

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Adjudicación en pago de asunción de deuda 4
- Periodos de interrupción justificada por solicitud de informes de comprobación de valor 6

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados10
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones16
- Comprobación de valores20

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TEMAS FISCALES

- Dos aspectos problemáticos de la aplicación del IIVTNU en las adquisiciones por herencia
José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional 24

TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....32

TRIBUTOS MUNICIPALES



TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL 4

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Adjudicación en pago de asunción de deuda 4

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Periodos de interrupción justificada por solicitud de informes de comprobación de valor 6

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Adjudicación en pago de asunción de deuda

Resolución de 14 de junio de 2018

En el supuesto de adjudicación en pago de asunción de deudas, el devengo en concepto de transmisiones onerosas se produce en la parte de la deuda asumida por el adquirente, con total independencia de las vicisitudes que resulten respecto a la deuda y a la posición jurídica que se crea entre acreedor, antiguo deudor y nuevo deudor las cuales son indiferentes a la transmisión del inmueble, ya que en la operación de ampliación de capital cuyo desembolso es la aportación del citado inmueble no existe condición o limitación alguna a su efecto traslativo relacionada con la cesión de la deuda. En definitiva, es irrelevante que se produzca o no la novación de la deuda con la aceptación del acreedor (art 1205 CC) a efectos de la validez del negocio traslativo, pues no hay que olvidar que es la transmisión del inmueble y no la cesión de deuda, la que en definitiva determina el hecho imponible del impuesto

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Concurren los requisitos de competencia, legitimación, plazo y cuantía que son presupuesto para la admisión de la presente reclamación siendo las cuestiones a resolver, si se ajusta a Derecho la regularización efectuada derivada de la indicada operación de ampliación de capital de sociedad con aportaciones no dinerarias.

Segundo. La adjudicación en pago de asunción de deuda como hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales fue introducido por la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, pasando así a los Reales Decretos 176/59 y 108/67 y desapareciendo en la Ley 30/80 (RCL 1980, 1443) y en los Reales Decretos Legislativos 3050/80 de 30 de diciembre y 1/1993 de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (artículo 7.2. redacción inicial), habiendo sido declarado nulo el artículo 29 de su Reglamento que servía de cobertura legal al hecho por Sentencia de Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1998.

Actualmente establece el art el artículo 7.2 del RDL 1/1993 (RCL 1993, 57) en su redacción actual que: "se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: A) Las adjudicaciones en pago y para pago

de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones.

Como señala el Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 9 febrero 2002, nuestro ordenamiento distinguió siempre tres clases de adjudicaciones a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, a saber: la adjudicación en pago de deudas, la adjudicación en pago de asunción de deudas y la adjudicación para pago de deudas. «En la primera, -dice la sentencia- el adjudicatario es acreedor del adjudicante por un crédito propio; en la segunda, resulta (el adjudicatario, se entiende) deudor de terceros por la cesión de deudas y bienes hecha por el adjudicante, y, en la tercera, recibe determinados bienes para, con ellos o con su producto, hacer el pago de deudas del adjudicante. De esta manera, las dos primeras implican una verdadera transmisión del bien, sea en solvencia del crédito o en compensación de las deudas asumidas, por lo que la transmisión queda sujeta al impuesto en condiciones normales. Por contra, en la adjudicación para pago de deudas, el adjudicatario cumple una función vicaria que no va más allá de pagar las deudas del adjudicante

con los bienes recibidos o con el producto de su venta y, por ello, se le reconoce el derecho a la devolución de lo cautelarmente ingresado por [el] impuesto, caso de que en determinado plazo justifique haber cumplido aquel cometido».

Pues bien, el indicado precepto contempla el supuesto de transmisión del pleno dominio de unos bienes inmuebles junto a la asunción de una deuda, el cual sería plenamente aplicable a los supuestos de aportación no dineraria en el supuesto de una ampliación de capital social respecto a aquella parte del valor del inmueble que se aporta como contrapartida de que se le transmiten unas deudas que asume.

En tal caso, se producirían dos convenciones: la operación societaria de constitución de sociedad, y una transmisión a título oneroso cuyo precio es la deuda asumida. Por ello, puede afirmarse que la sociedad adquiere la plena propiedad del inmueble lo que se corresponde con la contraprestación satisfecha: Una parte con la asunción de la deuda y la otra mediante la entrega de acciones a los socios. Por ello existen dos hechos imponible diferentes: el primero en concepto de Transmisiones Onerosas (por la transmisión de una parte que se paga asumiendo una deuda del transmitente) y la segunda por Operaciones societarias (por el valor por el que se aporta el inmueble a la sociedad que se corresponde con la cifra de capital desembolsado), sin que exista incompatibilidad alguna, dado que se producen dos negocios jurídicos distintos, correspondiendo importes distintos, y sumando ambos conceptos el valor total del inmueble transmitido.

Tercero. Respecto a la falta de aceptación por parte del acreedor hipotecario que argumenta la entidad reclamante, debe señalarse que el hecho imponible que se grava en este caso es la transmisión de un inmueble y no la cesión de la deuda. Efectivamente, como se razona en las alegaciones, en los supuestos de asunción de deuda los efectos jurídicos respecto al deudor anterior varían en función de que el acreedor acepte o no al nuevo deudor. Ahora bien, las vicisitudes que resulten respecto a la deuda y a la posición jurídica que se crea entre acreedor, antiguo deudor y nuevo deudor son indiferentes a la transmisión del inmueble, ya que en la operación de ampliación de capital cuyo desembolso es la aportación del citado inmueble no existe condición o limitación alguna a su efecto traslativo relacionada con la cesión de la deuda, es decir, la transmisión del inmueble de la entidad aportante a la entidad adquirente se realiza válidamente sin que se condicione a que se acepte expresamente por el acreedor la cesión de la deuda con la consiguiente liberación del anterior deudor.

En conclusión, es irrelevante que se produzca o no la novación de la deuda con la aceptación del acreedor (art 1205 CC (LEG 1889, 27)) a efectos de la validez del negocio traslativo, pues no hay que olvidar que es la transmisión del inmueble y no la cesión de deuda, la que en definitiva determina el hecho imponible del impuesto.

Cuarto. Alega la entidad, no obstante, que no ha existido subrogación de deuda en la entidad que amplía capital social, señalando que incluso la deuda garantizada no corresponde a la entidad aportante sino a una entidad tercera (P...SL), aportando documentación justificativa de este hecho, (certificación del registro, escritura de préstamo a la entidad P...SL y extractos bancarios), añadiendo a ello que en definitiva los inmuebles han sido aportados por su valor de mercado.

