoce la devolución fundada en un acuerdo transaccional homologado judicialmente en el que se reconoce la existencia de vicios ocultos en el inmueble transmitido: “En el presente caso, los ahora demandantes (primitivos vendedores de la finca) *no se allanaron a la demanda en su día presentada por el comprador sino que formularon escrito de contestación*, tal y como se desprende de la documentación adjuntada al escrito de demanda, y la resolución judicial de fecha 8 de enero de 2002 sobre la que se pretende liquidar el impuesto ahora enjuiciado *no procede de un acto de conciliación ni de un allanamiento*, debiendo ser interpretada en este caso, a juicio de la Sala, la excepción que contempla el indicado precepto 57.5 en el sentido de que *no todo mutuo acuerdo excluye la devolución del ingreso efectuado sino tan sólo aquel que pone de manifiesto un acuerdo entre las partes contratantes para eludir un nuevo hecho imponible, lo que no concurre en este caso en el que nos encontramos ante una transacción*

*judicial por la existencia comprobada de vicios ocultos de aluminosis en el inmueble a transmitir, no resultando equiparable al supuesto de autos el previsto en las sentencias alegadas por la representación de la Generalitat en particular la sentencia del TSJ de Madrid de fecha 14 de noviembre de 2002 ya que en dicho supuesto, la resolución del contrato de compraventa no se va a acordar en el marco de un procedimiento ordinario, a diferencia del supuesto que ahora contemplamos en el que nos encontramos ante un acuerdo que va a ser homologado judicialmente, y la transacción efectuada en el acto de la audiencia previa surte los efectos atribuidos a la transacción judicial que tiene los mismos efectos que una sentencia” (Fundamento Cuarto. NFJ041229. Vid., también, la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 310/2010, de 25 de marzo, Fundamento Segundo. NFJ040151).*

14. Como ocurre en la Sentencia del TSJ de Asturias núm. 1351/2013, de 29 de noviembre: “(...) pues el acuerdo lo es para la transacción y porque la resolución, y así se reconoce en el auto, operó por virtud del contenido de la cláusula segunda del contrato, que configura una verdadera condición resolutoria expresa (...) no puede acudir al mutuo acuerdo para excluir la devolución de ingresos, lo que lleva a acordar la devolución de los mismos” (Fundamento Tercero. NFJ056301).

15. Vid., Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid núm. 422/2008, de 14 de julio (recurso n.º 247/2008), Fundamento Quinto (NCJ049508).

16. Tal y como destaca el Tribunal Supremo (Sala 1ª), “(...) conforme a reiterada jurisprudencia (por todas, sentencias 11/2012, de 19 de enero, 571/2018, de 15 de octubre, y 173/2020, de 11 de marzo), *el allanamiento es una manifestación de conformidad con la petición contenida en la demanda, hecha por el demandado al contestar a ella, o en otro momento procesal, y constitutivo de un medio de extinción del proceso a virtud del reconocimiento y conformidad del demandado, que puede comprender todas las materias de carácter privado que sean objeto de pretensión por las partes y que sean disponibles por ellas, porque no es lícito, dentro del orden jurídico,*

*oponerse a que los interesados hagan de lo suyo lo que a bien tengan” (Sentencia del Tribunal Supremo núm. 7/2021, de 18 de enero, Fundamento Segundo).*

17. Sentencia TSJ Madrid núm. 516/2019, de 18 de diciembre: “(...) En la Sentencia de fecha 15/04/2010 dictada por el Juzgado de Primera Instancia nº 33 de Madrid, *se reconoce el allanamiento de la demandada; por ello no procede la devolución interesada puesto que, aunque una resolución judicial firme ha declarado la nulidad del acto o contrato, si ha existido avenencia en acto de conciliación y el allanamiento a la demanda, como es el caso, la devolución no es procedente y así se infiere con toda claridad del precepto” (Fundamento Cuarto. NFJ077558).*

18. Ejemplo de ello, la Sentencia del TSJ de Valencia núm. 17/2020, de 8 de enero: “la compradora( aquí recurrente) *se allanó parcialmente* en cuanto a la resolución del contrato pero oponiéndose a los motivos que determinaron tal resolución, toda vez sostiene este que el contrato no se pudo formalizar por causas imputables a la vendedora, toda vez el solar objeto de venta no había sido inmatriculado en el registro de la propiedad, y no se había procedido a la medición definitiva del solar y a la adecuación de la inscripción registral y catastral, y por ende dicho solar no servía de garantía para la obtención de financiación para su adquisición, solicitando la aquí recurrente la devolución de la suma pagada a cuenta, además de una indemnización por los perjuicios causados, concluyendo la recurrente que no nos encontramos ante el supuesto excluyente de devolución regulado en el artículo tantas veces mencionado de la ley del impuesto de transmisiones patrimoniales. *En este caso no se produjo, como sostiene la administración, “un simple allanamiento a la demanda”, sino que la entonces demandada ejerció demanda reconvenzional, instando también la resolución del contrato pero invocando la responsabilidad de la vendedora, solicitando se condenara a esta a indemnizar daños y perjuicios causados, sin que por ende nos encontremos en el supuesto previsto legalmente que excluye la devolución del impuesto autoliquidado y pagado, pues el legislador en ese caso pretende evitar el posible fraude que*

supone una reventa del inmueble al vendedor, utilizando fórmulas distintas como podría ser el allanarse sin condición alguna a la pretensión resolutoria de la parte contraria, es decir cuando se no suscita contienda judicial entre las partes, supuesto muy alejado del aquí contemplado, donde sí se ejercitaron acciones distintas entre vendedor y comprador, donde difícilmente puede sospecharse que nos encontremos ante un acuerdo tácito entre las partes para revertir el inmueble a la parte vendedora, debiendo por ende estimarse el recurso anulando la resolución recurrida y entrando en el fondo del asunto procede reconocer el derecho de la recurrente a la devolución de la suma ingresada, más los intereses legales correspondientes.” (Fundamento Primero. NFJ077189).

19. En la Sentencia del TSJ de Murcia núm. 145/2017, de 9 de marzo, se reconoce tal carácter cuando la decisión judicial de resolución del contrato tiene su origen en la existencia de una causa legal sobrevenida que hace imposible la consumación del contrato: “(...) Se ha acreditado asimismo, que la falta de licencia no ha sido por causas imputables a los interesados sino por la paralización de los instrumentos de gestión urbanística que determinaron que no se otorgaran licencias en dichos terrenos. En la propia demanda civil que inicia el procedimiento en el que se acuerda la resolución del contrato, se solicita la resolución no por incumplimiento sino por imposibilidad sobrevenida de llevar a cabo la obra proyectada. Considera esta Sala, en definitiva que el contribuyente ha acreditado que la resolución judicial del contrato vino determinada por la imposibilidad legal sobrevenida de ejecutar la edificación proyectada y no por incumplimiento de sus obligaciones derivadas del contrato resuelto y por tanto, concurriendo los requisitos legales previstos para considerar indebidos las cuotas tributarias ingresadas procede acordar su devolución” (Fundamento Segundo. 067225).

20. Por este motivo no generará devolución alguna la nulidad o resolución de contrato efectuada a través de un acta de manifestaciones realizada ante Notario (Vid., Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 1088/2019, de 29 de marzo, Fundamento Tercero. NFJ074481).

21. En la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 2816/2014, de 3 de noviembre, se reconoce la devolución en orden a los vicios ocultos existentes en una operación de compraventa, que resulta aceptado por el vendedor sin intervención judicial alguna: “(...) no todo mutuo acuerdo excluye la devolución del ingreso efectuado ni genera de forma automática un nuevo hecho imponible por la reversión de la propiedad al vendedor, ya que sólo es predicable, conforme a lo expuesto, respecto de aquel que pone de manifiesto un acuerdo entre las partes contratantes para eludir un nuevo hecho imponible, lo que no ocurre en este caso en el que nos encontramos ante una resolución del contrato de compraventa, que aunque aceptada por el vendedor, le viene impuesta por el ejercicio de la facultad de desistimiento del contrato por parte del comprador, al haber aparecido vicios ocultos en la cosa comprada, todo ello al amparo del artículo 1486 del Código Civil . Sostener la tesis contraria conduciría a la siguiente situación paradójica: en el caso de haber acudido el comprador a la vía judicial para obtener la resolución del contrato, por haberse opuesto a ello el vendedor cuando aquel ejerció la opción que el mencionado artículo del Código Civil le confiere, si la resolución contractual se declarase por sentencia firme, no sólo procedería la devolución del impuesto pagado por el comprador, sino que, además, no se generaría un nuevo hecho imponible por la devolución de la cosa al vendedor, al no estar previsto su devengo en tal caso, según se deduce del punto 1 del citado artículo 57, en el que nada se dice al respecto. En definitiva, no puede considerarse la existencia de mutuo acuerdo resolutorio del contrato de compraventa, aunque así se exprese en la escritura pública, cuando ello obedece a la aceptación por el vendedor de la facultad de desistimiento del contrato por parte del comprador, ante la aparición de vicios o defectos ocultos en el bien inmueble comprado” (Fundamento Segundo. NFJ059008).

22. Entre otras, véase la Sentencia del TSJ de Baleares núm. 122/2023, de 21 de febrero, en la que “los representantes de las sociedades compradora y vendedora firmaron un acuerdo transaccional el día 20 de diciembre de 2010, en el cual pusieron de manifiesto su voluntad de reconocer la nulidad de las escrituras de

compraventa y de proceder a la restitución de los establecimientos hoteleros antes del día 1 de enero de 2011. En la misma fecha, los representantes de las sociedades vendedora y compradora comparecieron ante el Juzgado de Instrucción número 4 de Palma, aportando el documento transaccional mencionado. Ambas partes se ratificaron en su contenido y el representante de Rosu Promociones SA afirmó lo siguiente: "aquietarse en su condición de responsable civil a la nulidad de las escrituras de compraventa [...] accediendo a los efectos de dicha nulidad y comprometiéndose a aportar [...] escrito de defensa allanándose al ejercicio de la expresada acción civil de nulidad». El Juzgado de lo Penal número 1 de Palma dictó Sentencia número 474/2011, de 11 de noviembre, en la cual, además de la condena al Administrador citado, declaró en el orden civil la responsabilidad directa de Rosu Promociones SA y la nulidad de las transmisiones inmobiliarias llevadas a cabo" (Fundamento Primero). Pues bien, acto seguido se determina que "la anulación no es fruto de la sentencia penal a la que reiteradamente ya hemos aludido sino del acuerdo alcanzado por las partes el 20/12/2010, el cual es tomado en cuenta en la sentencia penal dictada por conformidad de las partes" (Fundamento Segundo). Y, consecuentemente, se concluye que "conforme a lo dispuesto en el artículo 57.5 TRLTPAJD, esto es, habiendo quedado sin efecto el contrato por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procedía la devolución del impuesto satisfecho" (Fundamento Segundo. NFJ089420).

23. Si con posterioridad a la celebración del contrato inicial, las partes pactan dejarlo sin efecto, no existirá nulidad alguna en el negocio inicial, que siempre desplegó efectos (y, por ende, no procederá devolución); tal y como se reconoce en la Sentencia del TSJ de Murcia núm. 798/2012, de 24 de septiembre, "(...) E incluso la escritura pública de fecha 2-11-2006, mas de tres años después de la primera escritura en la que consta "que las partes pactan expresamente la devolución de la finca transmitida como del dinero entregado como contraprestación". Con lo que *se reconoce la previa transmisión de la finca y entrega de dinero*" (Fundamento Tercero. NFJ049495).

24. Sentencia del TSJ Castilla La Mancha núm. 305/2022, de 28 de octubre: "(...) Palmario resulta que ese presupuesto *no se cumple con el acuerdo de fecha 30 de diciembre de 2014, mero documento privado suscrito entre los iniciales contratantes. Tampoco se cumple con la presentación de la demanda ante la Jurisdicción Civil* (con la que implícitamente se asume la insuficiencia del documento privado) *ni tampoco con el escrito presentado por la representación procesal de la vencedora en el que manifiesta su voluntad de allanarse*. Reiteramos que el precepto *exige que se haya dictado una resolución judicial, firme, que declare o reconozca la nulidad, rescisión o resolución del contrato*. Era, pues, correcto lo razonado en la resolución administrativa que se impugna. Queda pendiente determinar si, en base a lo tramitado en este procedimiento jurisdiccional, podemos concluir que ese requisito o presupuesto se ha cumplido. La respuesta es negativa a la vista de lo certificado desde el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción número 6 de Ciudad Real. Conocemos, través del mismo, que el juicio verbal número 377/2016 ,en el que se dilucidaba la demanda de nulidad del contrato de compraventa, *no ha concluido con una sentencia que declare esa nulidad* (pese al formal allanamiento de la parte demandada) *sino con un Auto de 12 de julio de 2021 que acuerda el archivo del procedimiento*. No nos corresponde concluir en términos diferentes ni, en modo alguno, hacer una valoración diferente o revisar el razonamiento de Jurisdicción Civil" (Fundamento Tercero. NFJ091389).

25. Sentencia TSJ Castilla La Mancha núm. 445/2018, de 28 de septiembre: "(...) Ahora bien, en cualquier caso debe tenerse en cuenta que según la doctrina jurisprudencial civil *este contrato no era nulo radicalmente, como afirma la parte, sino meramente anulable* (véase la reciente sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 10/01/2018, Recurso: 2111/2015). *En tales circunstancias no cabe entender que el hecho imponible no concurriera, y lo que sucedió después no encaja en el presupuesto del art. 57*. Cosa distinta es que la Ley sea escasamente flexible al obligar a acudir a un proceso judicial a quienes pueden estar conformes en que la nulidad concurre y no necesitan embarcarse en un pleito para constatarlo. Es una forma rígida

de garantizar que hay verdadera nulidad y no mera decisión de las partes de enmendar los efectos del contrato, donde se prima la seguridad de la Administración frente a la justicia en determinadas situaciones en las que el efectivo devengo del impuesto no parece ciertamente muy acorde con la realidad económica y jurídica subyacente. Pero la escasa flexibilidad de la Ley no es razón para no aplicarla cuando es clara como lo es en el caso de este precepto y no deja suficiente margen interpretativo” (Fundamento Segundo. NFJ074981).

26. Así ocurre cuando, por ejemplo, el vendedor no ostenta título de propiedad alguno sobre el bien transmitido. En este sentido, véase, la Sentencia del TSJ de Canarias núm. Sentencia 86/2018, de 27 de marzo: “(...) Si bien es cierto que no se declara expresamente la nulidad o rescisión de la compraventa, lo cierto es que partiendo de que el Código Civil en su artículo 1261 señala que no hay contrato sino concurren los requisitos siguientes, punto segundo "objeto cierto que sea materia de contrato", en el presente caso el objeto lo constituían las fincas, siendo la causa del contrato en su día suscrito la transmisión de la propiedad de las mismas, pues bien, a través de la sentencia aludida se señaló que en modo alguno pudo transmitirse las fincas toda vez que el transmitente no era propietario de las mismas. Así lo entendió, igualmente, el TSJ de Madrid en sentencia de 21 de mayo de 2004 en un supuesto en el que se consideraba la escritura de compraventa errónea, teniendo en cuenta que lo que se vendía no podía ser objeto de transmisión al no ostentar el vendedor la condición de titular del inmueble. En dicha sentencia el tribunal entiende que dicha escritura era nula de pleno derecho" (Fundamento Tercero. NFJ071496).

27. El TSJ de Cataluña estima un recurso, confiriendo la devolución en un caso de imposibilidad de inscribir la división horizontal en el Registro de la Propiedad por no ser concedida licencia Urbanística para ello, refiriendo la liquidación un informe de la Secretaria del Ayuntamiento donde constaba que el único uso del inmueble era vivienda unifamiliar y por tanto no se podía proceder a la división en fincas independientes Concretamente, se arguye que “(...) si bien no hay declaración judicial o administrativa de nulidad, rescisión ni

resolución del acto tal y como señala el art. 57 del TR de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD , aprobado por RD Leg. 1/1993, la acreditada disconformidad del acto con la normativa urbanística, y la consiguiente imposibilidad para obtener la licencia precisa para la constitución del régimen de propiedad horizontal, *supone que tal acto es inexistente y su inscripción en el Registro de imposible práctica, sin que haya producido efecto alguno ni entre las partes ni frente a terceros*, no siendo posible presumir de una mera apariencia formal incompleta y sin contenido sustancial propio respecto a la operación en sí un hecho imponible demostrativo de capacidad contributiva en Actos Jurídicos Documentados, máxime cuando, como en este caso, los interesados otorgaran con posterioridad escritura pública rectificativa adjudicándose la finca en porciones proindivisas sobre su totalidad” (Sentencia 385/2017, de 18 de mayo, Fundamento Segundo. NFJ068742).

28. Artículo 207.2 LEC: “Son resoluciones firmes aquéllas contra las que no cabe recurso alguno bien por no preverlo la ley, bien porque, estando previsto, ha transcurrido el plazo legalmente fijado sin que ninguna de las partes lo haya presentado”.

29. Tratándose de condiciones resolutorias, vid., Sentencia del TSJ Andalucía de 18 de junio de 2020 (recurso n.º 362/2019): “(...) Del relato fáctico expuesto en el Fundamento de Derecho precedente resulta: que en el contrato de compraventa (y su rectificación ulterior) las partes *pactaron expresa y formalmente una condición resolutoria* en cuya virtud ante la falta de pago en las fechas que se indicaban de determinadas cantidades aplazadas del precio la parte vendedora podría reinscribir a su favor la finca vendida reteniendo en su poder la totalidad del precio satisfecho hasta entonces; y que según los términos estipulados esa condición se cumplió ante el impago por parte del comprador de dos de los plazos, quedando así resuelta la compraventa con reinscripción de la finca a favor de las vendedoras, a lo que se allanó la compradora. Encontrándonos *en consecuencia ante el segundo de los casos citados, no era preciso para que operase la devolución de lo ingresado un pronunciamiento administrativo*

*o judicial firme que declarase o reconociera la resolución del contrato, pues en estos supuestos bastaría con que se hubiera cumplido -como así ha sido- la condición resolutoria convenida en el contrato”* (Fundamento Cuarto. NFJ084254. Cfr., en el mismo sentido, la Sentencia del TSJ de Asturias núm. 487/2014, de 30 de mayo, Fundamento Tercero. NFJ054969).