Efectivamente debe admitirse que no existe una asunción formal de la deuda hipotecaria en la escritura de ampliación de capital social por parte de la entidad receptora del inmueble. Ahora bien no cabe duda que la entidad que aporta el inmueble se le retribuye con acciones cuyo valor es inferior al valor real del inmueble, es decir que al valorarse la aportación neta, se ha descontado de la contraprestación (valor de las acciones emitidas) el valor de la responsabilidad hipotecaria, dado que aunque la sociedad receptora del inmueble no asuma una obligación a título personal, es evidente que estaría asumiendo una responsabilidad real a la que está sujeta el inmueble que ha pasado a su titularidad.

Por otro lado, y de contrario a lo alegado por la entidad reclamante, en este caso resulta evidente que en la operación referida los inmuebles se han valorado por debajo de su valor de mercado, no pudiendo admitirse racionalmente que el valor real sin cargas de los inmuebles sea el valor de aportación (no sería lógico que la entidad bancaria hubiera concedido un préstamo por un valor muy superior al valor de los inmuebles hipotecados). Para este supuesto en el que el adquirente descuenta el importe de la responsabilidad es de aplicación lo previsto en el párrafo segundo del art 118 de la Ley Hipotecaria (RCL 1946, 886): "Si no se hubiere pactado la transmisión de la obligación garantizada, pero el comprador hubiere descontado su importe del precio de la venta, o lo hubiese retenido y al vencimiento de la obligación fuere ésta satisfecha por el deudor que vendió la finca, quedará subrogado éste en el lugar del acreedor hasta tanto que por el comprador se le reintegre el total importe retenido o descontado."

Existe por tanto una subrogación tácita que se desprende de forma inequívoca de la valoración que se realiza de los inmuebles en los que evidentemente se ha descontado como valor de aportación la responsabilidad real asumida por la sociedad adquirente de los inmuebles.

Por ello, es correcta la motivación que se hace en la liquidación impugnada de que si bien el adquirente no se subroga expresamente en la obligación garantizada, la sociedad que recibe la aportación ha descontado su importe, debiendo dicha deuda ser satisfecha por el deudor originario. Ahora bien, de acuerdo con el artículo 118 de la Ley Hipotecaria, quedará subrogado el aportante en el lugar del acreedor, hasta tanto que por la sociedad que recibe la aportación se le reintegre el total importe retenido o descontado. Por tanto, la sociedad que recibe los inmuebles gravados con la hipoteca, asume la obligación de reintegrar al deudor que aportó los inmuebles

las cantidades satisfechas por este referidas a dicho préstamo, respondiendo con los bienes recibidos del cumplimiento de esta obligación.

En consecuencia, el hecho imponible previsto en el art. 7,2,A del Texto Refundido del Impuesto que se denomina como "las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas" debe aplicarse a este caso, aunque no exista una subrogación formal de la deuda, al haberse producido

una subrogación tácita y por tanto una transmisión onerosa del inmueble en el importe del valor descontado estimado en la suma de la responsabilidad hipotecaria.

En consecuencia,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la reclamación económico administrativa interpuesta por X..., S.L.

acuerda: DESESTIMARLA.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Periodos de interrupción justificada por solicitud de informes de comprobación de valor

Resolución de 14 de junio de 2018

No es admisible apreciar la existencia de período de interrupción por la solicitud de informe de comprobación de valor, **dado que no existe constancia de que se comunicase formalmente al interesado que se iba a cursar la petición y la tramitación de ésta**. Dicha regla encuentra su apoyo en el artículo 102.4 RGAIT que obliga, para considerarlos válidos, que tanto los períodos de interrupción justificada como las dilaciones por causas no imputables a la Administración se documenten "adecuadamente para su constancia en el expediente" y asimismo en la Sentencia TS de 31 de octubre de 2012 que señala que " si la norma legal exige que para la interrupción de la prescripción exista conocimiento formal del sujeto pasivo, es también razonable que ese mismo conocimiento lo tenga el sujeto pasivo respecto de las circunstancias que justifican la interrupción a su vez del acto interruptivo, puesto que se trata de un hecho relevante para el sujeto pasivo que no puede permanecer en el ámbito interno de la Administración ante los radicales efectos que tiene en la esfera jurídica del sujeto pasivo ".

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión del presente recurso de alzada, en los términos del artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria (en adelante, LGT), siendo la cuestión debatida la conformidad a Derecho de la Resolución del Tribunal Económico – Regional de Madrid, de 28 de noviembre de 2014, objeto del presente recurso.

Segundo. Se muestra el Director General recurrente contrario al criterio del TEAR, que ha considerado que el procedimiento de aplicación de los tributos del que resultó la regularización por el ITP y AJD caducó al excederse de su plazo máximo de duración. Y dicha oposición se basa en entender

que, en el marco de dichas actuaciones, se produjo un período de interrupción justificada que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 104 LGT (RCL 2003, 2945) , no se debiera incluir en el cómputo de la duración de las actuaciones. Se refiere, en concreto, al tiempo transcurrido entre la solicitud de valoración de bienes a la unidad Subdirección General de Valoraciones cursada el 3 de marzo de 2011 y la recepción, en la Oficina Gestora, de los correspondientes informes de valoración lo que se produce el 31 de agosto de 2011.

Efectivamente, en el marco de los procedimientos de aplicación de los tributos y, particularmente, en los procedimientos de gestión tributaria resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 104 LGT , según el cual el " plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento " sin perjuicio de que " Los períodos de interrupción justificada

que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución ". En este caso, el TEAR ha apreciado la caducidad del procedimiento – el propio artículo 104.4 LGT recoge que en los procedimientos iniciados de oficio susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad – puesto que la propuesta de liquidación, con la que se dio inicio a las actuaciones, se notificó al interesado el 15 de febrero de 2011 notificándose el acuerdo liquidatorio el 9 de febrero de 2012 (359 días).

Siendo incontrovertidas tales fechas, la única cuestión ha de centrarse en la admisibilidad, como período de interrupción justificada de las actuaciones, el supuesto que plantea el Director General recurrente puesto que, si así sucediese, al quedar excluidos del cómputo un total de 181 días, debería negarse el incumplimiento del plazo máximo establecido de duración de las actuaciones (éstas se habrían extendido por un tiempo efectivo de 178 días, menos de seis meses).

Tercero. El artículo 103 RD 1065/2007, de 27 de julio (RCL 2007, 1658), Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria (en adelante, RGAIT) recoge que:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquéllos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones (...) de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses ".