30. Conforme establece la Sala 1ª del Tribunal Supremo, “la doctrina define la *condición suspensiva* como aquella de la que depende que se produzcan los efectos del negocio ( art. 1114 CC ), mientras que *la resolutoria* es aquella de la que depende la extinción de los efectos del negocio, es decir, la resolución ( art. 1113 del CC). Por tanto, en la condición suspensiva, mientras esta se produce, solo concurre una expectativa de la producción de los efectos del negocio, por lo que el acreedor solo puede ejercitar las acciones procedentes para la conservación de su derecho ( art. 1121.1º del CC ) ( STS, del 02 de Junio del 2010. Recurso: 343/2006 )” (Sentencia del Tribunal Supremo núm. 398/2012, 28 de Junio, Fundamento Segundo). Y, más concretamente, la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 365/2010, 2 de junio, recuerda que “*el efecto de la condición suspensiva es el de hacer depender la eficacia de lo convenido del acaecimiento de un hecho futuro e incierto* -en este caso que el demandado don Francisco, como vendedor, obtuviera sentencia favorable en el juicio seguido con el nº 1327/80 P ante el Juzgado de Primera Instancia nº 11 de Barcelona - lo que supone que una vez recaída sentencia contraria a los intereses del demandado quedó incumplida la condición para siempre y sin efecto lo convenido, que no puede ser en forma alguna reavivado en sus efectos obligacionales por hechos posteriores al del incumplimiento de la obligación que libremente establecieron las partes, pretendiendo ahora mediante una demanda interpuesta en le año 2004 dar eficacia a un contrato celebrado en el año 1980 con los precios entonces vigentes para el bien de que se trata. Afirma la sentencia de 22 marzo 2010, que la condición suspensiva, como establece la ley (arts. 1113 y 1114 CC) y reitera la jurisprudencia (SS. 6 de mayo de 1.991, 20 de abril de 1.999, 15 de junio de 2004, 9 de diciembre de 2.008, entre otras), *subordina la exigibilidad de la obligación condicionada al suceso futuro e incierto en que consista la condición, de modo que no se*

*produce la plenitud de efectos jurídicos hasta que se cumpla la misma. Por ello, incumplida la condición, no llegó a alcanzar efecto el pacto de venta efectuado entre las partes”* (Fundamento Tercero).

31. Sentencia TSJ Madrid núm. 31183/2010, de 22 de enero: “(...) En el presente caso, sin embargo, no nos encontramos ante el cumplimiento de una condición resolutoria explícita incluida a tal efecto en el contrato, sino ante la facultad de resolución del contrato en aplicación del art. 1.124 CC por incumplimiento de una de las partes de las obligaciones contraídas en el contrato de opción de compra” (Fundamento Tercero. NFJ038590).

32. Sentencia TSJ Murcia núm. 1139/2011, de 21 de noviembre: “(...) Del contenido de dichos documentos entiende que se desprende la conclusión de que las partes hicieron depender la eficacia del contrato de compraventa que originó el ingreso cuya devolución reclama, del cumplimiento de una condición que no se dio y que consistía en que la vendedora obtuviera la autorización del nudo propietario de los terrenos, al margen de alegar que el contrato de compraventa no era válido, ya que CEPESA no obstante no haber obtenido dicha autorización transmitió a la actora el derecho de superficie mediante el indicado contrato de compraventa en contra de lo previsto en la escritura de constitución de dicho derecho de 14 de febrero de 1997 en la que solamente se autorizaba la transmisión total o parcial del mismo a entidades del grupo CEPESA, al que no pertenecía la recurrente. De ahí que las partes mediante escritura de fecha 26 de mayo de 2004 resolvieran el contrato de compraventa referido por no haberse cumplido la referida condición . Comparte la Sala la tesis de la parte actora, ya que examinada la escritura de compraventa de 12 de enero de 2004 se observa que *aunque la referida condición no aparece reflejada expresamente en la misma*, las partes dicen actuar en ejecución de la escritura anterior de 30 de junio de 2003 en la que las partes suscriben un contrato marco de compraventa de estaciones de servicio, en la que la vendedora se compromete a obtener en el plazo de 3 meses la renuncia al derecho de tanto o de retracto de cada nudo propietario o la autorización del mismo de la transmisión,

añadiendo que el caso de que no se pueda llevar a efecto la transmisión por causa independiente a la voluntad de las partes la estación de servicio afectada será sustituida por otra, lo que implica la resolución del contrato” (Fundamento Cuarto. NFJ045972).

33. Sentencia del TSJ de Valencia núm. 433/2016, de 8 de junio: “(...) los hechos acreditados en el proceso no muestran en el contrato de compraventa original de 5-4-2005 ni en la escritura de resolución del mismo de fecha 23-3-2006 *ningún pacto o condición resolutoria, no se evidencia en momento alguno que ese contrato estaba condicionado a alguna causa o condición*, de manera que la resolución de la compraventa tuvo su causa en la libre voluntad de los contratantes,...” (Fundamento Tercero. NFJ064338).

34. Y así se razona en la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 3549/2021, de 19 de octubre: “(...) ya que el artículo 57 antes transcrito exige que por resolución firme se hubiera resuelto el contrato, y en ningún momento exige la ley, ni tampoco el reglamento que la desarrolla, la necesaria constancia registral de tal resolución judicial que declara nulo de pleno derecho el negocio jurídico cuya tributación se pretende reintegrar. Cuando la Administración tributaria en la resolución de 11 de octubre de 2018 impugnada en este proceso señala que no se ha probado que los bienes figuraban a nombre de los vendedores *está exigiendo algo que la Ley no exige*, puesto que la Ley únicamente exige que se declare la nulidad del contrato. En ese sentido, manifiesta la Abogacía del Estado que “ la Administración se limitó a requerir a la parte actora para acreditar el cumplimiento de la sentencia”, *lo cual es contrario a Derecho*, ya que la cuestión civil del cumplimiento de la Sentencia *es ajena a lo exigido por la Ley, que únicamente exige, se reitera, que se declare nulo el contrato por resolución judicial*” (Fundamento Séptimo. NFJ092769).

35. Tal y como se razona en la Sentencia del TSJ de Baleares núm. 294/2013, de 3 de abril: “(...) La administración entiende que la sentencia de la Audiencia Provincial adquirió firmeza en

la fecha en que se dictó (13.01.2004 ), al ser inadmisibile el recurso de casación, por lo que la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada en fecha 1 de diciembre de 2008 estaría prescrita. No se comparte el criterio de la Administración. Conforme al art. 207,2º de la LEC “son resoluciones firmes aquéllas contra las que no cabe recurso alguno bien por no preverlo la ley, bien porque, estando previsto, ha transcurrido el plazo legalmente fijado sin que ninguna de las partes lo haya presentado.”. Frente a la sentencia de la Audiencia Provincial cabía interponer recurso de casación al amparo del ordinal 3º del art. 477.2 de la LEC “ siendo dicha vía la adecuada para acceder a la casación” como se refleja en el propio auto del TS. Cuestión distinta es que luego el recurso de casación se inadmita por no apreciarse en el mismo “interés casacional”, lo que no equivale a que la sentencia de la Audiencia fuese firme desde que se dictó. Prueba de ello es que en el propio auto del TS de fecha 19 de febrero de 2008 se acuerda: “ 2º) DECLARAR FIRME dicha sentencia”, de lo que se desprende que no lo era hasta dicha declaración” (Fundamento Tercero. NFJ051477).

36. La Sentencia del TSJ de Madrid núm. 707/2015, de 3 de septiembre, no reconoce la devolución de ITP en una concesión administrativa que fue resuelta por el Ayuntamiento en base a incumplimientos cometidos por el contratista (Fundamento Segundo. NFJ061201).

37. Repárese que este precepto no será aplicable a los supuestos en que el acto o negocio dejado sin efecto obedezca a una causa de “nulidad” del artículo 57.1 del TRLITPAJD; pues no aparece contemplada en el meritado artículo 57.4 TRLITPAJD; tal y como se reconoce, *a fortiori*, en la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 58/2011, de 3 de febrero: “(...) Esta excepción a la devolución de lo indebidamente ingresado no puede operar en el caso que se analiza dado que lo que hizo el Juzgado de Primera Instancia *fue acoger una causa de nulidad y no de rescisión o de resolución* como exige el precepto. Esto nos lleva a estimar el presente recurso habiendo lugar a la devolución de lo ingresado” (Fundamento Quinto. NFJ043517).

38. Es cierto que el Tribunal Constitucional ha limitado la esfera *de lo sancionador*; de forma que “el carácter sancionador de un acto de las características del que enjuicamos depende, además, de la función que a través de la imposición de la medida restrictiva en la que el acto consiste pretende conseguirse (SSTC 239/1988, FJ 3; 164/1995, FJ 4; ATC 323/1996, FJ 2); en concreto, *si halláramos en el instituto de referencia la presencia de la “finalidad represiva, retributiva o de castigo” que hemos venido destacando como específica de las sanciones (SSTC 239/1988, FJ 2; 164/1995, FJ 4), habrá que concluir que el recargo tiene sentido sancionador; si, por el contrario, la medida desfavorable careciese de tal función represiva no estaríamos en el ámbito punitivo y, por ende, habría que descartar la aplicación de los arts. 24.2 y 25 CE” (STC 276/2000, de 16 de noviembre, Fundamento Tercero). Y en fechas más recientes, nuestro Alto Tribunal ha precisado que “como ha sostenido invariablemente el Tribunal en los casos en los que ha tenido que pronunciarse sobre si una consecuencia jurídica tiene o no carácter punitivo “habrá que atender, ante todo, a la función que tiene encomendada en el sistema jurídico. De modo que si tiene una función represiva y con ella se restringen derechos como consecuencia de un ilícito, habremos de entender que se trata de una pena o sanción en sentido material, pero si en lugar de la represión concurren otras finalidades justificativas deberá descartarse la existencia de una pena, por más que se trate de una consecuencia gravosa. Así, hemos negado la existencia de una función retributiva porque las medidas impugnadas tenían la finalidad de constreñir a la realización de una prestación o al cumplimiento de una obligación concreta (STC 239/1988, de 14 de diciembre, FJ 2), perseguían la simple aplicación del ordenamiento por la administración competente (STC 181/1990, de 14 de noviembre, FJ 4) o, en fin, tenían como único objetivo restablecer la legalidad conculcada (STC 119/1991, de 3 de junio, FJ 3)” (STC 185/2016, de 3 de noviembre, FJ 13). Además, hemos precisado igualmente que una cosa “es que las sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria, y otra bien distinta que toda medida con una finalidad disuasoria de determinados comportamientos sea una sanción [...] pues resulta claro que la función disuasoria de una figura jurídica no determina sin más su naturaleza sancionadora (STC 164/1995, FJ 4; y en el mismo*

sentido STC 276/2000, FJ 4)” (STC 215/2016, de 15 de diciembre, FJ 8, y las allí citadas). *De ahí que este tribunal haya negado carácter sancionador a determinadas medidas que, aunque tenían una función disuasoria, no cumplían al mismo tiempo una función de castigo” (STC 23/2022, de 21 de febrero, Fundamento Segundo).*

39. Consideramos aplicable a este supuesto legal, la doctrina constitucional sentada por el Tribunal Constitucional que reconoce naturaleza sancionadora a los supuestos de responsabilidad tributaria fundados en el comportamiento ilícito del responsable (STC 85/2006, de 27 de marzo, Fundamento Tercero).

40. Ejemplo de ello es la Sentencia del TSJ de Valencia núm. 92/2018, de 21 de febrero: “(...) En nuestro caso, y como bien recoge la contestación a la demanda de la Abogada de la Generalitat, concurren la circunstancias del nº 1 del artículo 57 de la ley del impuesto, pero no es menos cierto que la resolución declarada por sentencia firme obedeció al incumplimiento del comprador de atender el pago aplazado, por lo que - conforme al número 4 de repetido artículo, no procede la devolución instada” (Fundamento Segundo. NFJ070945).

41. Vid., también, Sentencias del TSJ de Valencia núm. 391/2016, de 25 de mayo; Fundamento Cuarto (NFJ064336); y del TSJ Canarias núm. 182/2017, de 7 de abril, Fundamento Cuarto (NFJ069317).

42. Cfr., entre otras, la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 132/2019, de 13 de marzo, Fundamento Segundo (NFJ074631); y la Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 586/2012, de 21 de diciembre, Fundamento Quinto (NFJ050753).

43. Artículo 1124 Cc: “La facultad de resolver las obligaciones se entiende implícita en las recíprocas, para el caso de que uno de los obligados no cumpliere lo que le incumbe. El perjudicado podrá escoger entre exigir el cumplimiento o la resolución de la obligación, con el resarcimiento de daños y abono de intereses en ambos casos.

También podrá pedir la resolución, aun después de haber optado por el cumplimiento, cuando éste resultare imposible. El Tribunal decretará la resolución que se reclame, a no haber causas justificadas que le autoricen para señalar plazo. Esto se entiende sin perjuicio de los derechos de terceros adquirentes, con arreglo a los artículos 1.295 y 1.298 y a las disposiciones de la Ley Hipotecaria”.

44. Sentencia TSJ Madrid núm. 570/2018, de 19 de diciembre: “(...) Se trata de una dicotomía falsa la que pretende establecerse entre condición resolutoria expresa y condición resolutoria implícita o tácita derivada del art. 1.224 CC, ya que esta última no es una verdadera y propia "condición" por tener su origen en la ley y no en la voluntad de las partes, y además, a diferencia de la condición resolutoria propia, no actúa automáticamente, sino que únicamente "faculta" a la parte cumplidora a resolver el contrato. Lo determinante, según entendemos, es que la resolución contractual que en ambos supuestos se produce no tiene su origen en un nuevo concierto de voluntades, sino que deriva del propio contrato anterior que se resuelve, en un caso (condición resolutoria expresa), por plasmarse expresamente en dicho contrato anterior el supuesto determinante de su resolución, y en el otro (facultad resolutoria tácita), por estar dicha facultad implícita en dicho contrato para el caso de que uno de los obligados incumpliere la obligación esencial que le incumbe. En definitiva, al producirse la resolución contractual -tanto en la condición resolutoria expresa como en la facultad resolutoria tácita del artículo 1224 CC - por un efecto inherente al propio contrato anterior que se resuelve, es en dicho anterior contrato en el que tal resolución tiene su origen y *no en un nuevo concierto de voluntades entre las mismas partes, razón por la cual no se da en este caso el hecho imponible del art. 57.5 del RD Legislativo 1/1993 (...) Se trata, entonces, de resolución contractual producida por una condición resolutoria expresa o de resolución contractual producida por el ejercicio de la facultad resolutoria tácita, en ambos casos la transmisión inversa del bien no se produce por un nuevo concierto de voluntades tendente a dicha transmisión, supuesto que sí debe tributar por ITP, sino por haber cesado los efectos del anterior contrato por su propio desenvolvimiento*

y, en concreto, por el efecto retroactivo que es propio, tanto de la condición resolutoria expresa como de la facultad resolutoria implícita, ambas inherentes, en fin, al anterior contrato que se resuelve” (Fundamento Cuarto. NFJ073448).

45. Dicha operación cuenta con una relación especial en el ITPAJD; concretamente en su artículo 14.3 de su Texto refundido y 46 de su Reglamento. En esencia “(...) Se entiende que en tal caso lo que se transmite equivale a los dos tercios del valor del bien, y el derecho que retiene el vendedor vale un tercio del mismo valor. Así se desprende del artículo 14.3 del Texto Refundido en el que se establece que «En las transmisiones de bienes y derechos con cláusula de retro servirá de base el precio declarado si fuese igual o mayor que los dos tercios del valor comprobado de aquéllos» y del artículo 46.3 del Reglamento que dispone que «En todos los casos en que sea necesario valorar el derecho de retracto, se estimará en la tercera parte del valor total de los bienes o derechos a que afecte, salvo que el declarado sea mayor». Por tanto, al constituirse el derecho de retroventa, bajo el punto de vista fiscal, mediante el mecanismo de la retención, no entra en el patrimonio del vendedor derecho alguno que ya no tuviese con anterioridad, y, no existiendo tal desplazamiento patrimonial, no hay, en consecuencia, hecho imponible por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por constitución de derecho real. Así entendido, el valor del derecho retenido, que no es objeto de transmisión, no se liquidará en ese momento. En consecuencia con la anterior consideración del retracto, en el momento de la extinción del mismo, el sistema vuelve a ser parecido al de la consolidación del dominio previamente desmembrado, en el usufructo. Es decir, la liquidación que en dicho momento deba practicarse no es más que una complementaria de la primitiva por la que tributó el comprador al adquirir el bien. Así el artículo 46.2 del Reglamento dispone que «En la extinción del derecho de retraer, por haber transcurrido el plazo estipulado o el legal, se girará al adquirente de los bienes o derechos o a sus causahabientes la correspondiente liquidación complementaria, sirviendo de base la diferencia, si la hubiere, entre la base de la liquidación anteriormente practicada y el total valor comprobado de los bienes». Podríamos decir que no es más que segunda fase

de una única transmisión que se instrumenta en dos momentos distintos. En un primer momento, cuando se transmiten los bienes con pacto de retro, se entiende transmitida tan solo una parte del valor del bien que se estima en dos tercios del valor comprobado de los bienes, salvo que el valor declarado sea mayor, quedando pendiente de transmisión y liquidación, el resto del valor del bien que, finalmente, se adquiere al extinguirse el derecho de retracto, y por ello el artículo 46.2 prescribe que en tal momento se practique la liquidación complementaria que pueda proceder sobre la «diferencia, si la hubiere, entre la base de la liquidación anteriormente practicada y el total valor comprobado de los bienes» (Consulta vinculante DGT núm. V0700/2011, de 18 de marzo. NFC040829).

46. Es ilustrativa de ello la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 69/2009, de 16 de febrero: "(...) Como se indica en la sentencia del T.S. de 30-4-94, Ref. Ar. 1994/3061, Rec. 1862/90, «Por lo tanto, *no todo hecho posterior a la celebración de un negocio jurídico puede ser calificado de condición suspensiva*: sólo puede admitirse tal calificación respecto de aquellos que impiden que el negocio jurídico celebrado produzca sus efectos, pero si este negocio produce los propios del contrato celebrado como es el desplazamiento del bien de uno a otro patrimonio (como en la compraventa de inmuebles lo produce el otorgamiento de escritura pública, según el artículo 1.462 del Código Civil) y mediante un acto de voluntad propio de uno de los contratantes, *el negocio jurídico celebrado queda sin efecto, por haberse reservado uno de los contratantes la posibilidad de recuperar*

*la cosa transmitida, ese negocio jurídico pese a ser futuro, no actúa como condición suspensiva, de una compraventa, porque los efectos de ésta se produjeron ab initio, sino que actúa como lo que es, como un verdadero y propio retracto convencional, puesto que entra de lleno en la definición que de éste se da en el artículo 1.507 del Código Civil, con las consecuencias que ello tiene en el orden fiscal, que no son otras que las de tributar el negocio jurídico celebrado como una compraventa sometida a retracto convencional, que es, en definitiva lo que hizo la Administración» (Fundamento Segundo. NFJ034590).*

47. También, la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 926/2023, de 6 de julio, Fundamento Tercero (NFJ090377).

48. En aplicación de esta doctrina legal, la Resolución del TEAR de Valencia de 21 de noviembre de 2022 (RG 46/01533/2019), respecto a la devolución del artículo 57.1 TRLITPAJD, concluye que "el TS, invocando el principio de prohibición de enriquecimiento injusto y de capacidad económica, entiende que, pese a la regulación específica de este supuesto particular de devolución, que sólo trata la devolución del importe satisfecho en el Tesoro, ello no obsta para junto al mismo se hayan de abonar intereses de demora (...) a quien ingresó el, en un principio, ingreso debido por el devengo del impuesto, convertido después en un ingreso indebido por ser declarado nulo de pleno derecho el contrato del que traía su causa" (Fundamento Sexto).

## TRIBUNAL SUPREMO.....4

● SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª) CON INTERÉS CASACIONAL EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS A LAS CCAA. AÑO 2024.

### 1. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP).....42

- 1.1. Sentencia nº 632/2024, de 15 de abril. Recurso nº 9082/2021.
- 1.2- Sentencia nº 1236/2024, de 9 de julio. Recurso nº 1913/2023.

### 2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITPAJD).....44

- 2.1. Sentencia nº 114/2024, de 25 de enero. Recurso nº 6077/2021.
- 2.2. Sentencia nº 364/2024, de 1 de marzo. Recurso nº 7146/2022.
- 2.3. Sentencia nº 731/2024, de 30 de abril. Recurso nº 7737/2022.
- 2.4. Sentencia nº 937/2024, de 29 de mayo. Recurso nº 6389/2022.
- 2.5. Sentencia nº 1255/2024, de 11 de julio. Recurso nº 7448/2022.
- 2.6. Sentencia nº 1485/2024, de 23 de septiembre. Recurso nº 1525/2023.

### 3. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD).....54

- 3.1. Sentencia nº 24/2024, de 10 de enero. Recurso nº 572/2022.
- 3.2. Sentencia nº 174/2024, de 1 de febrero. Recurso nº 4295/2022.
- 3.3. Sentencia nº 261/2024, de 16 de febrero. Recurso nº 4295/2022.
- 3.4. Sentencia nº 265/2024, de 19 de febrero. Recurso nº 5126/2022.
- 3.5. Sentencia nº 684/2024, de 23 de abril. Recurso nº 7570/2022.
- 3.6. Sentencia nº 1114/2024, de 24 de junio. Recurso nº 6969/2022.

● 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) Y EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI). AÑO 2024.

- 1.- Sentencia nº 4/2024, de 8 de enero.....63
- 2.- Sentencia nº 339/2024, de 28 de febrero.....65
- 3.- Sentencia nº 426/2024, de 11 de marzo.....66
- 4.- Sentencia nº 516/2024, de 21 de marzo. Recurso nº 8462/2022.....68

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª) CON INTERÉS CASACIONAL EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS A LAS CCAA. AÑO 2024.

### 1. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

1.1. Sentencia nº 632/2024, de 15 de abril. Recurso nº 9082/2021. Punto de conexión/lugar de liquidación: arts. 31.2 Ley 22/2009, de 18 de diciembre y arts. 148 y ss. Real Decreto 1065/2007, de 27 de junio

#### a. Cuestión que presenta interés casacional:

Determinar si la competencia de una Comunidad Autónoma para liquidar el Impuesto de Patrimonio depende únicamente de la correcta identificación del punto de conexión -lugar de la residencia habitual del obligado tributario- o, por el contrario, es exigible una previa modificación del domicilio fiscal por la vía del procedimiento de comprobación de domicilio fiscal de los artículos 148 y ss. del Real Decreto 1065/2007.

#### b. Posición de la Sala:

El Tribunal Supremo estima recurso de casación interpuesto contra la sentencia del TSJ Andalucía, sede en Málaga, que desestimó el contencioso-administrativo interpuesto frente a la resolución del TEAR Andalucía que estimó las reclamaciones formuladas por las obligadas tributarias en relación con la liquidación tributaria por el concepto de Impuesto sobre el Patrimonio de los ejercicios fiscales 2015 y 2016, ordenando la retroacción de actuaciones del recurso núm. 813/2021 al momento anterior a dictar sentencia, debiendo la Sala de instancia resolver sobre el resto de cuestiones de fondo planteadas en la instancia.

#### c. Fundamentos jurídicos:

Reiteradamente se ha señalado por la doctrina que la residencia es una figura que reviste una gran importancia en materia tributaria por cuanto que determina la sujeción al poder tributario del Estado, o de la Comunidad Autónoma a la que se haya cedido el rendimiento del impuesto -en este caso, del Impuesto sobre el Patrimonio- producido en su territorio. La normativa existente en materia tributaria, en concreto las Leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, establecen determinados criterios como determinantes de la residencia fiscal de las personas físicas y de las personas jurídicas, respectivamente. Dichos criterios deben interpretarse de forma que reflejen una vinculación real y efectiva con el territorio, en este caso, de la Comunidad Autónoma.

En el caso que se examina, no resulta controvertido que el punto de conexión a efectos del impuesto sobre el patrimonio es el de residencia habitual, pues así lo recoge el artículo 31.2 de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, al señalar que "[...] Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio".

El concepto de residencia habitual es una cuestión fáctica, existente con independencia del lugar en que el contribuyente tenga formalmente señalado como domicilio fiscal. La residencia habitual se refiere al lugar donde una persona vive de manera regular, es decir, donde se establece su residencia principal. Para su determinación se tienen en cuenta diversos factores, como la permanencia en el lugar, el tiempo que se pasa en él, la existencia de vínculos familiares, laborales o económicos, etc.

A su vez, el domicilio fiscal es el lugar donde una persona es considerada residente a efectos fiscales, lugar en que la administración tributaria puede comunicarse con el contribuyente (notificaciones...). Es importante tener en cuenta que el domicilio fiscal no tiene por qué coincidir necesariamente con el domicilio habitual o el lugar de residencia habitual del contribuyente. De otro lado, tampoco resulta controvertido en el caso que se enjuicia, que ambas Administraciones tributarias afectadas -Andalucía y Madrid- estaban conformes en que el punto de conexión a efectos del IP, residencia habitual de doña Lourdes en los ejercicios 2015 y 2016, se situaba en Andalucía.

Partiendo de tales premisas, esto es, que el punto de conexión a efectos del impuesto sobre el patrimonio es la

residencia habitual y que ese punto de conexión se situaba en Andalucía, cabe concluir que no resultaba necesario que la Administración que gestiona el impuesto tuviera que tramitar, con carácter previo al ejercicio de su competencia, un procedimiento de modificación del domicilio fiscal, cuando lo determinante es el punto de conexión y no el domicilio fiscal que, como hemos visto, puede no coincidir.

En efecto, considera esta Sala, en términos coincidentes con los de la parte recurrente en casación, que ello implica la sustitución del concepto legalmente previsto para determinar la competencia de la Administración que gestiona el IP (residencia habitual), por el concepto de domicilio fiscal, y, asimismo, supone que la citada competencia administrativa, una vez constatada (tras la inspección de la Administración Tributaria Estatal y la aquiescencia de ambas Administraciones Tributarias autonómicas), no pueda ser ejercida sino que ha de quedar supeditada a la tramitación de un procedimiento previo, como es el de modificación del domicilio fiscal.

Tal y como admite el Abogado del Estado, las normas citadas como infringidas por la recurrente no hacen mención a que el ejercicio de la competencia de gestión del tributo por parte de una Comunidad Autónoma quede sujeto o condicionado a la declaración formal de cambio del domicilio fiscal. En esos casos, producido el cambio de punto de conexión, como aquí ha acontecido, surtirá efectos, sin que se exija una modificación previa del domicilio fiscal.

Asimismo, considera la Sala que no puede justificarse la necesidad de tramitar un procedimiento previo de modificación del domicilio fiscal, en que dicha condición, impuesta a la Administración, supone una garantía para el obligado tributario que las Comunidades Autónomas han de respetar, pues es obvio que el obligado tributario podrá alegar sobre la efectiva realidad del cambio del punto de conexión, tanto en relación con las actas -en este caso de disconformidad- incoadas por la Administración, como en la posterior vía de revisión económico administrativa y jurisdiccional.

#### d. Contenido interpretativo fijado.

La competencia de una Comunidad Autónoma para liquidar el Impuesto de Patrimonio depende de la correcta identificación del punto de conexión -lugar de la residencia habitual del obligado tributario-, sin que resulte exigible una previa modificación del domicilio fiscal por la vía del procedimiento de comprobación de domicilio fiscal de los artículos 148 y ss. del Real Decreto 1065/2007.

## 1.2- Sentencia nº 1236/2024, de 9 de julio. Recurso nº 1913/2023. Contribuyentes no residentes. Interpretación del art. 9 de la LIRPF (por remisión del art. 5 de la LIP) y del art. 4 DEL Convenio de Doble Imposición (CDI) con Reunión Unido. Criterio para determinar la residencia fiscal en España.

#### a. Cuestiones que presentan interés casacional:

1. Determinar, si a efectos del Convenio entre España y el Reino Unido vigente en 2014, es bastante para acreditar la residencia con la aportación de un certificado expedido en el Reino Unido que acredite la residencia fiscal en dicho estado, pero en que no se certifica que el contribuyente esté sujeto en él por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en dicho país.

2. Si la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa, precisar si la expresión " núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, puede interpretarse en el sentido de que para que se entienda cumplido tal criterio prima el hecho de que el interesado tenga en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario, aun cuando sus ingresos procedan en mayor medida de otros países.

3. Por último, si la respuesta a la primera pregunta fuera negativa, aclarar si es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el CDI, requiriendo para ello de una interpretación autónoma y separada de las normas internas que alberguen conceptos similares y, más específicamente, si la "regla de desempate " prevista en el artículo 4.2 CDI, consistente en el "centro de intereses vitales" es equiparable al concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) LIRPF.

#### b. Posición de la Sala:

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto por el obligado tributario contra sentencia del TSJ Cataluña, que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR relativa al Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2014

#### c.- Contenido interpretativo fijado.

Se reitera la doctrina jurisprudencial establecida en la STS de 12 de junio de 2023 (rec. cas. 915/2022) sin que las

circunstancias del caso que examinamos permitan que nos adentremos en el problema que plantea la cuestión de interés casacional identificada al apartado 1 del auto de admisión, ya que en el caso litigioso la Administración tributaria del Reino de España no ha cuestionado el alcance ni la validez del certificado de residencia fiscal en el Reino Unido expedido por las autoridades competentes de dicho Estado a favor del Sr. Olegario, lo cual no excluye, concurriendo también en el mismo las circunstancias que determinan la condición de residente fiscal en España, por radicar aquí el núcleo de sus actividades e intereses económicos, conforme al artículo 9.1.b) LIRPF, que se produzca un caso de conflicto de residencia, por doble residencia fiscal, que debe resolverse conforme a las reglas de desempate del Convenio de Doble Imposición.

Respecto a la cuestión 2, la expresión "núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, debe interpretarse en el sentido de que para que se entienda cumplido tal criterio es preciso atender al conjunto de actividades e intereses económicos del interesado, por lo que deberá ponderarse, además del lugar de obtención de sus rentas, la localización de su patrimonio inmobiliario y mobiliario, así como aquel lugar desde donde se realiza la administración y gestión del mismo, así como cualquier otro vínculo que resulten relevante para localizar el núcleo de sus actividades e intereses económicos.

Por último, respecto al apartado 3 de la cuestión de interés casacional, hemos de reiterar la doctrina establecida en la STS de 12 de junio de 2023, y declarar que, ante una situación de conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el Convenio de Doble Imposición, requiriendo para ello de una interpretación autónoma en relación con las normas internas que alberguen conceptos similares. Específicamente, la regla de "desempate" prevista en el artículo 4.2 del Convenio de Doble Imposición suscrito por el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña, consistente en la determinación del "centro de intereses vitales" que es más amplio, aunque no opuesto, al concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

## 2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITPAJD).

**2.1. Sentencia nº 114/2024, de 25 de enero. Recurso nº 6077/2021. Modalidad: AJD. Hecho imponible: documento notarial de formalización de división en régimen de propiedad horizontal y extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción. Procede la liquidación únicamente por la extinción del condominio, al ser la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común.**

### a. 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.

### b. Posición de la Sala:

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto por la Administración de la Comunidad Autónoma de Castilla y León contra sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, que estimó el recurso contencioso-administrativo promovido por el obligado tributario frente a la resolución TEAR relativa a liquidación en concepto de ITP-AJD en su modalidad de actos jurídicos documentados, devengado por la división horizontal de un edificio efectuada en escritura pública de "extinción de comunidad".

### c. Fundamentos jurídicos:

Aun admitiendo a los solos efectos dialécticos la tesis que postula el escrito de interposición, en cuya virtud, la división de la Propiedad Horizontal, en sí misma, no extinguiría el condominio, en el presente caso es evidente que la finalidad que determinó dicha división horizontal fue, precisamente, poner fin a esa situación de comunidad con la consiguiente adjudicación de los inmuebles a cada propietario.

Por lo demás, no cabe obviar que ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad, de modo que, cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común (art 400 del Código Civil). Pues bien, sentada esta premisa, la división en Propiedad Horizontal opera como un mecanismo de extinción del condominio, dado

que, a tenor del apartado segundo del artículo 401 del Código Civil, si se tratare de un edificio cuyas características lo permitan, a solicitud de cualquiera de los comuneros, la división podrá realizarse mediante la adjudicación de pisos o locales independientes, con sus elementos comunes anejos, en la forma prevista por el artículo 396 del Código Civil, esto es, procediendo a la división en Propiedad Horizontal.

Portanto, 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

Precisamente, la no concurrencia de tales circunstancias justificó que, en nuestra sentencia 516/2020 de 19 de mayo, rec. 4432/2017, ECLI:ES:TS:2020:1100, llegáramos a una conclusión diferente. En efecto, en aquel caso analizamos -a los efectos de su sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de AJD-, una serie de operaciones urbanísticas que contextualizaban unas transferencias de unidades de actuación, apreciando que las mismas no resultaban necesarias para proceder a una agregación de fincas y su posterior segregación al existir en el caso particular varias posibilidades para la cesión de aquellas, de manera que no se trataba de unas operaciones obligatorias para la reordenación del área.

En definitiva, en aquel caso estábamos ante "operaciones jurídicas, que podrían haber sido diversas, pero de las cuales las partes optaron por varias de ellas porque su resultado les pareció más satisfactorio que realizar una cesión de UAs manteniendo el pro indiviso inicial, o respetando las fincas en su estado originario" lo que nos permitió concluir que tales actos "no eran necesarios para la transferencia urbanística, aunque encaminados a dicha operación, y porque su contenido excede de la mera transferencia de Uas entre las fincas, permaneciendo además una de las fincas en indiviso."

A diferencia de lo enjuiciado en aquel asunto, en el presente recurso de casación no hay ninguna finca que permanezca en pro indiviso 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.

Resta significar que se trata, por lo demás, 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 NUM004) y de 9 de junio de 2021 (reclamación NUM005), oportunamente traídas a colación por la abogacía del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación.

d. Contenido interpretativo fijado.

Se reitera el criterio expresado en la STS de 18 de octubre de 2023:

"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".

**2.2. Sentencia nº 364/2024, de 1 de marzo. Recurso nº 7146/2022. Comprobación de Valores. Desde que la Administración solicita un dictamen de peritos para verificar el valor del bien, la Administración ha iniciado un procedimiento de comprobación de valores y en ese momento se deberá notificar la incoación al interesado.**

a. Cuestión que presenta interés casacional:

Determinar si en la tramitación de un procedimiento de comprobación de valores, que se tramita como un procedimiento autónomo de gestión tributaria, ha de considerarse que las actuaciones que desarrolla la Administración para justificar su iniciación por entender que no se corresponde el valor declarado con el valor real determinado por la propia Administración, suponen el inicio del procedimiento, o por el contrario, suponen actuaciones previas anteriores al inicio del plazo de caducidad de seis meses que otorga la LGT, cuyo comienzo vendría determinado por la fecha de la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración al obligado tributario.

b. Posición de la Sala:

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto por la Administración de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha contra sentencia TSJ de Castilla-La Mancha, que estimó, en materia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados.

## c. Fundamentos jurídicos:

Cuando la Administración, mediante sus servicios técnicos, emite una primera o previa valoración de los bienes está comprobando su valor, comprobación que solo puede realizarse en un procedimiento administrativo tributario. El art. 57.4 LGT admite que la comprobación de valores se practique dentro de un procedimiento autónomo, cuyo único objeto sea precisamente la comprobación, en cuyo caso "deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los arts. 134 y 135 de esta ley" o que pueda tener un carácter incidental dentro de otro procedimiento sea de gestión o de inspección, supuesto al que se refiere la expresión "cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento".

La consideración de los dictámenes e informes sobre valoración de los bienes como actos propios del procedimiento resulta clara, por otra parte, a tenor de los efectos que el ordenamiento jurídico tributario atribuye a dichas actuaciones de solicitud de informes periciales de los órganos técnicos de la Administración.

Pues bien, no cabe negar la naturaleza de los informes o dictámenes como elementos situados dentro del procedimiento administrativo, como por otra parte se deduce de lo dispuesto en el art. 104.2 LGT, sobre interrupciones justificadas a efectos de la duración máxima del procedimiento, aspecto desarrollado por el art. 103 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 y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, Reglamento de Actuaciones Tributarias que enumera, entre otros, a los dictámenes recabados de otros órganos o unidades de la propia Administración como uno de los supuestos en los que se considera justificada, en los límites dispuestos, la interrupción del plazo de duración máxima del procedimiento.

Por otra parte, es obvio que el ejercicio de muchos de los derechos reconocidos al contribuyente en el art. 34 de la LGT requieren, para su pleno ejercicio, del marco de un procedimiento formalizado. Sería el caso del derecho a conocer el estado de tramitación de los expedientes en los que sea parte, o el derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.

Por tanto, desde que la Administración tributaria solicita un informe de valoración a través de una de sus unidades, donde se encuadra el perito que emite el dictamen, se realizan actuaciones para comprobar el valor de los bienes inmuebles y, en consecuencia, se ha iniciado el procedimiento de comprobación de valores, sin que pueda producirse un diferimiento del efecto iniciador, a efectos del cómputo del plazo de caducidad del procedimiento, a la fecha de otro acuerdo, este formal, de incoación y propuesta de liquidación.

Ciertamente la Administración podrá notificar conjuntamente la propuesta de liquidación y la valoración, posibilidad contemplada en el art. 134.1 LGT, si dispone de los datos necesarios para ello, pero no podrá practicar primero la comprobación que se deja pendiente de poner en conocimiento del interesado hasta que la Administración estime oportuno incoar el procedimiento, eludiendo así el cumplimiento del plazo para resolver. No tendría sentido, ya se ha dicho, que, si la solicitud de informe no se produjera dentro del procedimiento, que el art. 103 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, de actuaciones tributarias, se atribuya a tal actuación el efecto de interrupción justificada del procedimiento, por todo el periodo transcurrido desde la remisión de la petición hasta que el órgano competente reciba los dictámenes. Si hay interrupción justificada es, simplemente, porque está dentro de procedimiento, pues en otro caso, resultaría indiferente a efectos del plazo máximo de duración de los procedimientos.

## d. Contenido interpretativo fijado.

Desde que solicita un dictamen de peritos para verificar el valor del bien, la Administración ha iniciado un procedimiento de comprobación de valores, y en ese momento se deberá notificar la incoación al interesado.