Aunque literalmente del precepto señalado no se deduce para considerar la interrupción justificada del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras haya que notificar al sujeto pasivo interesado el hecho que lo motiva, es mayoritaria la doctrina tendente a afirmar dicho requisito. Además, ha de tenerse en cuenta que el artículo 68.1 LGT dispone que " Los plazos de prescripción (...) se interrumpen: a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible... ", por lo que, si la norma legal exige que para la interrupción de la prescripción exista conocimiento formal del sujeto pasivo, es también razonable que ese mismo conocimiento lo tenga el sujeto pasivo respecto de las circunstancias que justifican la interrupción a su vez

del acto interruptivo, puesto que se trata de un hecho relevante para el obligado que no puede permanecer en el ámbito interno de la Administración ante los radicales efectos que tiene en la esfera jurídica del sujeto pasivo. No existe constancia en el expediente de que se comunicara formalmente al sujeto pasivo la tramitación de la solicitud de valoración en el momento en que se produjo, por lo que debe entenderse que ésta no se produjo. El interesado sólo conoció la existencia de la comprobación administrativa y su resultado cuando recibió el preceptivo informe junto con el acuerdo liquidatorio. Sirva recordar que el artículo 102.4 RGAIT obliga, para considerarlos válidos, que tanto los períodos de interrupción justificada como las dilaciones por causas no imputables a la Administración se documenten "adecuadamente para su constancia en el expediente ".

Ha de incidirse en que este supuesto de interrupción justificada responde a la necesidad de aumentar el plazo de terminación de los procedimientos de aplicación de los tributos en aquellos casos en que, durante su tramitación, sea necesaria la actuación de otros órganos administrativos, ya sean de la misma o de otra Administración, porque ello, indudablemente, implica una ralentización, cuando no paralización, de la actuación del órgano o unidad gestor del procedimiento en lo que se refiere a la decisión final sobre la regularización. Sin embargo, es también relevante la exigencia formal que se deriva de la normativa que recoge este supuesto de interrupción justificada de las actuaciones vinculada a la necesidad de que se notifique al interesado en el procedimiento la remisión de la petición de informe, más aun si se tiene en cuenta el efecto de extender o alargar la duración legal máxima de las actuaciones tributarias, pues la Ley garantiza a los contribuyentes sometidos a un procedimiento de aplicación de los tributos, como es este caso, que el tiempo durante el cual ha de extenderse éste es limitado y sólo cabe su interrupción bajo motivos excepcionales debidamente especificados (al margen de constituir, también, un derecho básico de todo obligado tributario el conocer el estado de tramitación de los procedimientos que le afecten de acuerdo con el artículo 34 LGT). El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 31 de octubre de 2012 (RJ 2012, 10532) (Rec. Casación Nº 6591/2009) – se refiere al Reglamento de Inspección de los Tributos de 1986 y no al RGAIT pero entendemos que sus conclusiones son perfectamente trasladables a éste – señala que " si la norma legal exige que para la interrupción de la prescripción exista conocimiento formal del sujeto pasivo, es también razonable que ese mismo conocimiento lo tenga el sujeto pasivo respecto de las circunstancias que justifican la interrupción a su vez del acto interruptivo, puesto que se trata de un hecho relevante para el sujeto pasivo que no puede permanecer en el ámbito interno de la Administración ante los radicales efectos que tiene en la esfera jurídica del sujeto pasivo ".

Dado que, en este caso, no consta la comunicación o advertencia de la solicitud del informe de valoración a la entidad

interesada, ha de concluirse que la interrupción de las actuaciones de gestión que se desarrollaban no puede perjudicarle y, por tanto, debe rechazarse la detención, por este motivo, del cómputo de su duración. La misma Sentencia del Alto Tribunal indicada recoge que " La obligación de la Administración de comunicar al obligado tributario el trámite de solicitud de información tributaria a otra Administración, indicando los efectos o incidencias que dicha tramitación tiene en el procedimiento inspector, se conecta con el principio de seguridad jurídica que asiste al administrado, que impide que pueda la Administración unilateralmente interpretar la Ley y el Reglamento ensanchando los plazos máximos impuestos a su arbitrio sin ni siguiera comunicarlos a quien sufre sus consecuencias.

El principio de buena fe que ha de presidir las relaciones de la Administración tributaria con los administrados hace imposible que puedan excluirse de los plazos máximos de resolución aquellos periodos respecto de los cuales decide por sí la Administración que se deben a dilaciones del sometido a comprobación sin que éste conociera siquiera que son tales dilaciones ni sus consecuencias.

El obligado tributario tiene derecho, como así se recoge en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, a conocer en todo momento el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte y a ser informado de las actuaciones de la Administración que tengan una incidencia en su esfera jurídica, lo que, a la postre, supone incrementar su seguridad jurídica.

En las actuaciones inspectoras analizadas en el presente procedimiento, las peticiones de datos realizadas (...) no fueron comunicadas, como ha quedado acreditado en el expediente, al obligado tributario (...)

Por tanto, por aplicación de la seguridad jurídica mínimamente exigible, un acto administrativo no puede tener efectos sobre quien no lo conoce ni puede depender en su eficacia del arbitrio de quien lo dictó.

Las circunstancias interruptivas de la prescripción han de ser notificadas al sujeto pasivo para que tenga conocimiento formal de las mismas y, por tanto, tengan eficacia interruptiva del cómputo de la prescripción. Al no aparecer en el expediente la notificación citada, hay que concluir, en el caso tratado, en la no producción de ningún acto interruptivo realizado con conocimiento del sujeto pasivo.

Esta Sala, en su sentencia de 12 de julio de 2010 (RJ 2010, 6199) (rec. 741/2007), recuerda, examinando si se podía considerar justificada la interrupción de unas actuaciones inspectoras, "las características que debe reunir la actividad de la Administración tributaria para que, a juicio de esta Sala, pueda interrumpir la prescripción: 1ª) ha de tratarse de una actividad real dirigida a la finalidad de liquidar o recaudar la deuda tributaria; 2ª) que sea jurídicamente válida; 3ª) notificada al sujeto pasivo; y 4ª) precisa en relación con el concepto impositivo de que se trate [sentencias de 6 de abril (casación 5678/03, FJ 4º), 16 de julio (casación 1627/03, FJ 2º) y 30 de noviembre de 2009 (RJ 2009, 8119) (casación 8534/04, FJ 5º), entre otras]" .

Debe, por tanto, rechazarse la pretensión del Director General recurrente, no pudiendo admitirse ahora que existió, en el marco del procedimiento de gestión tributaria desarrollado por la Oficina Gestora, un período de interrupción justificada en los términos pretendidos. Ha de mantenerse, por ello, en todos sus términos, la resolución del Tribunal Regional objeto de la presente alzada.

Por lo expuesto,
EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL,
EN SALA, visto el Recurso de Alzada promovido por DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS Y DE ORDENACIÓN Y GESTIÓN DEL JUEGO DE LA COMUNIDAD DE MADRID , contra Resolución del Tribunal Económico – Regional de Madrid, de 28 de noviembre de 2014 ACUERDA: Desestimarlo , confirmando íntegramente la resolución impugnada.