**2.3. Sentencia nº 731/2024, de 30 de abril. Recurso nº 7737/2022. Modalidad: AJD. HECHO IMPONIBLE: EXTINCIÓN DE CONDOMINIOS: operación extintiva en la que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin mediar compensación por exceso de adjudicación: sujeción a ITP improcedente: tributación en concepto de IAJD: irrelevancia, a efectos fiscales, del hecho de que los bienes adjudicados hubieran sido adquiridos e incorporados a los condominios en virtud de distintos títulos de adquisición. Reitera doctrina STS nº 719/2024, de 26 de abril**

## a. Cuestión que presenta interés casacional:

Determinar en qué modalidad del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados queda

gravada una operación por la que se extinguen dos condominios en los que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación y precisar si tiene alguna relevancia que los bienes adjudicados hubieran sido adquiridos e incorporados a los referidos condominios en virtud de distintos títulos de adquisición.

b. Posición de la Sala:

El Tribunal Supremo estima recurso de casación contra sentencia del TSJ de las Islas Baleares, que casa y anula, para estimar en su lugar, el recurso contencioso-administrativo contra la resolución TEAR Islas Baleares, relativa a liquidación provisional dictada por la Agencia Tributaria de las Islas Baleares en concepto de ITP-AJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales onerosas, declarando contraria a derecho el acuerdo de liquidación correspondientes al ITP-AJD (modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas) y reconociendo el derecho a la devolución del ingreso indebido junto con los intereses de demora devengados.

c. Fundamentos jurídicos:

Se trae a colación doctrina de la DGT que, por lo demás, resulta pacífica, asumida por la Administración tributaria, y al respecto son de señalar no sólo la CV 2889/21, de 17 de noviembre, que es traída por la parte recurrente, sino otras como la CV 2739/21, de 10 de noviembre. En esta última se trata de un supuesto de propiedad en proindiviso de dos hermanas de varios inmuebles adquiridos en distintos momentos y por distintos títulos, por herencia paterna, por herencia materna y por compraventa; se pregunta por la adjudicación en pleno dominio de las dos fincas urbanas que proceden de la herencia de su padre, completando su adjudicación con fincas de las otras comunidades de bienes, para lo cual formarían dos lotes de inmuebles de valor equivalente, sin mediar compensaciones en metálico; la respuesta, en caso de disolución simultánea de varias comunidades, se remite a la sentencia del TS de 30 de octubre de 2019.

"En síntesis, lo que el Tribunal Supremo determina en esta sentencia es que, en la disolución de comunidades de bienes sobre bienes indivisibles, si las prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, resultará aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y, consecuentemente, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. A este respecto, también cabe la formación de lotes equivalentes y proporcionales a adjudicar a cada comunero en proporción a sus cuotas de participación, en cuyo caso es indiferente que los bienes sean o no indivisibles, pues lo principal es que los lotes sean equivalentes y proporcionales a las cuotas de participación de los comuneros. En definitiva, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás o mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); y ello, con independencia de que la compensación sea en metálico, mediante la asunción de deudas del otro comunero o mediante la dación en pago de otros bienes. En este último caso, en opinión del Tribunal Supremo, solo tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de bienes privativos de un comunero al otro, pero no la de bienes que ya estaban en condominio, pues en tal caso no se produce transmisión alguna, sino disolución de una comunidad de bienes con especificación de un derecho que ya tenía el condómino que se queda con el bien.

En el supuesto planteado se aprecia la existencia de diversas comunidades de bienes, dos de origen hereditario que incluyen cada una varios inmuebles, y una tercera constituida que incluye un único inmueble adquirido por compraventa. En dichas comunidades participan exclusivamente dos comuneras y para su disolución se formarían dos lotes de inmuebles de valor equivalente, sin mediar compensaciones en metálico, por lo que parece que se cumplen los requisitos anteriormente expuestos para su tributación por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

En cualquier caso, cabe advertir que, en principio, la determinación de si la concurrencia de una pluralidad de bienes propiedad de las mismas personas supone la existencia de una o varias comunidades de bienes constituye una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse con carácter definitivo, y que deberá ser valorada, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria competente para la gestión del tributo."

Caso el visto semejante al que nos ocupa. También en la misma línea la CV 2096-22, de 30 de septiembre. Como pone de manifiesto la parte recurrente, el Derecho tributario no ofrece un concepto propio de comunidad de bienes ni tampoco existe en las normas fiscales un tratamiento general y completo de la disolución o extinción del condominio, de suerte que, caso a caso, la jurisprudencia ha ido desarrollando una doctrina a propósito, sobre la base de la regulación ofrecida por el

## Derecho Civil.

En este caso resulta estéril, desde el punto de vista fiscal, la polémica que sugiere la parte recurrida sobre la existencia de una o de varias comunidades de bienes, en tanto que, como apunta la parte recurrente, dentro del ámbito civil se reconoce, también el llamado patrimonio colectivo, en el que un patrimonio conformado por bienes y derechos perteneciente en común a varias personas procedente de distintos negocios jurídicos intervivos y/o mortis causa que, en caso de no regularse especialmente como en algunos supuestos, se rige por las normas civiles propias de la comunidad de bienes; sin que al efecto sea relevante ni el título de adquisición, ni si se conformó mediante negocios jurídicos simultáneos o sucesivos.

En el presente caso, sin dificultad cabe identificar esta figura, pues existen comuneros idénticos, los dos hermanos, que mantienen la misma participación en la sucesiva adquisición de los distintos bienes que componen el citado patrimonio en común. Conforme a la normativa civil, los comuneros no están obligados a permanecer en la comunidad, por lo que cualquiera tiene derecho a separarse de la comunidad, dando lugar a una disolución parcial o total, en este caso se extingue la comunidad, produciéndose la especificación material según participación en los bienes existentes, no hay traslado de titularidad cuando se cumple la equivalencia y proporcionalidad respecto de la adjudicación de los bienes conformadores de la comunidad.

En este contexto, conforme a las normas fiscales, art. 7.2.b), únicamente quedan sujetos los excesos de adjudicación declarados, con alguna excepción; pues, como ha dicho este Tribunal, lo importante es que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico perseguía con claridad el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifican los derechos que correspondían al comunero que transmite sus participaciones, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal en ambos condominios, incluso mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, y, finalmente, que los condueños no han obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, y en consecuencia, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

### d. Contenido interpretativo fijado.

Está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados la operación por la que se extinguen los condominios en los que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación, sin que tenga relevancia a efectos fiscales que los bienes adjudicados hubieran sido adquiridos e incorporados a los condominios en virtud de distintos títulos de adquisición.

**2.4. Sentencia nº 937/2024, de 29 de mayo. Recurso nº 6389/2022. Existe mutuo acuerdo y, por tanto, se aplica el artículo 57.5 TRLITPAJD, en las situaciones en las que se ha declarado judicialmente la resolución de un contrato, en cuanto ambas partes solicitaban su resolución, pero reprochándose mutuamente el incumplimiento de sus respectivas obligaciones, discrepando en las consecuencias derivadas de la resolución contractual.**

### a. Cuestión que presenta interés casacional:

Determinar si cabe considerar la existencia de mutuo acuerdo a los efectos del artículo 57.5 del TRLITPAJD o, por el contrario, debe aplicarse el supuesto del artículo 57.1 del TRLITPAJD, en aquellos supuestos en los que se ha declarado judicialmente la resolución de un contrato sin apreciar el incumplimiento contractual de las partes, cuando ambas partes estaban conformes en dejar sin efecto dicho contrato, pero se imputaban recíprocamente, como causa de la pretendida resolución, el incumplimiento de las respectivas obligaciones del contrato y discrepaban, por tanto, de las responsabilidades derivadas de la resolución contractual.

### b. Posición de la Sala:

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto frente a la sentencia del TSJ Castilla y León recaída en el recurso contencioso-administrativo, sobre ITPAJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, de modo que se confirma y con ella los actos y resoluciones de los que trae causa.

### c. Fundamentos jurídicos:

El artículo 57, apartados 1 y 5, del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone:

" 1 .Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad,

rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme (...)

5. 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. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda".

Por su parte, el artículo 95 Reglamento del ITPyAJD, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, establece en sus apartados 1 y 5, lo que sigue:

" 1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años, a contar desde que la resolución quede firme.

No será precisa la declaración judicial o administrativa cuando la resolución sea consecuencia del cumplimiento de una condición establecida por las partes. (...)

5. 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. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda".

En la presente ocasión, tal como se desprende de la sentencia firme de 18 de julio de 2019, del Juzgado de Primera Instancia núm. 7 de Valladolid, se ha resuelto el contrato por mutuo acuerdo, puesto que la figura del mutuo disenso, en suma, constituye una manifestación de voluntad concurrente y concorde. Se parte, como queda dicho en la sentencia que ambas partes quieren la resolución del contrato, discrepan exclusivamente sobre las consecuencias indemnizatorias que dicha resolución lleva aparejada. Siendo así, este supuesto no tiene cabida en el apartado 1 del artículo 57 del TRLITPAJD, sino en el apartado 5 del mismo precepto, que excluye la devolución cuando el contrato, como es el caso, queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes, mutuo acuerdo que concurre incluso en los casos en los que, como sucede en el caso enjuiciado, se haya entablado un proceso judicial para zanjar las consecuencias económicas de dicha resolución. Las partes, por mutuo disenso, aceptaron resolver el contrato, y desde esta óptica de mutua aceptación de la extinción de sus obligaciones, discrepan a la hora de afrontar las consecuencias de los mutuos incumplimientos, concluyendo la sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 7 de Valladolid en los términos indicados, que pretendieron dar término a las relaciones contractuales.

Señala la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 13 de enero de 2021, rec. 3132/2017 que: "En el mutuo disenso se persigue dejar sin efecto el contrato, pero el mutuo disenso no implica una atribución de culpa o dolo a una de las partes, sino la voluntad concurrente de ambas de no cumplir lo pactado, dejándolo sin efecto. Para que exista mutuo disenso debe existir una voluntad común, que cumpla con los requisitos del consentimiento para la formación del contrato: consentimiento sobre el objeto y la causa ( sentencia 169/2016, de 17 de marzo), se trata de un nuevo negocio jurídico dirigido a dejar sin efecto una relación obligacional preexistente ( sentencia 39/2015, de 16 de febrero)"; "el mutuo disenso, como negocio jurídico, requiere de su propia y autónoma existencia, con sus presupuestos de validez y eficacia, de forma que precisa su plasmación expresa o su constatación inequívoca a través de la doctrina de los actos propios llevado a cabo por las partes ( sentencia 639/2012, de 7 de noviembre)".

d. Contenido interpretativo fijado.

Se considera la existencia de mutuo acuerdo y, por tanto, resulta aplicable el artículo 57.5 TRITPAJD, en las situaciones en las que se ha declarado judicialmente la resolución de un contrato, en cuanto ambas partes solicitaban su resolución, pero reprochándose mutuamente el incumplimiento de sus respectivas obligaciones, discrepando en las consecuencias derivadas de la resolución contractual.

2.5. Sentencia nº 1255/2024, de 11 de julio. Recurso nº 7448/2022. Modalidad: AJD. Base imponible. Arrendamiento financiero, ejercicio anticipado del derecho de opción de compra. La base imponible de AJD en la celebración de una escritura pública en la que se ejerce el derecho de opción de compra, previsto en el contrato, que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero, viene constituida por el valor declarado, coincidente con el precio previsto en el contrato para el ejercicio de la opción de compra. A tal efecto, la base imponible ha de tomar en consideración no solo el valor residual del bien transmitido, sino las cuotas pendientes de amortizar. REITERA DOCTRINA STS 1495/2022, de 16 nov.

a. Cuestión que presenta interés casacional:

Determinar cómo ha de cuantificarse la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, modalidad actos jurídicos documentados, en el caso de que se formalice en escritura pública el ejercicio de un derecho de opción de compra que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero. En particular, especificar si la base imponible ha de tomar en consideración las cuotas pendientes de amortizar o únicamente el valor residual del bien transmitido.

b. Posición de la Sala:

El Tribunal Supremo estima recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid contra sentencia del TSJ Madrid, que casa y anula para desestimar, en su lugar, el recurso contencioso-administrativo contra la resolución TEAR Madrid estimatoria parcial de la reclamación económico-administrativa formulada frente a la liquidación provisional girada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados -AJD-, confirmando la resolución administrativa impugnada.

c. Fundamentos jurídicos:

1) Partiendo de que el principio de capacidad económica, en esta modalidad legislativa que tipifica un impuesto indirecto, aparece bastante desleído, lo cierto es que la remisión al régimen legal del arrendamiento financiero nos lleva a considerar que, en un negocio como el que nos ocupa, el valor económico del contrato aquí escriturado coincide con el precio pactado para esta eventualidad, la compra del bien, en el contrato de arrendamiento financiero, tal como consignó en su autoliquidación la entidad recurrente.

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

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

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

5) La previsión del artículo 4 del texto refundido de la ley del impuesto no nos sirve de pauta interpretativa. Dice así el precepto: "A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo

documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa".

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

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

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

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

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

Sin embargo, lo cierto es que, en aplicación del art. 30.2 TR, ha de estarse para fijar la base imponible al valor declarado y, por remisión de éste, al valor económico del contrato que tenga por objeto el ejercicio anticipado del derecho de opción de compra que forma parte del negocio de arrendamiento financiero. Es cierto que en esa opción existe un precio cierto, un valor económico identificable como tal que debe ser el que determine, aun con las imprecisiones legales, la base imponible. De no ser así, también habría doble imposición -o reiteración de partidas ya incluidas- con ocasión de la celebración en escritura pública de negocios jurídicos que tuvieran por objeto la modificación revisión o resolución o extinción de otros anteriores.

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

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

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

d. Contenido interpretativo fijado.

A fin de determinar cómo ha de cuantificarse la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados en

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

**2.6. Sentencia nº 1485/2024, de 23 de septiembre. Recurso nº 1525/2023. Modalidad: Operaciones societarias (OS). En una escritura pública que formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial, como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una única convención a efectos de su gravamen y, por tanto, tributa solo por la modalidad de operaciones societarias. La segregación y adjudicación de la finca constituye un antecedente necesario para poner fin a la situación de indivisión que implica una comunidad de bienes, realice o no una actividad empresarial. Lo relevante es valorar la finalidad perseguida y la relación estructural entre ambas operaciones, hasta el punto de que si la primera es presupuesto inexcusable y antecedente de la disolución de la comunidad sólo puede apreciarse la existencia de una única convención.**

**Doctrina reiterada por las SSTs 1515/2024 y 1516/2024, de 26 de septiembre.**

**a. Cuestión que presenta interés casacional:**

Determinar si, en el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una o dos convenciones a efectos de su gravamen y si, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias; o también puede gravarse por el impuesto sobre actos jurídicos documentados.

**b. Posición de la Sala:**

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto por la Junta de Andalucía contra sentencia del TSJ Andalucía, sede en Sevilla, que estimó el recurso frente a la resolución del TEAR que desestimó la reclamación formulada por el obligado tributario contra la liquidación dictada por el concepto de Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD.

**c. Fundamentos jurídicos:**

Tras traer a colación determinada jurisprudencia (STS núm. 1286/2023, de 18 de octubre de 2023 (rec. cas. 3891/2021), y SSTs núm. 114/2024 y 115/2024, de 25 de enero de 2024 (rec. Cas. 6077/2022 y 7253/2022, respectivamente), la Sala examina si la referida jurisprudencia resulta aplicable a la presente controversia.

Al igual que acontecía en la STS de 18 de octubre de 2023 (rec. cas. 3891/2021), no se cuestiona que un mismo documento o contrato pueda comprender varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, de modo que se exija el derecho señalado a cada una de aquéllas al amparo del artículo 4 TRLITPAJD. De igual forma, tampoco se discute que lo sujeto a gravamen es el documento notarial (art. 27.1.a del TRLITPAJD) que, en el presente caso y a los efectos que nos ocupan, integraba la segregación y adjudicación de la finca matriz a los comuneros, junto con la disolución de la comunidad de bienes.

Partiendo de estas premisas, debemos precisar que la constitución de la propiedad horizontal tiene por objetivo crear, previamente a la adjudicación de los pisos o locales, las fincas registrales independientes que permitan su transmisión separada a cada uno de los futuros propietarios. Pues bien, la Sala no alberga duda alguna de que la operación contemplada en el presente recurso de casación -segregación- es semejante a la división horizontal, consistente, esta vez, en la división de una finca matriz en varias para su adjudicación inmediata en pleno dominio a los anteriores comuneros, de modo que cada comunero recibirá otra finca registral independiente proporcional a su cuota en la finca indivisa inicial.

En consecuencia, tanto en el caso de la división en propiedad horizontal, como en la disolución de una comunidad de bienes, ya se efectúe o no una actividad económica, nos encontramos con mecanismos válidos para llevar a cabo la extinción del condominio ( artículo 401 CC), debiendo recordar, en los mismos términos que expresamos en la sentencia de 18 de octubre de 2023, cit., que: "no cabe obviar que ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad, de modo que, cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común ( art 400 del Código Civil)."

Lo relevante, a los efectos examinados, es que la segregación de la finca y la adjudicación a los comuneros de su parte

proporcional resulta inexcusable para conseguir, precisamente, la disolución de la comunidad de bienes. Esto implica que la doctrina jurisprudencial expuesta anteriormente resulta plenamente aplicable en tanto que la segregación y adjudicación es necesaria para conseguir la extinción del proindiviso.

En consecuencia, carece de justificación obligar a tributar dos veces por el ITPAJD, aunque se trate de modalidades distintas (operaciones societarias y actos jurídicos documentados) por considerar que nos hallamos ante dos operaciones diferentes, la primera por la segregación y adjudicación de la finca, y la segunda, por la disolución de la comunidad. Lo decisivo es que ambas operaciones se integran en la misma escritura pública notarial, se celebran en unidad de acto, y se formalizan de forma simultánea con la consiguiente adjudicación a cada propietario, lo que pone de relieve el carácter meramente instrumental de la segregación y adjudicación en relación con la disolución de la comunidad. Ambos negocios jurídicos son interdependientes, habiendo entre ellos una unidad causal y una única manifestación de capacidad económica.

Se insiste, pues, en que la disolución de la comunidad de bienes opera como un mecanismo de extinción del condominio sobre la finca objeto de explotación económica, dado que, al tratarse de una finca matriz, la división podrá realizarse mediante otras fincas menores, del mismo modo que se lleva a cabo la adjudicación de pisos o locales independientes, con sus elementos comunes anejos, en la forma prevista por el artículo 396 del Código Civil en el caso de la división en propiedad horizontal.

Además, no se puede olvidar que, con carácter general, el ejercicio de la acción de división de la cosa común ( artículo 400 del Código Civil) o de la comunidad de bienes, no da lugar a la existencia de ninguna alteración en la composición del patrimonio de los contribuyentes, ya que con estas acciones únicamente se especifica la participación indivisa que corresponde a cada uno de los copropietarios en el bien, o bienes, de que se trate. En cuyo caso, tampoco cabe actualizar a efectos fiscales el valor de los bienes y derechos adjudicados a los comuneros, ni su fecha de adquisición.

No obstante, para que opere lo previsto en el 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, es preciso que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacer la indivisión se correspondan con la cuota de titularidad que cada copropietario ostente con anterioridad en el bien, o bienes, de titularidad común, ya que, en caso contrario, es decir, si alguno de los comuneros se adjudica de más, sí se produce una alteración en la composición del patrimonio de quien se atribuye de menos y, por lo tanto, una ganancia o pérdida patrimonial por su déficit de adjudicación, con la consiguiente actualización del valor y de la fecha de adquisición del bien, o bienes (o de la parte de los mismos) a los que se impute dicho exceso de adjudicación (en sede de quien se atribuye más de lo que le corresponde). Lógicamente, del mismo modo, se produce una alteración patrimonial (y, por lo tanto, una ganancia o pérdida) si, en lugar de dividir un bien ostentado en común, se acuerda su entrega íntegra a una de las partes, previo pago a la otra de una compensación, en metálico o en especie. Así lo hemos manifestado en STS de 10 de octubre de 2022 (rec. 5110/2020).

Esto es, la inexistencia de alteración en la composición del patrimonio de cada contribuyente como consecuencia de la disolución de la comunidad avala precisamente el carácter instrumental de la operación de segregación y adjudicación de las fincas para alcanzar el verdadero fin del negocio jurídico, que se ciñe a la disolución de la comunidad de bienes.

En último término, procede hacer alguna precisión en relación con la interpretación literal a que hace referencia la Administración recurrente en relación con el artículo 61 RITPAJD.