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA Y TRIBUNAL SUPREMO 10

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados 10

- Expediente de dominio 10
- Reorganización de porcentajes en un proindiviso 10
- Adquisición de viviendas destinadas al tráfico inmobiliario 11
- Adquisición de viviendas destinadas al tráfico inmobiliario 11
- Adquisición del control de una sociedad (antiguo 108 LMV) 12
- Ampliación de capital mediante la aportación de un inmueble gravado por una hipoteca 12
- Renuncia a la exención del IVA 13
- Ampliación de capital mediante la aportación de acciones de otras sociedades 13
- Reorganización de porcentajes en un proindiviso 13
- Ampliación de capital mediante la aportación de un inmueble gravado por una hipoteca 13
- Carta de pago de precio aplazado 14
- Formalización en un mismo acto de la constitución en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicaciones a los comuneros 14
- Compraventa y constitución de hipoteca en garantía de un pago aplazado 15

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 16

- Incorporación en la herencia del valor íntegro de un crédito contra Forum Filatélico S.A. 16
- Patrimonio preexistente: fecha de valoración 16
- Momento del cómputo del plazo de prescripción en una donación 17
- Grado de parentesco de sobrinos políticos 17
- Reducción del 95% por empresa familiar: activos no necesarios para desarrollar la actividad económica 17
- Reducción del 95% por empresa familiar: valoración participaciones no cotizadas 18
- Imposibilidad de extender los efectos de una sentencia estimatoria a liquidación no impugnada 18
- Aplicación del procedimiento de verificación de datos para comprobar una reducción por empresa familiar y después inicio de una comprobación de valores 18
- Prescripción 19

Comprobación de valores 20

- Comprobación de valores: necesidad de personación del perito en la finca 20
- Determinación del valor de un inmueble por la tasación hipotecaria del banco 20
- Comprobación de valores: necesidad de personación del perito en la finca 20
- Comprobación de valores: coeficiente sobre valor catastral 21
- Comprobación de valores: motivación 21
- Comprobación de valor de finca rústica 22

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA Y TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

EXPEDIENTE DE DOMINIO

Sentencia de 5 de abril de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La cuestión controvertida es si el expediente de dominio sufre no es el de adquisición de la finca por el recurrente por la sucesión en la herencia de su padre, sino que está supliendo el de adquisición de la finca por parte de su padre (en virtud de contrato privado de compraventa por el que el padre adquirió la finca). Se trata de determinar si estamos o no en presencia de una doble imposición o de dos hechos imposables diferentes: adquisición del inmueble "mortis causa" por fallecimiento y declaración de herederos abintestato en acta de notoriedad autorizada por notario; auto judicial del expediente de dominio, que va a suplir la adquisición de la finca en virtud de contrato privado.

Para el contribuyente recurrente, el Expediente de Dominio solo sufre la última transmisión de la que son responsables la recurrente y sus hermanos; los reclamantes no tienen por qué responder frente a la transmisión operada con anterioridad dado que quizá el padre sí liquidó el correspondiente impuesto; y por lo mismo, la administración podía haberles hecho pagar el resto de las transmisiones operadas.

El Tribunal considera que el recurrente promovió el expediente de dominio y por lo tanto venía obligada al pago del tributo; no ha alegado, y menos aún acreditado, que haya satisfecho el impuesto o se dé exoneración o no sujeción de la transmisión; y en cuanto a la interpretación que si existe título no se someterá a gravamen el expediente de dominio, supuesto que no es el de autos dado que el expediente vino precisamente a suplir la falta de título (el de la transmisión concreta del titular al padre del recurrente y no de la transmisión posterior y sucesoria). No puede entenderse como hace la recurrente que se le esté exigiendo el pago de un tributo no satisfecho por su padre dado que lo que se ha gravado no es la transmisión, sino que el impuesto se ha generado por el expediente de dominio.

REORGANIZACIÓN DE PORCENTAJES EN UN PROINDIVISO

Sentencia de 25 de abril de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La cuestión consiste en determinar si, como sostiene la parte actora, el acto llevado a cabo de disolución debe tributar como disolución parcial de condominio de un inmueble.

La existencia de exceso de adjudicación en el supuesto es un dato no controvertido derivado de la propia escritura de constitución del nuevo condominio. En nuestro caso no estamos ante un supuesto de disolución de una comunidad de bienes a la vista de la escritura, no se está produciendo la disolución de la comunidad de bienes, sino que se está transmitiendo parte de la fracción correspondiente a dos de los copropietarios a los otros tres, a cambio de una aportación dineraria, de forma que se redistribuye la propiedad, modificándose el porcentaje de participación de los propietarios pero manteniendo el proindiviso. Es decir, se está produciendo una transmisión patrimonial sujeta al pago del ITPAJD, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Estamos consecuentemente en presencia del supuesto tipificado en el art. 7.1.A del Real Decreto Legislativo 1/1993.

Ya que la reorganización de porcentajes y participaciones en el proindiviso no supone ni implica ni determina la extinción o disolución de aquel a resultas de tal operación notarial por lo que la verdadera naturaleza del hecho o negocio jurídico acaecido determina una transmisión patrimonial onerosa entre condominios y por tanto sujeta a ITP modalidad TPO al tipo que le es

propio. Ya que lo esencial es que no se ha extinguido la comunidad de bienes. Siendo esta existente, con tres comuneros, que han adquirido las cuotas restantes.

ADQUISICIÓN DE VIVIENDAS DESTINADAS AL TRÁFICO INMOBILIARIO

Sentencia de 19 de abril de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Se formaliza escritura de compraventa por la que una mercantil, ahora recurrente, adquirió diversos inmuebles. La Administración tributaria practicó a la sociedad liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. El obligado tributario alegó que su actividad es la de promoción inmobiliaria de edificaciones quedando la compraventa como operación de tráfico empresarial habitual de la Sociedad, quien compra estos inmuebles con el ánimo de explotarlos dentro de una actividad empresarial de compra venta y promoción inmobiliaria. Considera que ostenta el total derecho a la exención por no estar incurso en prorrata o en algún otro régimen que impida la deducción total de las cuotas soportadas, por lo que entiende que no procede la liquidación realizada por la Administración tributaria.

Para la Sala, en el supuesto examinado, se verifica que las fechas obrantes en el expediente permiten acreditar que el uso catastral atribuido a los inmuebles es el de «Vivienda Colectiva», extremo éste que no ha sido rebatido por el reclamante. El destino, no ya previsible, sino cierto, del inmueble, es el de su posterior venta; operación en todo caso sujeta y exenta del IVA, y sin derecho a la deducción del IVA soportado de acuerdo con lo contemplado en los artículos 92.dos y siguientes de la Ley 37/1992.