Como es sabido, las disoluciones de las comunidades de bienes sujetas en su constitución a la modalidad de "Operaciones Societarias", por realizar actividades económicas, se consideran como disoluciones de sociedades a los efectos del impuesto, de modo que deben tributar en esta misma modalidad sobre el importe de los bienes, derechos o porciones que se adjudiquen a cada comunero. Esto impide la tributación de estas mismas operaciones por la cuota variable de la modalidad de "actos jurídicos documentados" (documentos notariales).

Por el contrario, las disoluciones de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades económicas, y que, por tanto, no se encuentran gravadas por "operaciones societarias", quedan sujetas a la modalidad de "actos jurídicos documentados", y tributan tanto por la cuota fija, como por la cuota variable, cuando se formalicen en escritura pública y resulten inscribibles, entre otros, en el Registro de la Propiedad.

A estos efectos, el apartado 2 del artículo 61 del RITPAJD señala que la disolución de las comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, en las que las adjudicaciones guarden la debida proporción, sólo tributan, en su caso, por la modalidad de "actos jurídicos documentados".

No se comparte la interpretación que efectúa la Administración autonómica recurrente, pues dicho precepto se encarga de describir el hecho imponible en relación con las "operaciones societarias", pues se ubica en el Título II dedicado exclusivamente a dichas operaciones. Esto es, el precepto aborda la descripción del hecho imponible relacionado con las operaciones societarias, de modo que en relación con la disolución de las comunidades de bienes se encarga de clasificar

las mismas con relación a si efectúan o no actividades empresariales para luego especificar si se produce o no el hecho imponible relacionado exclusivamente con las operaciones societarias.

No existe, pues, base para efectuar una interpretación a sensu contrario de forma extensiva. En definitiva, la finalidad de este precepto no es delimitar el hecho imponible de la modalidad actos jurídicos documentados, sino que únicamente trata de concretar que aquellas disoluciones de comunidades de bienes que no realizan actividades empresariales no devengan operaciones societarias.

#### d. Contenido interpretativo fijado.

En el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial, como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una única convención a efectos de su gravamen y, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias.

### 3. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD).

3.1. Sentencia nº 24/2024, de 10 de enero. Recurso nº 572/2022. HECHO IMPONIBLE: adquisiciones inter vivos a título lucrativo: suscripción de participaciones en determinados fondos de inversión por los cónyuges, casados en régimen económico-matrimonial de gananciales, a nombre de ambos, pero empleando para ello dinero de carácter privativo de uno de ellos: inexistencia de una donación entre los cónyuges por el importe suscrito: consideración como una aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales, siendo ésta la beneficiaria del acto, sin que se trate de un negocio entre los cónyuges: no sujeción.

#### a. Cuestión que presenta interés casacional:

Determinar el régimen y tratamiento fiscal, en los supuestos en los que los cónyuges (casados en régimen económico matrimonial de gananciales) suscriben participaciones a nombre de ambos en determinados fondos de inversión empleando dinero de carácter privativo de uno de los cónyuges, discerniendo si la suscripción de dichos fondos por parte de uno de los cónyuges (el esposo que no es propietario original del dinero) constituye el hecho imponible del art. 3.1.b) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones al entender que ha recibido una donación del otro cónyuge por el importe suscrito o, por el contrario, teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales, la convierte a ésta en beneficiaria de tal acto, sin que se trate de un negocio entre los cónyuges.

#### b. Posición de la Sala:

El Tribunal Supremo estima recurso de casación interpuesto contra sentencia del TSJ de Asturias, que casa y anula para, en su lugar, estimar recurso contencioso-administrativo contra resolución TEAR que anula, así como las liquidaciones por ISD de las que trae causa.

#### c. Fundamentos jurídicos:

Interesa ahora destacar, por lo que luego se dirá y su relevancia en el ámbito fiscal, que la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales, en modo alguno constituye una donación al otro cónyuge, 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. Ha de rechazarse, pues, que la aportación se haga a favor de persona física alguna; la aportación de un bien privativo realizada a favor del otro cónyuge constituye un negocio jurídico completamente distinto del que nos ocupa. No es, por tanto, un negocio entre los cónyuges; el bien aportado no llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge -sin perjuicio del resultado de la liquidación de la sociedad de gananciales, y el posible beneficio indirecto fruto de la aportación-; es erróneo, por tanto, entender que el bien privativo aportado a la sociedad de gananciales pasa a ser copropiedad de ambos cónyuges.

Desde la perspectiva del Derecho civil la aportación gratuita de un bien privativo a la sociedad de gananciales es un negocio atípico del Derecho de Familia que da lugar a un desplazamiento patrimonial y correlativa adquisición, y cuyo rasgo característico y definidor, en lo que ahora interesa, es su gratuidad. A falta de un tratamiento singular de la figura en las normas tributarias, visto que no estamos ante un negocio jurídico oneroso, tiene su encaje, en principio y sin perjuicio de lo que a continuación decimos, en "cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, "intervivos", que constituye uno de los hechos imponibles del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, art. 3.1.b) de la Ley 29/1987. Analizada la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, y conceptuada como patrimonio separado, carece la misma de personalidad jurídica.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se autodefine como impuesto directo y subjetivo, cuyo objeto es gravar los

incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por personas físicas. Conforme al principio de legalidad, reserva de ley que prevé el art. 8.c) de la LGT, debe determinarse por ley los obligados tributarios. Ya se ha dicho que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones posee carácter personal, por lo que, en principio, dada la relación entre el sujeto pasivo con el presupuesto objetivo, esto es la adquisición del sujeto pasivo del bien objeto de la transmisión lucrativa, legalmente circunscrito a las personas físicas, la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, no puede ser sujeto pasivo del impuesto; pues legalmente, con la matización que a continuación se hace, el sujeto pasivo del impuesto debe ser una persona física; se excluye tanto las personas jurídicas, como los entes sin personalidad, por lo que en principio la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, que carece de personalidad jurídica, no puede ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El art. 35.4 de la LGT considera que además de los obligados tributarios que contempla el apartado 2, tendrán la consideración de obligados tributarios "las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición", si bien lo supedita a que una norma con rango de ley así lo prevea expresamente. En el caso que nos ocupa ni norma especial al efecto, ni la Ley del Impuesto, que sí prevé supuestos en los que se recogen instituciones a las que se le otorga dicha condición de forma indirecta o más compleja, así en supuestos de sustituciones hereditarias, fideicomisos, reservas o repudiaciones de las herencias, por ejemplo, en cambio, nada se prevé respecto de sociedades de gananciales o, más extensamente, respecto de patrimonios separados. Por lo que las sociedades de gananciales, adquirente y beneficiaria del bien privativo aportado gratuitamente por uno de los cónyuges no puede ser sujeto de gravamen por el impuesto sobre donaciones.

De lo dicho anteriormente se desprende que la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a su sociedad de gananciales no se encuentra sujeta al ITPAJD, ni puede ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Donaciones la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, en tanto que sólo puede serlo las personas físicas y aquellas instituciones o entes que especialmente se prevea legalmente, sin que exista norma al efecto respecto de la sociedades de gananciales, y sin que quepa confundir la operación que nos ocupa, en la que el beneficiario es la sociedad de gananciales, con la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a favor del otro cónyuge.

A través del presente recurso de casación nos reafirmamos en la doctrina de nuestra sentencia 295/2021 de 3 de marzo, rec. 3983/2019, doctrina que se ha proyectado de forma intensa en el ordenamiento jurídico tributario como ilustra, entre otras circunstancias, el elevado número de consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos asumiéndola (entre otras, resoluciones V2032-22 del 21 de septiembre de 2022; V1920-22 de 8 de septiembre de 2022; V0484-23 de 1 de marzo de 2023; y V1623-23 de 08 de junio de 2023).

Recordemos que, como hemos visto, en la sentencia 295/2021 de 3 de marzo, rec. 3983/2019, abordamos la aportación de un bien privativo de un cónyuge a la sociedad de gananciales, desde una perspectiva exclusivamente tributaria, rechazando que se produjera el hecho imponible del Impuesto de Sucesiones y donaciones.

d. Contenido interpretativo fijado.

Un supuesto en el que, como el enjuiciado, los cónyuges, casados en régimen económico matrimonial de gananciales, suscriben participaciones a nombre de ambos en determinados fondos de inversión empleando dinero de carácter privativo de uno de ellos, no conforma una donación en favor del otro cónyuge por el importe suscrito ni, por tanto, el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, al resultar beneficiaria la sociedad de gananciales.

**3.2. Sentencia nº 174/2024, de 1 de febrero. Recurso nº 4295/2022. HECHO IMPONIBLE: AUMENTO DEL JUSTIPRECIO RECONOCIDO POR SENTENCIA JUDICIAL TRAS EL FALLECIMIENTO DEL CAUSANTE: controversia jurisdiccional en torno al justiprecio de una expropiación forzosa: fijación del justiprecio por una sentencia dictada en única instancia frente a la que se interpone un recurso de casación por la Administración, desestimado por el Tribunal Supremo: acaecimiento del fallecimiento de la expropiada (causante) entre ambos pronunciamientos judiciales: sujeción al Impuesto de la parte controvertida del justiprecio, percibida por la causahabiente tras la sentencia dictada en casación.**

**Doctrina reiterada por las SSTs 1219/2024, de 8 de julio y 1378/2024, de 22 de julio.**

a. Cuestión que presenta interés casacional:

Determinar si el aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial tras el fallecimiento del causante constituye el hecho imponible del ISD o, por el contrario, se trata de un incremento patrimonial sujeto al IRPF del causahabiente.

b. Posición de la Sala:

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto por la obligada tributaria contra sentencia TSJ Andalucía

que desestimó recurso contra acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Local de Ceuta por el que se desestimaba su reclamación económico-administrativa contra la denegación de la rectificación de su autoliquidación, concepto Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ejercicio 2017.

## c. Fundamentos jurídicos:

Consideramos que el recurso de casación debe desestimarse sobre la base de las siguientes consideraciones:

1.- Conviene reiterar que las cantidades por importes de 4.530.132 euros (finca núm. NUM000) y 8.807.526 euros (finca núm. NUM001), en concepto de justiprecio por la expropiación de dos fincas, fueron establecidas en virtud de una sentencia del TSJ de Andalucía, que estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por su propietaria y cuyo fallecimiento se produjo con posterioridad a dicha sentencia, aunque antes de que el Tribunal Supremo desestimara el recurso de casación del abogado del Estado contra la sentencia de la Sala de Sevilla de la que resultaba el justiprecio.

Por tanto, la cuestión que se suscita se proyecta exclusivamente sobre el importe diferencial de 2.294.206,57 euros que, en concepto de justiprecio, resultaba de la sentencia del Tribunal Supremo, y que percibió ya la heredera, aquí recurrente en el año 2015. Ahora bien, desde el punto de vista de terminológico no parece correcto hablar de incremento de justiprecio -incluso, la parte recurrente llega a utilizar la expresión de exceso de justiprecio- como consecuencia de la sentencia del Tribunal Supremo de 2015.

No puede pasarse por alto que el justiprecio es el que fijó en única instancia la Sala de Sevilla en virtud de sentencia de 27 de abril de 2011 (Rec. 776/2006, ES:TSJAND:2011:5852), pronunciamiento que fue recurrido en casación únicamente por el abogado del Estado, y que se desestimó en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2015 (rec. 396/2013, ES:TS:2015:1642). Es decir, la expropiada no interpuso recurso de casación, sino que fue la Administración quien recurrió, por lo que esta Sala Tercera únicamente corroboró el criterio de la Sala de Sevilla y, por tanto, el importe del justiprecio inicialmente fijado.

De la resolución del TEAL de CEUTA se infiere que el diferencial del justiprecio se encontraba suspendido hasta que recayó la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2015. Por tanto, técnicamente no hubo incremento ni exceso de justiprecio sino liberación y pago del resto del importe cuestionado por la Administración del Estado en aquel recurso de casación.

2.- Resulta incontrovertido que, en el momento de su fallecimiento, la causante, doña Amanda, ya no tenía la titularidad de las fincas. Evidentemente, de haber sido así, se hubieran incorporado las mismas a la masa hereditaria, lo que desmiente explícitamente la sentencia recurrida al afirmar que en la escritura de manifestación y adjudicación de herencia "no se incluían - dentro del haber hereditario- aquél importe de 2.294.206,57 euros, dado que fue percibido con posterioridad en virtud de Sentencia a la que más adelante nos referiremos, como tampoco las fincas de cuya expropiación -producida ya antes del fallecimiento de la causante- traía causa aquel ingreso."

En este sentido, el escrito de interposición apunta también que en "la citada escritura no se incluía el justiprecio, al estar pendiente la resolución judicial, por haber interpuesto el abogado del Estado recurso de casación contra la citada sentencia del TSJ de Andalucía," reconociendo que, "[l]a difunta D<sup>a</sup> Amanda había sido expropiada antes de su fallecimiento y mantenía un recurso contencioso administrativo contra la Administración expropiante discutiendo el justiprecio que se había fijado para las fincas expropiadas."

Al hilo del punto anterior, el escrito de interposición presenta ciertas imprecisiones y contradicciones. Si, como hemos expresado -así lo afirma la propia recurrente- las fincas en cuestión no pertenecían ya a la causante en el momento de su fallecimiento, es evidente que las mismas no podían formar parte de la masa hereditaria; no obstante, pese a ello, el escrito de interposición de una manera ambigua, al referirse al artículo 24.1 del LISD, pone de manifiesto que "los causahabientes heredaron el patrimonio de la difunta a la fecha de su fallecimiento y con ello tanto la finca expropiada como el eventual y futuro derecho al incremento del justiprecio de la misma", así como que "los herederos de la expropiada fallecida adquieren la finca y, en su caso, la cuota ideal respecto del justiprecio que se discute en el correspondiente recurso contencioso administrativo."

3.- Sentadas las anteriores premisas, debemos avalar la argumentación contenida en el escrito de oposición del recurso de casación en el sentido de que no es posible confundir conceptos tributarios diferentes ni obligados tributarios distintos. En efecto, por un lado, atendiendo a la consideración de ganancias y pérdidas patrimoniales que, a efectos del IRPF, tienen las cantidades percibidas con ocasión de una expropiación forzosa (art. 33.1 Ley IRPF), el diferencial del justiprecio debió imputarse al IRPF de la fallecida -a través de la correspondiente declaración complementaria-, como propietaria de la finca expropiada y que, como se ha dicho, ya no formaba parte de la masa hereditaria en el momento de su fallecimiento.

Por otro lado, lo anterior es independiente de la tributación del diferencial del justiprecio, ya por la causahabiente (recurrente), por el concepto de ISD, al percibir tal cantidad por el fallecimiento de su hermana. Desde esta última

perspectiva, es correcta la argumentación de la sentencia en cuanto a liquidación por el ISD de dichas cantidades, percibidas en concepto de diferencial de justiprecio y que, no pudiendo haberse incorporado a la masa hereditaria en el momento del fallecimiento de la recurrente, formaban parte de ella, una vez desestimado el recurso de casación del abogado del Estado contra la fijación del justiprecio.

Portanto, teniendo en consideración que, conforme al artículo 69 del RISD, los plazos para presentación de los documentos y declaraciones quedaron interrumpidos como consecuencia del recurso de casación -finalmente desestimado en el año 2015-, acierta la sentencia de instancia cuando niega la prescripción, toda vez que dichos plazos empezaron a computarse de nuevo "desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial."

#### d. Contenido interpretativo fijado.

Existiendo controversia jurisdiccional en torno al justiprecio de una expropiación forzosa, en las circunstancias del caso -a saber, justiprecio fijado por una sentencia dictada en única instancia frente a la que se interpone un recurso de casación por la Administración, desestimado por el Tribunal Supremo- acaecido el fallecimiento de la expropiada (causante) entre ambos pronunciamientos judiciales, la parte controvertida -diferencial- del justiprecio, percibida por la causahabiente tras la sentencia dictada en casación, debe tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**3.3. Sentencia nº 261/2024, de 16 de febrero. Recurso nº 4295/2022. NORMAS ESPECIALES: USUFRUCTOS: ADQUISICIÓN POR EL HEREDERO DE LA PLENA PROPIEDAD DEL BIEN POR LA EXTINCIÓN DEL DERECHO DE USUFRUCTO QUE LIMITABA EL DOMINIO: tributación conforme a la normativa tributaria aplicable a la fecha de fallecimiento del causante, esto es, en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributarias por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario.**

#### a. Cuestión que presenta interés casacional:

2.1. Determinar cuál sea la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio.

2.2. En concreto, clarificar si los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la base o cuota tributarias por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deben ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio.

2.3. Determinar específicamente si la previsión que hace la LISD de aplicar el "tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio" ha de entenderse actualmente referida solo al tipo de gravamen resultante de la tarifa o comprender al resto de los elementos cuantitativos del impuesto, calculándose en función de la relación entre la cuota líquida efectivamente pagada y la base imponible teórica en la adquisición de la nuda propiedad.

#### b. Posición de la Sala:

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto por la CA Islas Baleares contra sentencia del TSJ de las Islas Baleares, dictada en el recurso contencioso-administrativo en el que se impugnaba Resolución TEAR que desestimó reclamación económico-administrativa contra Acuerdo de liquidación provisional por Impuesto de Sucesiones, sentencia que ha de confirmarse por ser conforme con el orden jurídico.

#### c. Fundamentos jurídicos:

La cuestión, por resumirla para su claridad, se circunscribe en determinar qué normativa es la aplicable si entre la desmembración del dominio por el usufruto constituido y su ulterior consolidación se produce un cambio normativo dejando sin efectos los beneficios fiscales previstos en la normativa autonómica. O, dicho de otro modo, si siendo aplicable la normativa vigente al tiempo de la desmembración del dominio, puede mantenerse este postulado cuando antes de la consolidación se deroga la normativa autonómica que reconocía los beneficios fiscales.

De ser la misma normativa autonómica la vigente a la desmembración y a la consolidación, no existiría cuestión de

la precedente aplicación de los beneficios fiscales recogidos en la regulación autonómica. El problema -existen otros, ajenos al que debe centrarnos- viene de la modificación de la normativa autonómica ocurrida entre el momento de la desmembración y el de la consolidación.

El art. 3.1 a) de la LISD establece que constituye el hecho imponible del impuesto la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. En el caso que contemplamos existe un solo hecho imponible; no hay dos adquisiciones, al fallecer el usufructuario, como es el caso, el usufructo constituido se extingue, no se transmite, y el nudo propietario consolida la plena propiedad.

El artículo 21 de la LGT, sobre el devengo y exigibilidad dispone que:

"1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo".

El artículo 24 de la LISD, sobre el devengo, dispone que:

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

Existe, pues, un solo hecho imponible, y conforme a la normativa transcrita, es la "la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria", que en este caso es el fallecimiento de la madre del contribuyente, momento que representa la medida de la capacidad económica que debe ser gravada y fecha que determina la normativa aplicable reguladora de los elementos y circunstancias definidora de la propia obligación fiscal de pago, a pesar y sin perjuicio que estemos ante una liquidación diferida que respecto del usufructo no será exigible sino al tiempo de la consolidación del pleno dominio.