En función del destino y naturaleza de los inmuebles y al tratarse de operaciones en que la posterior entrega resultaría exenta de IVA y sin derecho a la deducción del IVA soportado, la renuncia de la recurrente no puede ser aplicada, con la consecuencia de estar sujeta la operación al impuesto liquidado. Pues correspondía al recurrente desvirtuar lo anterior probando que las viviendas se hallan afectadas directa y exclusivamente a una actividad empresarial con derecho a deducir las cuotas soportadas, pero no ha aportado justificación de la relación existente entre las cuotas soportadas y su vinculación con actividad económica alguna sujeta y no exenta.

ADQUISICIÓN DE VIVIENDAS DESTINADAS AL TRÁFICO INMOBILIARIO

Sentencia de 25 de abril de 2018 de Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Mediante escritura de compraventa la entidad codemandada adquirió una finca. Se presentó autoliquidación del impuesto por la adquisición de un bien inmueble con renuncia a la exención del IVA, tributando por el concepto de acto jurídico documentado, al tipo del 1,5%. La Administración tributaria practicó liquidación por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas por considerar incorrecta la renuncia a la exención del IVA, argumentando que el destino no ya previsible sino cierto, del inmueble que se adquiere, es el de su posterior venta, operación en todo caso sujeta y exenta del IVA sin derecho a la deducción del IVA soportado de acuerdo con lo contemplado en los artículos 92 y ss de la Ley del IVA. No se podrá por lo tanto aplicar la renuncia a la exención quedando de este modo la anterior operación sujeta a TPO. Frente a ello el reclamante alegó: la operación de compraventa es una operación sujeta al IVA y exenta conforme a lo dispuesto en el art. 20 uno 22 de la Ley del IVA; exención a la que renunció la transmitente por concurrir los requisitos exigidos en la normativa repercutiendo la cantidad de 720.000 euros que fueron deducidos por la entidad reclamante en su autoliquidación del IVA. Que dicha operación fue objeto de inspección estatal quien la encontró conforme a derecho.

La cuestión fundamental radica en determinar cuál sea el destino previsible del inmueble adquirido por la entidad recurrente, a saber, si el de ser vendidas las viviendas que lo componían de forma independiente, o bien el de ser transmitido a un tercero para su rehabilitación íntegra, tal y como se sostiene por aquella. Pues bien, la prueba consistente en las manifestaciones de los representantes de la mercantil no pueden considerarse suficiente para acreditar lo que se pretende por no venir aquellas refrendadas por otros documentos probatorios que acreditaran la veracidad de lo manifestado, al igual que acontece con el informe pericial asimismo aportado que no es válido para justificar cual podría ser el destino final del inmueble.

Esta sala y sección mantiene el criterio que el destino previsible defendido por la reclamante ahora codemandada no se sustentó en ningún principio de prueba, no solo en la vía administrativa sino tampoco en esta vía, en la que como se ha visto, el codemandado se limita a decir que se requerían obras de rehabilitación. Por lo tanto, y dado que como posteriormente se ha confirmado, por la posterior venta tres años después, que el destino era la venta, debe por lo tanto acoger la argumentación de la Administración tributaria y estimar la demanda.

ADQUISICIÓN DEL CONTROL DE UNA SOCIEDAD (ANTIGUO 108 LMV)

Sentencia de 17 de abril de 2018 de Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Se discute si es aplicable la exención del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados del art. 108 de la actualmente derogada Ley 24/1988, del Mercado de Valores, a la adquisición por la entidad recurrente UR. SL, de cierto número de participaciones de SE. SL. Las participaciones transmitidas representaban el 10,65% del capital social de SE. SL. De este modo, UR. SL pasó a ostentar la totalidad de las participaciones de aquella sociedad y su control absoluto. SE. SL poseía un activo formado en su mayoría por bienes inmuebles, en número superior a mil. La Administración tributaria consideró inaplicable la exención.

El recurrente alega que SE. SL se ha limitado a desarrollar actividades de promoción inmobiliaria aunque en su objeto social estatutario se mencione asimismo la actividad de edición, publicación y comercialización de libros y discos. A esa actividad efectivamente desarrollada debe entenderse referido el concepto de exclusividad del objeto social, de acuerdo con la interpretación que ofrecen las distintas pautas del art. 3.1 CC. La finalidad de la norma es netamente antielusoria, pues está destinada, no a gravar a las empresas inmobiliarias, sino a perseguir la elusión de la tributación de la transmisión de inmuebles mediante la interposición de figuras societarias. Por otro lado, la realidad social muestra la necesidad de contar en la actividad de promoción inmobiliaria con la accesoria o complementaria de publicidad.

Para la Sala no es atendible la afirmación de la actora de que el objeto de la sociedad transmitente se ceñía a la promoción inmobiliaria y a la actividad accesoria de edición de publicaciones para propaganda de las promociones. Concurren aún otras razones se oponen a la versión que defiende la contribuyente. Primero, según la definición estatutaria, la actividad de publicación dispone de autonomía respecto de la inmobiliaria, por cuanto prevé obtener la específica autorización del Ministerio de Cultura para llevarla a la práctica, requisito inexigible para la mera edición de folletos y otros soportes semejantes destinados a la publicidad de la actividad promotora. Segundo; para editar y difundir propaganda, impresa o no, de la principal actividad de una entidad, no es preciso hacer constar expresamente la actividad de edición en el objeto social, dada su función claramente auxiliar o accesoria. Tercero; no parece que el propósito de SE. SL se redujera a practicar las actividades inmobiliarias marginando el resto de las que comprendían su objeto social, pues en el informe de gestión de la entidad correspondiente al año 2008 se decía que aunque la constitución de la sociedad tenía el claro objetivo de desarrollar negocios inmobiliarios, “no obstante el objeto social es más amplio y comprende otras actividades que serán iniciadas y desarrolladas en la medida de nuestras posibilidades técnicas y económicas, o cuando las coyunturales del mercado lo aconsejen”.

AMPLIACIÓN DE CAPITAL MEDIANTE LA APORTACIÓN DE UN INMUEBLE GRAVADO POR UNA HIPOTECA

Sentencia 16 de abril de 2018 de Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La cuestión planteada versa sobre una ampliación de capital mediante la aportación por una socia de dos bienes inmuebles, uno de ellos gravado con hipoteca. El importe de la deuda pendiente de amortizar garantizada con la hipoteca fue descontado del valor de la aportación, y la sociedad adquirente asumió expresamente la deuda. La escritura fue liquidada por el impuesto de operaciones societarias sobre la base constituida por la ampliación de capital: el valor neto de los inmuebles. No obstante, la oficina liquidadora consideró que el acto comprendía una segunda convención, consistente en la aportación no dineraria de inmuebles con asunción de deudas por la sociedad, hecho imponible sometido a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y sujeto a tributación independiente.