Ni hay dos hechos imponibles, ni hay dos devengos, sino un solo hecho imponible y un solo devengo, aun cuando la exigibilidad del crédito tributario respecto del usufructo se difiera en el tiempo hasta su consolidación, esto es, una parte de la liquidación queda aplazada al momento de la extinción del usufructo; conforme al principio de aplicación temporal de las normas, son aplicables las vigentes al tiempo de producirse los hechos que constituyen el presupuesto previsto en la misma, y como se ha indicado el devengo resulta relevante para determinar la norma aplicable, que será la norma vigente al realizarse el hecho imponible; la obligación tributaria se define por la normativa vigente y aplicable al tiempo de producirse el devengo, aun cuando la exigibilidad del crédito tributario por la consolidación no se produzca sino en un momento posterior.

No estamos ante un problema de irretroactividad de la norma tributaria, o su aplicación más allá de su vigencia, sino simple y llanamente, la determinación de la norma aplicable al momento del devengo, de conformarse la obligación tributaria perfectamente delimitada y predeterminada, en la que además de la normativa estatal, determinante de la cuota fiscal, sin duda, lo era la autonómica vigente al devengo del impuesto, en la que se establecía las bonificaciones respecto de dicha cuota fiscal predeterminada, y estando vigente en dicho momento los beneficios fiscales autonómicos por ley que así lo disponía, debían aplicarse los mismos, por más que con posterioridad la norma fuera derogada, lo que evidentemente no podía afectar a la obligación tributaria ya nacida, aun cuando la misma no fuera exigible sino al fallecimiento del usufructuario, so pena de vulnerar el principio de seguridad jurídica.

d. Contenido interpretativo fijado.

La normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio, es la aplicable al fallecimiento del causante, esto es, en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributarias por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio. Por lo demás, la previsión que hace la LISD de aplicar el "tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio", no afecta a la aplicación de los beneficios fiscales aplicables a la cuota tributaria resultante.

3.4. Sentencia nº 265/2024, de 19 de febrero. Recurso nº 5126/2022. DEVENGO: ADQUISICIONES «MORTIS CAUSA»: ADQUISICIÓN DE LA CONDICIÓN DE HEREDERO FORZOSO COMO CONSECUENCIA DEL RECONOCIMIENTO DE UNA FILIACIÓN POR SENTENCIA FIRME DICTADA CON POSTERIORIDAD AL ÓBITO DEL PROGENITOR Y CAUSANTE: devengo del Impuesto en la fecha de fallecimiento del causante y no la fecha de la firmeza de la sentencia que declaró la filiación.

a. Cuestión que presenta interés casacional:

Determinar el momento en que se produce el devengo del Impuesto sobre Sucesiones cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante.

b. Posición de la Sala:

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto contra la sentencia del TSJ Canarias, recaída en recurso contra resolución TEAC desestimatoria, a su vez, del recurso de alzada formulado contra la resolución TEAR Canarias por la que se confirma la liquidación relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictada por la Administración de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Canarias.

c. Fundamentos jurídicos:

Es cierto que los preceptos citados -art. 24.3 LISD y 47.3 RISD- establecen la posibilidad de que el devengo no tenga lugar el día del fallecimiento del causante en la transmisión mortis causa, posibilitando la adquisición en un momento posterior cuando el título transmisivo contenga una condición, término, o fideicomiso.

Ahora bien, en el caso que se enjuicia, la adquisición de la condición de heredero forzoso con posterioridad al fallecimiento del causante no supone una limitación que posibilite la adquisición posterior del derecho a la herencia. En efecto, la determinación legal de la filiación tiene efectos retroactivos, al constituir una obligación natural que surge desde el momento mismo del nacimiento y al margen de la existencia o inexistencia de un formal reconocimiento inicial del hijo, pues la filiación, conforme al artículo 112 CC, "produce sus efectos desde que tiene lugar", y "su determinación legal tiene efectos retroactivos, siempre que la retroactividad sea compatible con la naturaleza de aquéllos y la ley no disponga lo contrario".

Así, pues, conforme al artículo 112 del Código Civil, la filiación, como hecho biológico, produce efectos independientemente del hecho jurídico, de forma que dicho precepto establece como norma general los efectos retroactivos de la determinación legal de filiación.

La consecuencia que se extrae, tanto de los preceptos examinados como de la jurisprudencia citada, es que la filiación produce sus efectos desde que tiene lugar, retrotrayendo sus efectos al momento del fallecimiento del causante, y ello pese a que la sentencia que declare la filiación sea posterior. Además, como heredero forzoso o legitimario aceptó la herencia mediante escritura de 18 de junio de 2014, según aduce, por lo que la adquisición de la herencia se produjo, conforme a las normas civiles, sin limitación alguna, con aceptación expresa y con retroacción de los efectos al momento del fallecimiento del causante.

El resultado de lo expuesto es que el impuesto sobre sucesiones se devengó en la fecha del fallecimiento, y no en la fecha de la sentencia firme que declaró la filiación no matrimonial. No puede aceptarse que la adquisición de la condición de heredero forzoso con posterioridad al fallecimiento del causante suponga una limitación que posibilite la adquisición posterior del derecho a la herencia, conforme a los artículos 24.3 LISD y 47.3 RISD, pues, tal y como expone el Abogado del Estado en su escrito de oposición a la casación, los referidos preceptos están pensando en pactos entre partes que condicionan o posponen la adquisición de la propiedad sobre los bienes, pero no es lo que ocurre en el caso que se enjuicia, que se refiere a la adquisición de la condición de heredero forzoso derivada, ex lege, de la propia filiación.

d. Contenido interpretativo fijado.

El momento en que se produce el devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante, es el del fallecimiento del causante y no la fecha de la firmeza de la sentencia que declaró la filiación.

3.5. Sentencia nº 684/2024, de 23 de abril. Recurso nº 7570/2022. Adquisición mortis causa. Prescripción del derecho a liquidar. Fallecimiento del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia, transmitiéndose el derecho a sus herederos que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos. El dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ISD en supuestos como el indicado, es el momento del fallecimiento del transmitente. VOTO PARTICULAR.

a. Cuestión que presenta interés casacional:

Determinar cuál es el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto.

b. Posición de la Sala:

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto por el obligado tributario contra sentencia del TSJ Cataluña, que estimó el recurso promovido por la Agencia Tributaria de Cataluña contra la resolución del TEAR que había estimado la reclamación económico-administrativa formulada contra los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

c. Fundamentos jurídicos:

La única cuestión que ahora se suscita es la relativa al dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ISD en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto. Si bien es cierto que no existen pronunciamientos de esta Sala que aborden expresamente la cuestión interpretativa sobre la que se nos pregunta, no es menos cierto que las SSTs de 5 de junio de 2018 y 29 de marzo de 2019, cit., nos ofrecen pautas interpretativas relevantes para la resolución de la controversia.

La conclusión alcanzada por la Sala de instancia en la sentencia impugnada en casación, en cuanto fija como dies a quo de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria el momento del fallecimiento del transmitente - doña Otilia-, es compartida por este Tribunal.

Ya se ha expuesto que el artículo 3º.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que "Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio". La adquisición, mediante la aceptación, es, por tanto, un requisito imprescindible para que se produzca el hecho imponible. En el caso examinado, doña Otilia, hermana de la causante -doña Matilde- murió sin aceptar la herencia de ésta, por lo que la adquisición no se produjo. Ello determina que el hecho imponible no tuviera lugar, no estando tampoco determinado el sujeto pasivo del impuesto, por lo que la Administración no podía liquidar el impuesto.

Es cierto que el artículo 24 de la LISD establece, como regla general, que el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante, pero esto lo único que supone es retrotraer los efectos tributarios del Impuesto a ese momento, y así hay que entenderlo en concordancia con el artículo 989 del Código Civil, que establece que "Los efectos de la aceptación y de la repudiación de la herencia se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda", lo que significa que es el hecho de la aceptación el determinante de la adquisición.

Ahora bien, el apartado 3 del artículo 24 LISD también dispone que "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". A su vez, el artículo 47 RISD, sobre "Devengo", reproduce el tenor del artículo 24 de la ley, y únicamente añade, en el apartado 3 "in fine", que se atenderá al momento en que desaparezcan las limitaciones (condición, término, etc.), no solo para entender realizada la adquisición, sino también "para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen". Así, pues, los preceptos citados -art. 24.3 LISD y 47.3 RISD- establecen la posibilidad de que el devengo no tenga lugar el día del fallecimiento del causante en la transmisión mortis causa, posibilitando la adquisición en un momento posterior cuando exista una limitación.

Considera esta Sala, en línea con lo recogido en la sentencia impugnada, que la falta de ejercicio del " ius delationis" que pasa a los herederos de la transmitente -doña Otilia- que sobrevivió al primer causante -doña Matilde- pero que no llegó a adquirir la herencia porque no la aceptó, es una limitación en la adquisición de los bienes del causante originario, de las previstas en el apartado 3 del artículo 24 LISD-"cualquier otra limitación"- que impide que se produzca el hecho

imponible. Por tanto, concurriendo una limitación en la adquisición de los bienes del causante, dicha adquisición "se hallaba suspendida" hasta que desapareciera la limitación, lo que tuvo lugar a la muerte de la transmitente, que es el momento en que se transmite el ius delationis a favor de sus herederos -por lo que aquí interesa, don Matías- y estos pueden ejercerlo, y con su ejercicio, se produce la adquisición de la herencia del primer causante, produciéndose una única transmisión hereditaria conforme a la doctrina jurisprudencial de esta Sala, cuyo devengo ha tenido lugar en el momento del fallecimiento de la transmitente, en que desaparece la limitación.

Como con acierto recoge la sentencia impugnada en casación, la mecánica del "ius transmissionis" no puede obviar que el hecho imponible se produce cuando a la muerte del segundo causante -transmitente- sus herederos ejercitan el "ius delationis" transmitido y adquieren, por la aceptación, la herencia del primer causante, pues es en ese momento, fallecimiento del segundo causante, cuando las limitaciones a la adquisición de los bienes desaparecen y se produce el tránsito al transmisario, "que a su vez, podrá ejercitar tanto su "ius delationis" como el que le es transmitido por herencia de su causante -transmitente-".

Refuerza esta conclusión la doctrina jurisprudencial de esta Sala recogida en las sentencias cit. (SSTS 936/2018, de 5 de junio y 434/2019, de 29 de marzo), en las que se declara que la correcta interpretación de los preceptos examinados impide hablar de adquisición de la herencia cuando no ha habido aceptación, de forma que sólo hay adquisición en caso de aceptación -expresa o tácita- (artículo 3.1.a) LISD); que si bien la aceptación retrotrae sus efectos a la fecha del fallecimiento ( art. 24 LISD y 989 C.c.), ello no equivale a la posibilidad de suceder sin aceptar y, desde el punto de vista tributario, a que haya una aceptación presunta o ficticia de quien se sabe de modo formal y cierto que no aceptó; que si sólo hay una adquisición acontece una sola vez el hecho imponible (artículo 3.1.a) LISD) y que el derecho de transmisión opera un efecto transmisivo no de la herencia del transmitente, sino una traslación del ius delationis en favor de los transmisarios para aceptar en lugar de aquél la herencia del causante originario.

Es cierto que por esta Sala se ha emitido algún pronunciamiento interpretando el apartado 3 del artículo 24 LISD, en el sentido de que la ley posibilita la adquisición en un momento posterior cuando el título transmisivo contenga una condición, término, o fideicomiso, sosteniendo la sentencia de 28 de marzo de 2006 (recurso n.º 6806/2000, ECLI:ES:TS:2006:2098) que en ese caso el embargo no constituye limitación o condición, - "[e]l embargo no supone limitación respecto a la adquisición. El embargo supone una traba respecto a la posibilidad de disposición, al igual que sucede en muchos otros casos en los que se hereda un determinado bien con una carga real, con un derecho real sobre cosa ajena, o con cualquier otra limitación legal"- y concluye que "[...] la adquisición hereditaria aquí cuestionada no se supeditó a condición, término, fideicomiso ni otra limitación [...]", por lo que fácilmente se advierte que nada tiene que ver con la cuestión ahora suscitada.

Es más, en la sentencia de esta Sala de 7 de mayo de 2013 (rec. 6305//2010), se examinó el momento de la sucesión hereditaria generadora del hecho imponible a efectos de determinar si es aplicable un beneficio sucesorio establecido en virtud de una norma que entró en vigor después de la muerte del causante pero antes de la protocolización del testamento ológrafo, pero en ese caso, la institución de heredero se producía en el testamento, independientemente de las formalidades a las que debía verse sometido el testamento ológrafo, lo que evidentemente difiere del caso que nos ocupa.

#### d. Contenido interpretativo fijado.

El dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto, es el momento del fallecimiento del transmitente.

#### e. Sentido del Voto particular.

En mi opinión, el dies a quo del plazo de prescripción debe situarse en el momento del fallecimiento de la causante, es decir, doña Matilde, porque así se infiere del apartado 1 del artículo 24 LISD, en cuya virtud, en las adquisiciones por causa de muerte el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante y, a todos los efectos, la causante -en la liquidación NUM007, practicada a don Matías- era doña Matilde.

Recordemos, una vez más, que don Matías sucede a la misma y que, de acuerdo con la jurisprudencia expresada, existió una única sucesión. Desde esta perspectiva, el cómputo del periodo de prescripción se inicia desde el momento del hecho imponible, es decir, desde la defunción de la causante (doña Matilde), pues a ese instante se retrotraen los efectos de la aceptación ( art. 24 de la LISD y art. 989 CC).

Por otro lado, no parece que el apartado 3 del artículo 24 LISD esté pensado para situaciones como la que nos ocupan ni que resulte de aplicación en los términos que patrocina la sentencia. Los bienes de la primera herencia (de doña Matilde) nunca se integraron en la segunda herencia (de doña Otilia), de modo que el plazo de prescripción empieza a contar desde

que se produce la defunción de la primera, pues a dicha fecha se retrotraen los efectos de la aceptación.

Además, el fallecimiento de doña Otilia, determinante de la imposibilidad de que pudiera aceptar o renunciar la herencia, en modo alguno puede entenderse como una limitación en la adquisición (por parte de un tercero) de los bienes de la causante, impeditiva de la producción del hecho imponible. El fallecimiento de aquella, sin aceptar o renunciar la herencia, únicamente comporta el efecto transmisivo del derecho, que opera como presupuesto para legitimar la aceptación o rechazo de la herencia que, ex lege, ostenta el heredero transmisario (sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera 539/2013, de 11 de septiembre de 2013).

Sin embargo, dicha circunstancia no es una limitación -como apunta la sentencia- sin que, con relación a los bienes que alimentan la controversia, quepa mantener que don Matías (el transmisario) viera limitado su derecho a su adquisición, básicamente, porque no era titular de tal derecho, dado que para su adquisición estaba llamada doña Otilia. Tras el fallecimiento de esta, se produjo la transmisión del derecho, determinante de la posibilidad de que don Matías pudiera aceptar o rechazar los bienes que podrían haber correspondido a doña Otilia y que, conforme a todo lo expresado, al existir una única sucesión, los adquirió directamente de doña Matilde sin limitación o condición alguna. De igual manera, tampoco "se hallaba suspendida" dicha adquisición, hasta que desapareciera la pretendida limitación que, según la sentencia, tuvo lugar a la muerte de la transmitente (doña Otilia).

En consecuencia, no comparto la interpretación que la sentencia realiza del apartado 3 del artículo 24 LIS y, en particular, de que, en este caso, hubiera existido una limitación en la adquisición que se produjo por parte del recurrente con relación a los bienes de la causante, doña Matilde.

El recurso de casación debió estimarse, porque el derecho a liquidar el impuesto de Sucesiones se encontraba ya prescrito en el momento en el que se produjo la aceptación de la herencia por parte de don Matías, no solo con relación a los bienes que adquirió por derecho propio, sino también con relación a los bienes adquiridos como consecuencia del ius transmissionis, tras el fallecimiento de doña Otilia.

**3.6. Sentencia nº 1114/2024, de 24 de junio. Recurso nº 6969/2022. Extinción del usufructo. Normas especiales. Prescripción del derecho a liquidar la herencia en la que se desmembró el dominio. Se cuestiona si al liquidarse la consolidación del dominio con posterioridad, han de aplicarse las reducciones por parentesco de forma íntegra o, por el contrario, solo las reducciones que resten por aplicar. La normativa aplicable no establece ni pondera las causas por las que la reducción no se aplica, sino que resulta de su interpretación sistemática y aún literal de la misma, por lo que cuando ha prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación por la herencia en la que se desmembró el dominio, cabe aplicar la parte de la reducción restante por parentesco, con ocasión de la consolidación del dominio, pese a que no se aplicó ninguna reducción con ocasión de la adquisición de la nuda propiedad al no haber presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar a tal desmembramiento del dominio.**

**a. Cuestión que presenta interés casacional:**

Determinar si resultan íntegra o parcialmente aplicables las reducciones por parentesco del Impuesto sobre Sucesiones, en aquellos supuestos de consolidación del dominio en los que, no habiendo presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar al desmembramiento del dominio, ha prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria de la herencia.

**b. Posición de la Sala:**

El Tribunal Supremo estima recurso de casación interpuesto por la Generalitat Valenciana, contra sentencia del TSJ Valencia, que casa y anula para desestimar en su lugar el contencioso-administrativo contra el TEAR de la Comunidad Valenciana, que desestimó por silencio administrativo la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución de la Oficina Liquidadora de Moncada, desestimatoria del recurso de reposición formulado contra liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, que confirma

**c. Fundamentos jurídicos:**

El artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece:

"Serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes a la tributación del derecho de usufructo, tanto a la constitución como a la extinción, de las sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales: (...)

c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio".

El artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone:

"2. Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorando, 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".

Si no se presentó autoliquidación por el impuesto correspondiente a la herencia del padre del Sr. Matías en 2004, ni se practicó liquidación por aquella herencia, es improcedente practicar el total de la reducción en la extinción del usufructo.

Si la materialidad de la práctica de la liquidación se fracciona en dos partes, quiere decirse que, en la primera parte, la correspondiente a la nuda propiedad, ya es procedente aplicar el importe de las reducciones, y de esta manera cobra sentido la expresión "resto de la reducción", es decir, el resultado de una operación de resta, operación ésta que implica una previa disminución, de manera que si no se ha hecho no cabe aplicar la totalidad de la reducción.

Si los importes de la reducción se han de aplicar sobre la base imponible, y, en este caso, ésta es la correspondiente al valor del derecho de la plena propiedad, si bien descompuesta en dos fases, no es congruente con el sistema que el total importe de la reducción se aplique por entero a una parte de tal valor, es decir, al usufructo.

La normativa aplicable no establece ni pondera las causas por las que la reducción no se aplica, sino que resulta de su interpretación sistemática y aún literal de la misma.

d. Contenido interpretativo fijado.

Cuando ha prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación por la herencia en la que se desmembró el dominio, cabe aplicar la parte de la reducción restante por parentesco, con ocasión de la consolidación del dominio, pese a que no se aplicó ninguna reducción con ocasión de la adquisición de la nuda propiedad al no haber presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar a tal desmembramiento del dominio.

## 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) Y EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI). AÑO 2024.

1.- Sentencia nº 4/2024, de 8 de enero. Recurso nº 8477/2021. IIVTNU. BASE IMPONIBLE: declaración de inconstitucionalidad en relación al cálculo de la base imponible por la cuantificación del incremento mediante la aplicación un coeficiente al valor catastral del terreno al momento del devengo, en función de los años transcurridos desde su adquisición por STC 182/2021: sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, que por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición: aplicación a liquidación impugnada tempestivamente: procedencia: no se trata de situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC: liquidación inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura.

a. Cuestión que presenta interés casacional:

Determinar si, inconstitucionalidad 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, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional

182/2021, de 26 de octubre de 2021, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentida, y, al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica.