Para el Tribunal el patrimonio de la sociedad recurrente sí se ha incrementado porque en cobro de las participaciones sociales ha obtenido un bien inmueble con un valor superior a la suma de las citadas participaciones sociales. Si la aportación no dineraria hubiese tenido un valor equivalente al de las participaciones sociales suscritas entonces solo existiría una operación (que tributaría por operaciones societarias) pero, como quiera que con independencia de la constitución de la sociedad y de la aportación correspondiente al capital social, se efectúa otra operación jurídica consistente en la transmisión de un bien inmueble por valor superior al de las participaciones sociales suscritas a cambio de la asunción de una deuda, que tenía el transmitente y de la que se hace cargo la sociedad, debe entenderse que se está ante una operación independiente y no necesaria para la suscripción del capital y que tiene autonomía jurídica suficiente como para no ser identificada con la pura y estricta ampliación de capital, y ello aunque se haya realizado en unidad de acto. Todo ello permite incluir esa operación en el hecho imponible del impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas del ya citado artículo 7.2.A) del RDL 1/1993 que dispone que son transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas.

RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA

Sentencia 16 de abril de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Lo que se trata de determinar es si la entidad recurrente tiene derecho a la renuncia a la exención del IVA, para ello se ha de analizar si acredita el cumplimiento de los requisitos exigidos para que tal renuncia a la exención sea válida. Tales requisitos son: 1- Que el adquirente sea sujeto pasivo del IVA y actúe en el ejercicio de su actividad profesional o empresarial. 2- Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por las correspondientes adquisiciones. 3- Que el adquirente declare por escrito estas circunstancias al transmitente. 4- Que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

Basta el incumplimiento de uno de estos requisitos para que la renuncia a la exención no pueda aceptarse. El requisito objeto de debate es el relativo al derecho a la deducción total del IVA soportado, pues a la vista del modelo 390 presentado consta en la casilla 105 "operaciones exentas sin derecho a deducción". Señala la entidad recurrente que ello se ha debido a un error, pues debió incluirse en la casilla 104 en lugar de la 105, y acompaña para ello con su demanda el listado de todas las exportaciones efectuadas durante el ejercicio 2012.

Para la Sala no puede aceptarse esta documentación como suficiente para desvirtuar la referencia contenida en el modelo 390; este modelo fue presentado por el propio recurrente ante la AEAT, por lo que en principio debe reputarse como correcto. Al margen de que el listado aportado es precisamente eso, nada más que un listado, desconociéndose la realidad de las operaciones y su importe, y que la Administración tributaria no ha dado por buena, tampoco consta que el recurrente haya procedido a enmendar el error que se supone cometido, existiendo mecanismos para ello (rectificación de la declaración, declaración complementaria), que no consta que hayan sido utilizados para corregir el supuesto error.

AMPLIACIÓN DE CAPITAL MEDIANTE LA APORTACIÓN DE ACCIONES DE OTRAS SOCIEDADES

Sentencia 5 de abril de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Las resoluciones administrativas impugnadas traen causa de la escritura pública de ampliación de capital de la entidad Bi. S.L., por la cual se amplía el capital social de la entidad mediante la aportación de acciones y participaciones de otras sociedades. Para el contribuyente no se cumplen los presupuestos del art. 108 de la LMV. La sociedad Bi. S.L. es una entidad de tipo familiar, participada por el recurrente, su esposa y cinco hijos, de modo que el recurrente siempre ha ostentado el control de la sociedad, en ocasiones directamente por ser titular de más del 50% de las acciones de la sociedad, y en otras indirectamente junto con sus familiares.

Para la Sala lo que alega el recurrente es que la entidad constituye un grupo familiar y que, por ello, siempre ha ostentado el control de la misma, bien directa o indirectamente. El motivo no puede ser estimado. En primer lugar, porque la entidad en cuestión no constituye un grupo de sociedades sino, por el contrario, una sociedad con un accionariado repartido entre varios titulares, que tienen como única particularidad las relaciones de parentesco entre ellos. Por tanto, con la ampliación de capital el recurrente sí pasa a ostentar el control de la sociedad, al adquirir acciones que aumentan su participación más allá del 50%.

REORGANIZACIÓN DE PORCENTAJES EN UN PROINDIVISO

Sentencia de 17 de mayo de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

En el caso presente, mediante escritura pública titulada de "DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD" se reflejaba que no desaparece, sino que la misma, inicialmente constituida por tres personas, los hermanos Pedro, Jesús, Manuela y su padre, queda ahora constituida por dos personas, Manuela y su padre.

Lo que aquí realmente se ha producido es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca. A entender de la Sala esta situación no es la prevista en el artículo 7.2 B) del texto refundido. Contrariamente, tiene su asiento en el apartado uno del artículo 7 que considera transmisiones patrimoniales, sujetas al impuesto, las que lo son de toda clase de "bienes y derechos" que integren el patrimonio.

AMPLIACIÓN DE CAPITAL MEDIANTE LA APORTACIÓN DE UN INMUEBLE GRAVADO POR UNA HIPOTECA

Sentencia de 30 de abril de 2018 de Tribunal Superior de Justicia de Murcia

La cuestión que se suscita consiste en determinar si en el supuesto de aportación de un inmueble hipotecado para el aumento de capital de una sociedad, cuando esta asume la deuda garantizada con la hipoteca, debe tributar como Operación Societaria, excluyendo su gravamen por Transmisión Patrimonial Onerosa dada la incompatibilidad establecida en el art. 1.2 del TRLITP y AJD, y la interdicción de la múltiple imposición cuando se trata de un único acto que establece el art. 4 del mismo texto legal, o si, debe considerarse que este hecho da lugar a la realización de dos hechos imposables independientes, uno el de la Operación Societaria y otro por Transmisiones Onerosas por la adjudicación en pago por la asunción de deuda.

Para el Tribunal no nos encontramos ante dos negocios jurídicos independientes, sino ante un solo acto o una sola convención en la que se integran tanto el aumento de capital como la asunción de deuda, pues la aportación realizada forma parte de la operación societaria de aumento de capital de la que no es posible desligarla, por lo que no cabe girar la liquidación por ITP. Máxime en este caso en que no consta que el acreedor hipotecario compareciera en la escritura otorgando el consentimiento, o que haya aceptado la subrogación. La aportación no se realizó en pago de la deuda, sino que se aumentó el capital en el valor neto de la finca, descontando el valor de la hipoteca.

CARTA DE PAGO DE PRECIO APLAZADO

Sentencia de 14 de marzo de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La liquidación que se impugna es consecuencia de una escritura de carta de pago de precio aplazado otorgada ante Notario. Esta Escritura es subsiguiente a otra anterior de compraventa de inmueble, que estuvo sujeta al impuesto. En la misma se pactó la venta de un inmueble, con pago de una parte del precio y con aplazamiento de otra parte, con la garantía de un aval bancario entregado por el comprador al vendedor. Se recurre la liquidación en base a que falta en el supuesto enjuiciado el requisito exigido en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto ITP-AJD de que se trate de un acto inscribible, pues lo que ha de ser objeto de inscripción registral es el dominio, adquirido por mérito de la primitiva escritura de compraventa, pero no la constancia del pago aplazado recibido con anterioridad a la escritura de carta de pago, como es el caso.

Para la Sala, no se puede acoger la tesis de la resolución recurrida sobre la no sujeción en base a una interpretación restrictiva del término inscribible, por considerar que el concepto inscribible utilizado en el art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto se extiende a cualquiera de las modalidades registrales previstas por la normativa hipotecaria (inscripciones, anotaciones preventivas, asientos y presentación, cancelaciones y notas marginales), siendo suficiente que el documento tenga acceso al Registro como había señalado el Tribunal Supremo en la sentencia de 20 de febrero de 2014, cas. 4548/2012.

FORMALIZACIÓN EN UN MISMO ACTO DE LA CONSTITUCIÓN EN RÉGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL Y LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO PREEXISTENTE CON ADJUDICACIONES A LOS COMUNEROS

Sentencia de 17 de mayo de 2018 de Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Se plantea en el presente procedimiento si la escritura otorgada por el recurrente de declaración de obra nueva, establecimiento de finca en régimen de propiedad horizontal y extinción del condominio, debía liquidarse por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad de actos jurídicos documentado), como una única convención por la extinción del condominio y división horizontal, o como dos convenciones independientes, una la extinción del condominio, y, otra la división horizontal.

Cuando la división horizontal va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titular proindiviso del edificio, no es más que un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, integrándose en la figura que la Ley asimila a la disolución de sociedad. En efecto, si resulta posible otorgar una escritura de división horizontal sin que se altere la titularidad común o exclusiva del inmueble, no lo es practicar la división material del edificio y adjudicar los pisos y locales a los comuneros sin haber realizado antes la división horizontal de los mismos y cuando esta se produce en el mismo acto de la disolución de la sociedad a que legalmente se equipara la disolución del condominio, no puede gravarse por ambos conceptos.

En los supuestos en los que en un mismo acto se formalice la constitución en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicaciones a los comuneros, no procede que se liquide por el gravamen de actos jurídicos documentados, además de por la extinción del condominio, por la división horizontal, al tratarse esta última de una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común; de forma que sólo cabrá una liquidación única por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados por el concepto de extinción del condominio, y no por la división horizontal.

COMPRAVENTA Y CONSTITUCIÓN DE HIPOTECA EN GARANTÍA DE UN PAGO APLAZADO

Sentencia de 23 de enero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

La cuestión que se somete a la consideración es estrictamente jurídica, a saber si la estipulación contenida en una escritura pública de compraventa con precio aplazado y constitución de hipoteca inmobiliaria en garantía de su pago, integra- (tesis de la parte recurrente) un supuesto de no sujeción al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, o por el contrario (postura que sostiene la Administración) esa convención constituye un hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados de conformidad con el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos documentados.

En principio la hipoteca de autos se constituye en garantía del pago aplazado y no sobre la constitución del préstamo por lo que pese a figurar en el mismo documento siendo accesoria a la compraventa, es distinta y sujeta separadamente al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y es por lo que no es de aplicación, tal como postulaba la parte recurrente, el artículo 15 ya que ese precepto se refiere únicamente al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y no al de Actos Jurídicos Documentados. Para tributar por actos jurídicos documentados basta que reúna los requisitos del artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 y concurriendo en el documento liquidado esas condiciones se declara su sujeción al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

INCORPORACIÓN EN LA HERENCIA DEL VALOR ÍNTEGRO DE UN CRÉDITO CONTRA FORUM FILATÉLICO S.A.

Sentencia de 6 de marzo de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Se discute en este proceso si, a los efectos del Impuesto de Sucesiones, el haber hereditario debe integrarse con el valor íntegro del crédito que poseía el causante contra la entidad FORUM FILATÉLICO S.A. por consecuencia de inversiones de las que han generado el concurso de esa entidad y el proceso penal contra sus dirigentes.

Conviene recordar que la entidad FORUM FILATÉLICO presentó solicitud de concurso voluntario de acreedores el 12 de mayo de 2006, de la que desistió a fin de modificarla por la de concurso necesario. Éste fue declarado por auto de 22 de julio de 2006, del Juzgado de lo Mercantil nº 7, autos 209/2006. Previamente, se había incoado un proceso penal por el delito de estafa contra los responsables de la sociedad, de modo que el 9 de mayo de ese año 2006, el Juez del Juzgado Central de Instrucción nº 5 había acordado la intervención de la entidad, la entrada y registro en sus sedes y la detención de sus directivos. En ese proceso, el Ministerio Fiscal formuló días después una querrela en que reputaba de quiebra la situación de la sociedad y le atribuía un déficit cercano a los 2.500 millones de euros.

Para la Sala, estos hechos tuvieron lugar antes del fallecimiento del causante y, en consecuencia, del devengo del tributo producido el 3 de julio de 2010, por lo que, sin duda, el valor del crédito había disminuido notablemente en esa fecha, dada la manifiesta insolvencia de la deudora para satisfacerlo. Nótese que el art. 9 de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, establece que constituye la base imponible del impuesto el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles. La necesidad de atender al valor real del crédito impide equipararlo a su valor nominal cuando resulta notorio, como aquí ocurre, su desajuste con la realidad.

Aunque no existe la total certeza de que el crédito vaya a ser definitivamente incobrable, es notorio que su importe, ya a la fecha del devengo del impuesto, era muy inferior a su valor nominal por las circunstancias concursales y penales citadas y que son también de notorio conocimiento. En consecuencia, resulta improcedente la inclusión, sin más, de su total importe en el caudal hereditario.

PATRIMONIO PREEXISTENTE: FECHA DE VALORACIÓN

Sentencia de 13 de febrero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La parte actora solicita la anulación de la resolución del TEAC, y la consiguiente aceptación de la devolución solicitada, argumentando que, si bien en la autoliquidación presentada se tuvo en cuenta, a efectos del coeficiente multiplicador aplicable, como patrimonio preexistente el resultante en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2006, sin embargo, según la prueba documental que aportó en vía administrativa, considera que el patrimonio preexistente en la fecha de fallecimiento de la causante era inferior y debe ser el de la fecha del devengo del Impuesto, 9 de marzo de 2007 fecha de fallecimiento de la causante.