## b. Posición de la Sala:

El Tribunal Supremo estima recurso de casación interpuesto contra sentencia del TSJ de Andalucía, que casa y anula, para en su lugar, desestimar el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Dos Hermanas contra sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Sevilla, relativo a liquidación por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

## c. Fundamentos jurídicos.

Aplica doctrina de la STS 1092/2022, de 26 de julio:

“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 inexistencia del tributo en cuestión, tamquam non esset, esto es, como si la Ley inconstitucional no hubiese existido nunca.

No está de más añadir que la impugnación de la liquidación, en este caso, sí planteó tempestiva y oportunamente la inexistencia de hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, por cuestionar precisamente tanto los elementos en que se basó la determinación de la base imponible, como la propia inexistencia de riqueza gravable, aun en los términos en que la Administración determinó la base imponible. Así, se argumentó que la fijación de la misma, en los términos que pretendía, no acreditaba la realización del hecho imponible ni existencia de capacidad económica susceptible de ser gravada. Es llano que la alegación de la Administración tributaria local sobre la inexistencia de planteamiento de estas cuestiones en la instancia carece de todo fundamento, y dados los términos del debate procesal, se disponen de elementos suficientes para resolver sobre las pretensiones de las partes, en el marco normativo dado por la declaración de nulidad por inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL.

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.”

En este caso no nos encontramos ante una situación consolidada a los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 por cuanto la entidad recurrente Jeyjova S.L. tras recibir la liquidación de plusvalía procedió a recurrirla en reposición, recurso que fue desestimado por resolución del Ayuntamiento de Dos Hermanas de 31 de marzo de 2017.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso administrativo, resuelto por sentencia de 26 de febrero de 2019 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 2 de Sevilla, que anuló la liquidación sobre la base del primero de los motivos de impugnación esgrimidos por dicha entidad, consistente en no tener la finca sobre la que se giró la liquidación la naturaleza de urbana desde el momento de su adquisición, considerando improcedente, sobre la base de tal consideración, la liquidación efectuada.

Por su parte, la sentencia de la Sala de Sevilla estimó el recurso de apelación del Ayuntamiento, al apreciar que el suelo era urbano desde 2002, entendiéndose, además, que el método de valoración del suelo se ajustó a la ordenanza municipal que no fue impugnada, de la misma manera que tampoco lo fue el valor catastral, sin que se hubiera acreditado que, al fijarse el incremento a los fines del impuesto, el ayuntamiento se hubiera apartado de la doctrina constitucional y de la jurisprudencia. No obstante, el ayuntamiento en su escrito de oposición pone de manifiesto que el presente caso es diferente a otros asuntos enjuiciados por el Tribunal Supremo por cuanto, en su opinión, la entidad hoy recurrente pudo haber planteado los efectos derivados de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 en su escrito de preparación del recurso de casación y no lo hizo, circunstancia que, en su opinión, determina que nos encontremos ante una situación

consolidada.

El alegato carece de justificación y debe ser rechazado por cuanto consta que la sección de Admisión abrió trámite de audiencia a las partes sobre la referida cuestión, al igual que ha acontecido en otros muchos recursos de casación con idéntica temática.

En consecuencia, debemos estimar el recurso de casación, casando y anulando la sentencia de apelación al no encontrarnos en el ámbito de una situación consolidada, anulando, en consecuencia, la liquidación, a tenor de lo razonado.

#### d. Doctrina jurisprudencial fijada

Reitera la ya fijada por el TS en la STS 1092/2022, de 26 de julio

**2.- Sentencia nº 339/2024, de 28 de febrero. Recurso nº 199/2023. IIVTNU. Declaración de inconstitucionalidad en relación al cálculo de la base imponible por la utilización de una regla objetiva de plusvalía, desligada de la efectiva existencia de la misma e incluso cuando se ha producido una minusvalía, sin posibilidad de prueba en contrario: devolución de ingresos indebidos: modificación de la doctrina en relación a la interpretación y alcance de la STC 59/2017.**

#### a. Cuestión que presenta interés casacional:

Reafirmar, completar, matizar o, en su caso, corregir la jurisprudencia en virtud de la cual la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo, no determina que las liquidaciones del IIVTNU, giradas con anterioridad y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa, incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1, letras a), e), f) y g), de la LGT, todo ello a la luz de la STC 108/2022, de 26 de septiembre.

#### b. Posición de la Sala:

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Valencia contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Valencia, en el procedimiento abreviado que estimó recurso instado por la entidad Banco Santander, S.A. contra la resolución del Ayuntamiento de Valencia por la que se inadmite la solicitud de revisión de oficio de la liquidación emitida en el ejercicio 2016, por el concepto Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

#### c. Fundamentos jurídicos

Por consiguiente, concluimos que los artículos 39.1 y 40.1 LOTC contienen ese mandato positivo que ya impone la propia Constitución en sus artículos 161.1º a) en relación al 164.1, de remoción de los efectos de una norma declarada inconstitucional y comportan la consideración de nulos de pleno derecho para los actos de aplicación de aquella norma inconstitucional, y que estos preceptos legales constituyen una vía suficiente, esto es, son la norma expresa a que se remite el artículo 217.1.g) LGT, para aplicar el cauce de la revisión de tales actos nulos de pleno derecho por razón de la inconstitucionalidad de la norma de cobertura, con los efectos que prevé el artículo 217 LGT.

Esta conclusión también es aplicable en el caso de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, pese a los singulares términos en que se pronuncia el Tribunal Constitucional al proclamar que los artículos 107.1 y 107.2.a) LHL son inconstitucionales únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica.

Cuando se ha afirmado que la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 es "parcial", como se dijo en nuestra STS 1163/2018, de 9 de julio (FJ 4.1), expresión que el propio Tribunal Constitucional también utiliza en la STC 126/2019 «[...] en coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017 [...]» (FJ 5), lo que realmente se afirma es que resultan inconstitucionales ante unos determinados supuestos de aplicación, esto es, «[...] únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica». Por tanto, no se trata de que el texto de estos preceptos sea en parte inconstitucional, sino que lo es solo cuando se aplican a determinados supuestos, aquellos en los que no existe manifestación de capacidad económica. Es cierto que es una fórmula compleja, que se aproxima bastante a la de las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional, pero que, sin embargo, no permite la pervivencia de la norma inconstitucional en todo caso, aunque con una determinada interpretación, que es el efecto característico de las sentencias interpretativas. Por consiguiente, es una fórmula de declaración de inconstitucionalidad que impide la aplicación de la norma inconstitucional a determinados supuestos, y siempre que concurren tales supuestos, estaremos ante un resultado contrario a la Constitución, también en el acto de aplicación. Ahora bien, que ello requiera una

labor de indagación para determinar si la aplicación de la norma se ha hecho en un supuesto en que resulta inconstitucional, no implica que en tales casos ceda la plenitud del mandato de remoción de efectos de la norma inconstitucional.

La fase de admisión de la solicitud de revisión de oficio permite constatar, sin dificultad alguna, si la solicitud de revisión de oficio se refiere a un acto de aplicación que operó sobre aquellos supuestos que no quiso afectar la STC 59/2017 -aquellos en los sí existió un incremento del valor de los terrenos- e inadmitir la revisión de oficio cuando manifiestamente no concorra la nulidad de pleno derecho del acto de aplicación. Por otra parte, cualquier situación que suscite dudas sobre si existió o no aplicación de la norma a un supuesto en el que resultaría inconstitucional -inexistencia de incremento de valor de los terrenos en la transmisión gravada- puede resolverse en el curso del propio procedimiento de revisión de oficio, sin que ello suponga una reconstrucción de la fase de gestión tributaria, sino sencillamente la verificación de si concurre el supuesto para el que la STC 59/2017 declaró que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2.a) LHL es inconstitucional y nula. Si la situación no concurre con la suficiente evidencia, la revisión de oficio deberá ser rechazada.

Hay que advertir que al resolver sobre la revisión de oficio se deben ponderar todos los intereses concernidos, y, en especial, si ha existido afectación sustancial de principios constitucionales por el acto firme de aplicación de la norma declarada inconstitucional. En el caso de las liquidaciones por IIVTNU que hubieren gravado transmisiones en las que no haya existido incremento del valor del suelo, no se puede obviar que no solo se trata de actos nulos, sino que, además, son actos que han producido una lesión efectiva de un principio de rango constitucional, el de capacidad económica como fundamento y límite de la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, y han vulnerado de manera real y efectiva la prohibición de confiscatoriedad del artículo 31.1 CE, por lo que el restablecimiento del pleno respeto a la Constitución exige la posibilidad de abrir el cauce de revisión de tales actos, para impedir la perpetuación de una lesión de estos valores constitucionalmente protegidos. Por el contrario, no existe ningún interés jurídico digno de protección que se oponga a la revisión de oficio, ni lo reclama el principio de seguridad jurídica, pues la seguridad jurídica precisamente se garantiza a través de la remoción de efectos de los actos que, de otra manera, perpetuarían una lesión de principios constitucionales protegidos en el artículo 31.1 CE. Por otra parte, como es característico de la potestad de revisión de oficio, deberá ponderarse el tiempo transcurrido desde que se produjo el ingreso de la cantidad liquidada por el acto nulo de pleno derecho hasta que se insta la revisión.

#### c. Doctrina jurisprudencial fijada

La declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 de la LHL, efectuada por la STC 59/2017, de 11 de mayo, traslada los efectos de nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones tributarias firmes por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, con aplicación de dichas normas inconstitucionales, hubieran determinado una ficticia manifestación de capacidad económica, y sometido a gravamen transmisiones de inmuebles en las que no existió incremento del valor de los terrenos, con vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad proclamados en el artículo 31.1 CE. Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales.

Con esta doctrina jurisprudencial revisamos y modificamos la establecida en las sentencias de esta Sala y Sección de 18 de mayo de 2020, números 435/2020 (rec. 1665/2019 - ECLI:ES:TS:2020:973), 436/2020 (rec. 2596/2019 - ECLI:ES:TS:2020:970) y 454/2020 (rec. cas. 1068/2020 - ECLI ES:TS:2020:984), y las demás que las reiteran.

**3.- Sentencia nº 426/2024, de 11 de marzo. Recurso nº 435/2023. IIVTNU. Examen de los efectos de la inconstitucionalidad 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, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/2021, dictada el 26 de octubre de 2021, en relación con las liquidaciones que, a pesar de no haber adquirido firmeza, a esa fecha no habían sido impugnadas.**

Se remite a doctrina de la STS 949/2023, de 10 de julio.

En la misma línea, las SSTs 1199/2024 y 1200/2024, de 4 de julio, 1317/2024, de 18 de julio, 1371/2024, de 22 de julio y 1437/2024, de 17 de septiembre.

#### a. Cuestión que presenta interés casacional:

Determinar si las liquidaciones provisionales o definitivas en concepto del IIVTNU, practicadas y confirmadas en la vía administrativa previa a la judicial antes de dictarse y publicarse la STC 182/2021, de 26 de octubre, tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan estimarse susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia a través de la interposición del correspondiente recurso contencioso-administrativo ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa con fundamento exclusivo en la mencionada sentencia, aun en el caso de que la interposición del recurso judicial sea posterior al dictado de la sentencia constitucional, pero anterior a su publicación.

## b. Posición de la Sala:

El Tribunal Supremo estima recurso de casación deducido por el Ayuntamiento de Elche contra sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, que estimó recurso de apelación contra sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Elche, relativo a liquidaciones tributarias del IIVTNU, que casa y anula, ordenando la retroacción de actuaciones del recurso de apelación al momento anterior a dictar sentencia.

## c. Fundamentos jurídicos

La doctrina del Tribunal Constitucional, como se dijo en nuestra STS de 26 de julio de 2022, cit., ha establecido con carácter variable el alcance de las situaciones de intangibilidad. La decisión al respecto se basa en la ponderación entre los distintos principios constitucionales en conflicto, y la necesidad de preservar determinados efectos temporales de la norma declarada inconstitucional como medio para preservar los que se consideran más necesitados de protección. En algunas ocasiones ha llegado incluso a establecer que una norma debía seguir siendo provisionalmente aplicable después de haber sido declarada inconstitucional, a fin de evitar un vacío normativo que dejara desprotegidos y propiciara la lesión de intereses constitucionalmente relevantes ( SSTC 195/1998, 208/1999 y 13/2015).

Aunque la STC 182/2021 no hace mención explícita a los principios e intereses protegidos al decidir que sea la fecha de dictado de la sentencia el hito temporal determinante de la intangibilidad de situaciones que califica de consolidadas, no cabe desconocer que, como se ha afirmado por el propio TC, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, el art. 40.1 LOTC establece un límite mínimo que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica ( STC 126/2019, de 31 de octubre). El hito procedimental del dictado de sentencia es anterior al de publicación de la sentencia en el BOE, pero ciertamente es el momento en que se forma la decisión del Tribunal, con independencia de que la sentencia tan solo puede ser publicada en unión de los votos particulares formulados a la misma, que en este caso son dos, conforme al art. 90.2 LOTC. El momento de la publicación en el BOE debe producirse en todo caso dentro de los "[...] 30 días siguientes a la fecha del fallo [...]" ( art. 86.2 LOTC). La fecha de adopción del fallo, que en la STC 182/2021 se corresponde además con la del dictado de la sentencia, es un hito temporal esencial en la exteriorización de la decisión del Tribunal Constitucional que, aunque eventualmente pueda no ser conocido hasta que la sentencia sea publicada en el BOE, sí cabe que sea objeto de publicación previa a través de otros medios distintos a la publicación en el BOE, según previene el art. 86.tres de la LOTC, cuando dice que "[...] [s]in perjuicio en (sic) lo dispuesto en el apartado anterior, el Tribunal podrá disponer que las sentencias y demás resoluciones dictadas sean objeto de publicación a través de otros medios [...]".

Esta publicación adicional se acordó por el Tribunal Constitucional en el caso de la STC 182/2021, de 26 de octubre, mediante la información difundida por nota de prensa oficial del Tribunal Constitucional (nota informativa 99/2021, de 26 de octubre de 2021, mismo día de su dictado), que incluyó la parte dispositiva de la sentencia, esto es, el fallo, con la referencia a la limitación de efectos respecto a situaciones firmes antes de la aprobación de la sentencia "[...] en los términos previstos en el fundamento jurídico 6º [...]". En definitiva, no es en absoluto ajeno a la LOTC, antes bien, se prevé expresamente en la misma la posibilidad de publicación del fallo previamente a la preceptiva publicación por el BOE, por razones que el legislador ya preveía en 1979, al publicarse la LOTC, y que sin duda son de mayor intensidad en la sociedad actual. Anticipar en la forma prevista legalmente la información del fallo es una facultad del Tribunal Constitucional que, igualmente puede ponderar los efectos de todo orden que hacerlo así, o, por el contrario, no hacerlo, ocasionaría.

Por tanto, la delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades (en este sentido STC 45/1989, de 20 de febrero, citada, entre otras), y respecto a la que "[...] [t]odos los poderes públicos están obligados al cumplimiento de lo que el Tribunal Constitucional resuelva [...]", tal y como dispone el art. 87.1 LOTC, y además, específicamente, los Jueces y Tribunales "[...] interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos [...]", según dispone el art. 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985

de 1 de julio, Orgánica del Poder Judicial, por lo que quedan vinculados a la calificación de situaciones consolidadas, con las consecuencias que de ello derivan, en los términos que establece la STC 182/2021 que equipara, a estos efectos, (i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, así como (ii) las resoluciones administrativas firmes y, finalmente, (iii) las "situaciones consolidadas" según las denomina la STC 182/2021, en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (iii, a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (iii, b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

d. Doctrina jurisprudencial fijada.

Se remite al fundamento jurídico quinto de la sentencia TS 949/2023, de 10 de julio de 2023:

"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 confiscatoriedad (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021".

**4.- Sentencia nº 516/2024, de 21 de marzo. Recurso nº 8462/2022. IBI. SUJETO PASIVO: discrepancias sobre la titularidad del bien, entre los datos del Padrón catastral y los obrantes en el Registro de la Propiedad, sobre fincas respecto de las cuales conste la referencia catastral en dicho registro.**

a. Cuestión que presenta interés casacional:

Determinar quién es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en caso de que exista una discrepancia entre los datos contenidos en el padrón catastral y los obrantes en el Registro de la Propiedad sobre la titularidad del bien.

Precisar si, a los efectos de determinación del sujeto pasivo del impuesto, prevalece la titularidad registral a la catastral y, en caso de que así sea, si ha de tenerse en cuenta la fecha del documento en que se produce la incorporación al Catastro. Determinar si la acreditación de esta discrepancia comporta la anulación automática de la liquidación del impuesto girada al titular catastral o debe instarse antes la modificación del catastro para que se practique liquidación definitiva al sujeto pasivo.

b. Posición de la Sala:

El Tribunal Supremo estima recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Tres Cantos contra sentencia del TSJ de Madrid, que casa y anula ordenando la retroacción de las actuaciones para que dicha Sala proceda, en los términos expresados en el FD 5, a constatar la referencia catastral de las fincas inscritas en el Registro de la Propiedad, y la fecha de los correspondientes documentos y títulos (art. 9.4 TRLCI) concluyendo si, con tales parámetros, cabe dar por acreditada la no coincidencia entre el titular catastral y el sujeto pasivo del IBI.

c. Fundamentos jurídicos

El sujeto pasivo, a título de contribuyente es, en este caso, quien a 1 de enero de 2019 ostentaba la titularidad del derecho de propiedad, constitutivo del hecho imponible del impuesto (Art. 63 y 75 TRLHL).

A efectos del IBI, tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario (art.

61.3 TRLHL), estando constituida su base imponible por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario (art 65 TRLHL).

En los supuestos en los que resulte acreditada, con posterioridad a la emisión de las listas cobratorias, documentos de ingreso y justificantes de pago del IBI, una divergencia entre el titular catastral y el titular del correspondiente derecho (sujeto pasivo) según el Registro de la Propiedad, sobre fincas respecto de las cuales conste la referencia catastral en dicho registro, tendrá prevalencia y habrá que tomar en consideración la titularidad que resulte del Registro de Propiedad, salvo que la fecha del documento por el que se produce la incorporación al Catastro sea posterior a la del título inscrito en el Registro de la Propiedad; en otras palabras, la prevalencia que irradia el Registro de la Propiedad opera, a tenor del art. 9.4 TRLCI, cuando la fecha del documento que hubiese motivado la incorporación al Catastro (de la titularidad del derecho) fuese anterior a la del título inscrito en el Registro de la Propiedad.

Cuando existiendo una liquidación por IBI, se constate dicha divergencia, esto es, que a quien se ha practicado liquidación - titular catastral- no sea el sujeto pasivo del tributo, ha de estarse al artículo 77.7 TRLHL que, pese a su confusa y poco precisa redacción, contiene las claves para dar respuesta a la última de las preguntas del auto de Admisión, esto es, si dicha liquidación es o no nula.

De acuerdo con el artículo 77.7 TRLHL:

"En los supuestos en los que resulte acreditada, con posterioridad a la emisión de los documentos a que se refiere el apartado anterior, la no coincidencia del sujeto pasivo con el titular catastral, las rectificaciones que respecto a aquél pueda acordar el órgano gestor a efectos de liquidación del impuesto devengado por el correspondiente ejercicio, deberán ser inmediatamente comunicadas a la Dirección General del Catastro en la forma en que por ésta se determine. Esta liquidación tendrá carácter provisional cuando no exista convenio de delegación de funciones entre el Catastro y el ayuntamiento o entidad local correspondiente.

En este caso, a la vista de la información remitida, la Dirección General del Catastro confirmará o modificará el titular catastral mediante acuerdo que comunicará al ayuntamiento o entidad local para que se practique, en su caso, liquidación definitiva."

d. Doctrina jurisprudencial fijada.

El sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es quien ostente la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible del impuesto.

En caso de no coincidencia entre el titular catastral y el del correspondiente derecho, según el Registro de la Propiedad, sobre fincas respecto de las cuales conste la referencia catastral en dicho registro, se tomará en cuenta, a los efectos del Catastro, la titularidad que resulte de aquel, salvo que la fecha del documento por el que se produce la incorporación al Catastro sea posterior a la del título inscrito en el Registro de la Propiedad.

Cuando exista convenio de delegación de funciones entre el Catastro y el ayuntamiento o entidad local correspondiente, la acreditación de esta discrepancia comportará la nulidad de la liquidación del IBI, que se hubiera practicado al titular catastral que no fuera sujeto pasivo, una vez que el ayuntamiento o entidad local haya realizado las correspondientes rectificaciones, a los efectos de determinar el sujeto pasivo.

De no existir tal convenio de delegación de funciones, la liquidación practicada por el ayuntamiento o entidad local tendrá carácter provisional y quedará sin efecto cuando la Dirección General del Catastro acuerde modificar el titular catastral. Si la Dirección General del Catastro confirmara el titular catastral, el ayuntamiento o entidad local practicará, en su caso, liquidación definitiva.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS ..... 71

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 71

- Reconocimiento de deuda en documento privado ..... 71
- Disminución de capital con devolución de las aportaciones ..... 71
- Disolución del proindiviso entre dos hermanos procedentes de las herencias de sus progenitores. .... 71
- Venta del cincuenta y siete por ciento de las dos fincas y en la que surge un proindiviso para, de forma inmediata, realizar la agrupación, división horizontal y posterior adjudicación ..... 72
- Declaración de obra nueva y modificación de la propiedad horizontal para recoger una nueva vivienda a la que se asigna un coeficiente de copropiedad, reduciendo los coeficientes de copropiedad del resto de las viviendas..... 72
- Escritura de cancelación de hipoteca ..... 72
- Transmisión de una parcela por la autoridad portuaria que se encontró afecta como bien demanial al servicio público portuario hasta 2007, produciéndose en ese momento su desafectación como bien demanial y convirtiéndose en un bien de carácter patrimonial que integra su patrimonio desde entonces ..... 73
- Cesión del derecho de superficie para la instalación de parque eólico ..... 73
- Persona física que es propietaria, por herencia, de un local comercial que tiene arrendado a un empresario o profesional y que se plantea transmitirlo a dicho arrendatario ..... 73

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 74

- Percepción después del fallecimiento de cantidades pendientes de cobro ..... 74
- Tributación del pacto sucesorio "para después de los días" regulado en el Título II Libro III, artículos 392 a 394 del Código de Derecho Foral de Aragón aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón. .... 74
- Donación de la nuda propiedad de participaciones en una sociedad limitada a la que resulta de aplicación la exención del art. 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio en favor de hijos y nietos ..... 74
- Tributación de las cantidades que se distribuyan por un trust a los herederos como consecuencia del fallecimiento del constituyente del mismo..... 75

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### RECONOCIMIENTO DE DEUDA EN DOCUMENTO PRIVADO

(Consulta DGT V1686-24 de 10/07/2024)

La operación estará sujeta al ITPAJD siempre que no sea realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, pero resultará exenta del mismo en aplicación de artículo 45.I.B)15 del mismo texto legal, con independencia del documento en el que se recoja la operación. No obstante, esta exención no exime de la presentación de la declaración del impuesto del modelo 600 como operación sujeta y exenta, ya que el artículo 51.1 del TRLITPAJD establece dicha obligación en general para todos los hechos imponible, con independencia de que estén o no exentos del impuesto.

#### DISMINUCIÓN DE CAPITAL CON DEVOLUCIÓN DE LAS APORTACIONES

(Consulta DGT V1563-24 de 26/06/2024)

La operación de disminución de capital está sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD. La sujeción de la operación planteada a la modalidad de operaciones societarias determina la no sujeción a las otras dos modalidades del impuesto, dada la incompatibilidad existente entre la modalidad de operaciones societarias y la de transmisiones patrimoniales onerosas, conforme se establece en el artículo 1.2 del TRLITPAJD, así como la incompatibilidad existente de estas dos con la modalidad de actos jurídicos documentados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Será sujeto pasivo el socio por los bienes y derechos recibidos.

La base imponible estará constituida por el valor de los bienes y derechos que se le adjudiquen, sin que, a estos efectos, pueda deducirse de dicho valor real el importe de las deudas y gastos que asuma dicho socio.

El tipo de gravamen aplicable será del 1 por 100.

#### DISOLUCIÓN DEL PROINDIVISO ENTRE DOS HERMANOS PROCEDENTES DE LAS HERENCIAS DE SUS PROGENITORES.

(Consulta DGT V1340-24 de 07/06/2024)

En el caso planteado, parece que existen diversas comunidades de bienes en las que participan dos hermanos –entre ellos, el consultante–. El consultante y su hermano se plantean llevar a cabo la extinción del condominio sobre estas comunidades de bienes. Conforme a la doctrina expuesta, se produce una extinción simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, por lo que el consultante deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales por resultar aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el referido artículo 7.2.B) del TRLITPAJD.

**VENTA DEL CINCUENTA Y SIETE POR CIENTO DE LAS DOS FINCAS Y EN LA QUE SURGE UN PROINDIVISO PARA, DE FORMA INMEDIATA, REALIZAR LA AGRUPACIÓN, DIVISIÓN HORIZONTAL Y POSTERIOR ADJUDICACIÓN**

(Consulta DGT V1471-24 de 18/06/2024)

No resulta aplicable la sentencia del Tribunal Supremo 1286-2023, de 18 de octubre de 2023, al faltar la identidad de razón entre el supuesto analizado en dicha sentencia y el objeto de la presente consulta, ya que dicha sentencia versa sobre la disolución de un proindiviso preexistente.

En este caso, la entidad consultante va a realizar la venta del cincuenta y siete por ciento de las dos fincas que posee y en la que surge un proindiviso para, de forma inmediata, realizar la agrupación, división horizontal y posterior adjudicación. Por lo tanto, no será de aplicación dicha sentencia y cada convención tributará de forma independiente por la modalidad de actos jurídicos documentados.

**DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA Y MODIFICACIÓN DE LA PROPIEDAD HORIZONTAL PARA RECOGER UNA NUEVA VIVIENDA A LA QUE SE ASIGNA UN COEFICIENTE DE COPROPIEDAD, REDUCIENDO LOS COEFICIENTES DE COPROPIEDAD DEL RESTO DE LAS VIVIENDAS**

(Consulta DGT V1687-24 de 10/07/2024)

A este respecto, cabe recordar que, según el artículo 8. Quinto del texto refundido de la Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1946 (BOE de 29 de mayo), son inscribibles “los pisos o locales de un edificio en régimen de propiedad horizontal, siempre que conste previamente en la inscripción del inmueble la constitución de dicho régimen”, debiendo hacerse constar expresamente su situación y linderos y, si constaren del título, su medida superficial. Por otro lado, y dado que ambas convenciones tienen contenido económico en cuanto se refieren a la delimitación física y jurídica de un bien inmueble, la escritura pública en la que se formalicen ambos actos, tanto la declaración de obra nueva como la modificación de la división horizontal, estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por ambos conceptos, por cumplir los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITP.

En cuanto a la base imponible, hay que estar a lo dispuesto en el artículo 70 del reglamento del impuesto:

Apartado 1: Declaración de obra nueva. “La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare”.

Apartado 2: División horizontal. “En la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno”

En ambos casos solo deberá tenerse en cuenta el nuevo elemento que se añade, por lo que en el caso de declaración de obra nueva la base imponible será el valor real de coste de la nueva vivienda que se añade al edificio, mientras que en la liquidación de la división horizontal deberá tenerse en cuenta, además del valor real de coste de dicho elemento, el valor del terreno correspondiente. Por el contrario, la modificación de los coeficientes de propiedad horizontal de las demás viviendas no estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al no tener por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, de acuerdo con el artículo 70.2 del reglamento del impuesto, es el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos, en cuanto a los elementos ya inscritos, no son objeto de cambio o modificación.

**ESCRITURA DE CANCELACIÓN DE HIPOTECA**

(Consulta DGT V1821-24 de 19/07/2024)

La escritura de cancelación de una hipoteca es uno de los supuestos gravados por la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITP y AJD, al cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Dicha escritura de cancelación se encuentra exenta, según el artículo 45.I.B).18 del TRLITPAJD.

Ahora bien, el hecho de que la escritura de cancelación de una hipoteca se encuentre exenta no exime de la presentación de la declaración del impuesto, ya que el artículo 51.1 del TRLITPAJD establece dicha obligación en general para todos los hechos imposables, con independencia de que estén o no exentos del impuesto.

**TRANSMISIÓN DE UNA PARCELA POR LA AUTORIDAD PORTUARIA QUE SE ENCONTRÓ AFECTA COMO BIEN DEMANIAL AL SERVICIO PÚBLICO PORTUARIO HASTA 2007, PRODUCIÉNDOSE EN ESE MOMENTO SU DESAFECTACIÓN COMO BIEN DEMANIAL Y CONVIRTIÉNDOSE EN UN BIEN DE CARÁCTER PATRIMONIAL QUE INTEGRA SU PATRIMONIO DESDE ENTONCES**

(Consulta DGT V1380-24 de 10/06/2024)

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a la entidad consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

**CESIÓN DEL DERECHO DE SUPERFICIE PARA LA INSTALACIÓN DE PARQUE EÓLICO**

(Consulta DGT V1479-24 de 18/06/2024)

El artículo 11.Dos de la misma ley establece que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios:

“2º. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra

3º. Las cesiones del uso o disfrute de bienes.”

Por consiguiente, tal y como este Centro directivo se ha pronunciado, entre otras, en la contestación vinculante de 1 de febrero de 2011, número V0206-11, el superficiante tendrá la condición de empresario o profesional y la constitución del citado derecho de superficie estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

**PERSONA FÍSICA QUE ES PROPIETARIA, POR HERENCIA, DE UN LOCAL COMERCIAL QUE TIENE ARRENDADO A UN EMPRESARIO O PROFESIONAL Y QUE SE PLANTEA TRANSMITIRLO A DICHO ARRENDATARIO**

(Consulta DGT V1663-24 de 10/07/2024)

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

2.- Por otra parte, debe señalarse que el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 establece que se encontrarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

“22º. A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

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

(...)”

En este sentido, y bajo la premisa de que se trate de una segunda o ulterior entrega de edificación en los términos expuestos, tal y como parece inferirse del escrito de consulta, la transmisión del inmueble objeto de consulta estaría sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, lo anterior, el propio apartado dos de este mismo artículo 20 de la Ley, establece la posibilidad de que el

sujeto pasivo que transmite la edificación afectada a su actividad económica, en este caso al arrendamiento, renuncie a la aplicación de la exención en los siguientes términos:

“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 lo tanto, en el caso de inversión del sujeto pasivo, el transmitente del inmueble no repercutirá en factura cantidad alguna en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo incluir en la misma la mención “inversión del sujeto pasivo” como prevé el artículo 6.1.m) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre).

En conclusión, cumplidos los requisitos establecidos al efecto en el artículo 20 apartado dos de la Ley 37/1992 y en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, la transmisión del inmueble estará sujeta y no exenta del Impuesto, siendo el sujeto pasivo del Impuesto el empresario o profesional adquirente, en la medida que dicho local se va a afectar a la actividad empresarial del mismo.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### PERCEPCIÓN DESPUÉS DEL FALLECIMIENTO DE CANTIDADES PENDIENTES DE COBRO

(Consulta DGT V1682-24 de 10/07/2024)

Se percibe después de fallecimiento cantidades pendientes de cobro por la indemnización por despido acordada con la empresa financiera empleadora, en un acuerdo de baja incentivada dentro de un despido colectivo objetivo por causas organizativas. Dichas cantidades pendientes han sido ingresadas por la entidad financiera empleadora a favor de la consultante y la viuda del fallecido. En consecuencia, de acuerdo con el criterio expuesto, los pagos correspondientes a la indemnización percibidos por la consultante cuya exigibilidad fuera posterior al fallecimiento de su padre, deberán tributar exclusivamente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

### TRIBUTACIÓN DEL PACTO SUCESORIO "PARA DESPUÉS DE LOS DÍAS" REGULADO EN EL TÍTULO II LIBRO III, ARTÍCULOS 392 A 394 DEL CÓDIGO DE DERECHO FORAL DE ARAGÓN APROBADO POR DECRETO LEGISLATIVO 1/2011, DE 22 DE MARZO, DEL GOBIERNO DE ARAGÓN.

(Consulta DGT V1301-24 de 04/06/2024)

El pacto sucesorio “para después de los días” tributará como transmisión “mortis causa”. Al no tratarse de un pacto de presente, ya que la consultante no recibirá el inmueble hasta que no haya fallecido el padre, el devengo se producirá en el momento en el que se produzca el fallecimiento del causante tal y como establece el artículo 24.3 de la LISD. El plazo de presentación será de seis meses a partir de la fecha del fallecimiento del causante. Se deberá presentar la liquidación ante el Gobierno de Aragón, por ser el lugar de residencia del causante.

### DONACIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES EN UNA SOCIEDAD LIMITADA A LA QUE RESULTA DE APLICACIÓN LA EXENCIÓN DEL ART. 4.OCHO.DOS DE LA LEY 19/1991, DE 6 DE JUNIO, DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN FAVOR DE HIJOS Y NIETOS

(Consulta DGT V1343-24 de 07/06/2024)

De acuerdo con los preceptos reproducidos, uno de los requisitos previstos en el artículo 20.6 de la LISD es que el donante

debe tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio sobre las participaciones en cuestión; para que esto ocurra se deben cumplir las condiciones previstas en las letras a), b) y c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

En primer lugar, en relación con el requisito previsto en la letra a), esto es, si la entidad tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario o si, por el contrario, realiza una actividad económica, el precepto establece que "A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos" no se computarán aquellos valores "que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra [a del artículo 4.Ocho.Dos]:". Por lo tanto, desde el punto de vista de la calificación de la actividad de la entidad como de gestión o no de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, no se computarán las participaciones que la entidad tenga en las sociedades participadas que supongan al menos el 5 por ciento de los derechos de voto, siempre y cuando se posean con la finalidad de dirigir y gestionar las participaciones, se disponga de medios materiales y personales suficientes y las entidades participadas, a su vez, no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Respecto del cumplimiento de este último requisito, es decir, que las entidades participadas no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, parece que se cumple el requisito pues, de acuerdo con la información facilitada por el consultante, ninguna de las sociedades participadas tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario y todos sus activos se encuentran afectos a las actividades económicas que desarrollan.

El requisito previsto en la letra b) lo cumple, ya que el grupo familiar ostenta el 100 por 100 de las participaciones.

Por último, el requisito recogido en la letra c) establece que el sujeto pasivo deberá ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, permitiendo dicho precepto que se entienda cumplido el requisito si dichas funciones se cumplen al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención. De los datos de la consulta parece que se cumple dicho requisito, pues cada uno de sus dos hijos ejerce funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que representa más del 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Finalmente, en cuanto a la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD a la donación de la nuda propiedad de las participaciones, los donatarios podrán aplicar la reducción siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en el apartado seis del artículo mencionado. Del escrito de la consulta parecen entenderse cumplidas las condiciones previstas en los apartados a) y b), pues el donante tiene 74 años a día de hoy y no ejerce funciones de dirección de la entidad, funciones que son desarrolladas por sus hijos, los cuales perciben la correspondiente remuneración por dichas funciones. En relación con el último de los requisitos para el acceso a la reducción, esto es, el previsto en la letra c), se entenderá cumplido siempre y cuando los donatarios mantengan lo adquirido y tengan derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que fallecieran dentro de ese plazo.

.....  
**TRIBUTACIÓN DE LAS CANTIDADES QUE SE DISTRIBUYAN POR UN TRUST A LOS HEREDEROS COMO CONSECUENCIA DEL FALLECIMIENTO DEL CONSTITUYENTE DEL MISMO**  
 .....

(Consulta DGT V1705-24 de 11/07/2024)

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, las cantidades que percibirían los herederos (los hijos), como consecuencia del fallecimiento del padre se obtendrían a través de un "trust" del que este es beneficiario. Si bien en el Derecho angloamericano el "trust" es una institución característica que guarda una estrecha relación no sólo con el Derecho de obligaciones y el de propiedad sino, incluso, con el derecho de familia y sucesiones, que es el ámbito tradicional que le es propio (en los países del llamado "Common Law", es de tal importancia que se regula como un ámbito más del Derecho privado), la figura del "trust" no está reconocida por el ordenamiento jurídico español. Sobre esta institución, incluso existe un texto internacional como es el Convenio o Convención de La Haya, de 1 de julio de 1985, sobre ley aplicable al trust y

su reconocimiento, que pretende eliminar o, al menos, simplificar los problemas derivados del desconocimiento de esta institución en muchos ordenamientos jurídicos. Este Convenio entró en vigor el 1 de enero de 1992, aunque la ratificación por los Estados ha sido muy escasa. En la actualidad, sólo diez países han ratificado el Convenio, y, entre ellos, no está España. Por tanto, a los efectos del ordenamiento jurídico español, las relaciones entre los hijos y el padre a través del trust se consideran realizadas directamente entre uno y otros, por lo cual es indiferente que reciban el dinero a través de un trust o directamente por la herencia de su padre.

De acuerdo con los preceptos anteriores, las cantidades recibidas por los herederos conforman el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la LISD, ya que constituye una adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

## TRIBUTOS MUNICIPALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....	78
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA .....	78
■ ¿Cuándo se produce el devengo del impuesto, en el momento del fallecimiento o cuando se acepta la herencia? .....	78

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

¿CUÁNDO SE PRODUCE EL DEVENGO DEL IMPUESTO, EN EL MOMENTO DEL FALLECIMIENTO O CUANDO SE ACEPTA LA HERENCIA?

(Consulta DGT V1413-24 de 13/06/2024)

De acuerdo con lo previsto en los citados artículos del Código Civil, los herederos adquieren la propiedad del inmueble desde el momento del fallecimiento del causante y no desde la fecha de la aceptación de la herencia.

Por tanto, a efectos del IIVTNU, se tendrá por fecha de la transmisión la del fallecimiento del causante, entendiéndose por tanto producido en ese momento el devengo del tributo.

Cuando posteriormente los herederos vendan el inmueble, para la determinación de la base imponible por el método objetivo del artículo 107 (apartados 1 a 4) del TRLRHL, el cómputo del período de generación del incremento de valor se lleva a cabo desde la fecha en que los transmitentes adquirieron el inmueble, es decir, desde la fecha del fallecimiento de su padre, hasta la fecha de la venta.