El TSJ de Madrid entiende que no necesariamente se debe considerar que la valoración deba ser la última acaecida a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, que en este caso es la de 31 de diciembre de 2006, porque el fallecimiento del causante es la fecha de devengo real del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, siendo lo único que establece el precepto es que el patrimonio debe valorarse siguiendo las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que no implica que haya que atenerse al devengo de este último, porque lo que existe es una remisión limitada a aspectos que no están regulados expresamente en las normas del Impuesto de Sucesiones, las cuales en cambio sí contemplan que el devengo de este impuesto es la fecha del fallecimiento del causante, por lo que no es necesaria remisión alguna en este punto al devengo de otro impuesto distinto.

MOMENTO DEL CÁMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN EN UNA DONACIÓN

Sentencia de 9 de febrero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

El elemento central de este litigio reside en determinar desde qué momento debe computarse el plazo de prescripción en las donaciones.

La Administración demandante solicita la anulación de la resolución del TEAC, y la consiguiente confirmación de la liquidación originalmente impugnada, entendiendo que el TEAC ha errado al apreciar la correcta prescripción del derecho a liquidar el impuesto sobre donaciones, dado que tiene en cuenta las fechas del devengo del impuesto en función de las fechas de las transferencias bancarias, en lugar de la fecha correcta que debía haber sido la del fallecimiento del causante. Entiende que en este caso no habría prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria porque el plazo de prescripción debe comenzar el momento del fallecimiento del donante, al amparo del artículo 1227 del Código Civil, y no el artículo 48.2 del Reglamento de la Inspección, citando la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 436/2014 de 27 de marzo.

El artículo 48.2 del Real Decreto 1629/1991, establece una regla de prescripción aplicable siempre a las donaciones y también la misma regla aplicable a "otros negocios jurídicos a título lucrativo e inter vivos incorporados a un documento privado", sin que esta última exigencia sea predicable, tal como está dispuesta la redacción del párrafo, más que a tales otros negocios jurídicos y no a la donación, que no está condicionada. De otro modo se llegaría al absurdo de que las consecuencias de una donación, en cuanto al momento de comienzo de la prescripción se refiere, se hicieran depender de que la misma hubiera sido o no incorporada a un documento privado, cuando como sucede en este caso no existe duda alguna sobre los momentos en que se produjeron efectivamente los desplazamientos patrimoniales.

Ello es lógica consecuencia de la aplicación normativa del principio de la actio nata, porque la Administración no está en condiciones de actuar frente a unas operaciones que se suceden en el ámbito de la esfera estrictamente privada de los intervinientes y sin ninguna proyección exterior, aunque también sucede que las exigencias de seguridad jurídica imponen fijar un momento límite desde que haya un hecho relevante que trascienda al exterior, a partir del cual empiece a devengarse el plazo de prescripción. En este caso ese momento es de la fecha del fallecimiento del donante.

GRADO DE PARENTESCO DE SOBRINOS POLÍTICOS

Sentencia de 8 de febrero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La inclusión de los sobrinos por afinidad en el grupo III procede aun cuando hubiera fallecido la persona que servía de vínculo entre el causante y el sobrino por afinidad. En consecuencia, en el presente caso, siendo el recurrente sobrino carnal del esposo, premuerto, de la causante, procede su inclusión en el Grupo III de parentesco, correspondiéndole, por tanto, una reducción por parentesco de 7.850 euros, en virtud lo dispuesto en la Ley 7/2005, de la Comunidad de Madrid, Medidas Fiscales y Administrativas.

REDUCCIÓN DEL 95% POR EMPRESA FAMILIAR: ACTIVOS NO NECESARIOS PARA DESARROLLAR LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

Sentencia de 9 de mayo de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Se discrepa del valor base sobre el que la Administración aplica la bonificación del 95% sobre el valor de determinadas participaciones sociales incluidas en la herencia. En concreto, muestra su desacuerdo con lo que la Inspección Tributaria considera "activos no necesarios" para desarrollar la actividad económica.

Para la Sala nos encontramos ante dos sociedades HOTELES G, S.A. y HOTELES VILLA, S.A., cuya actividad, expresamente reconocida por el recurrente es "empresarial hotelera". La Administración ha considerado que no pueden considerarse elementos patrimoniales afectos a la actividad imposiciones a plazo de HOTELES G, S.A. por importe de 1.684.131'57€, y de HOTEL VILLA, S.A. por importe de 914.289'36€, y ello, tras un análisis de las inversiones financieras de una y otra empresa, y del examen de su balance. Todo ello, proporciona indicios más que suficientes para considerar como aquellas cantidades depositadas a plazo en entidades financieras como "no afectos" a la actividad empresarial desarrollada. Tal conclusión, es negada por el recurrente en su demanda, pero en modo alguno puede considerarse desvirtuada, pues ni proporciona elementos probatorios que lo contradigan ni estudios o informes que puedan demostrar lo contrario. Y en cuanto al futuro edificio que afirma tenía previsto construir HOTEL VILLA, S.A. ya en el año 2007, el transcurso de los años sin otros elementos de prueba que den veracidad a tales afirmaciones, no permite tampoco atender tal argumento.

REDUCCIÓN DEL 95% POR EMPRESA FAMILIAR: VALORACIÓN PARTICIPACIONES NO COTIZADAS

Sentencia de 26 de abril de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

La recurrente se opone al resultado obtenido por el perito a través del método del valor patrimonial, método idóneo para determinar el valor real de las participaciones de las sociedades que no cotizan en Bolsa, argumentando que no se ha descontado del mismo el 35% correspondiente al Impuesto de Sociedades que habría que satisfacer por incremento de valor, que la valoración no está motivada y que ésta se efectúa respecto del 2005 y no respecto del último balance cerrado el 31/12/2014.

Para el tribunal ninguno de estos argumentos puede prosperar por cuanto: 1) la valoración efectuada por los peritos de la Administración lo es exclusivamente a efectos del Impuesto de Sucesiones al no tratarse de un ajuste contable a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, 2) la valoración está debidamente motivada pues en la comprobación se pone de manifiesto parámetros tales como datos de la liquidación, del hecho imponible, de los inmuebles, descripción de éstos, valores catastrales, criterios sobre valoración, valores básicos, índices correctores, fuentes documentales.... En definitiva, la valoración podrá gustar más o menos pero en ningún caso puede tildarse de nula por falta de motivación, además de que la recurrente tanto en sede económico administrativa como judicial ha demostrado comprender perfectamente el sentido de la liquidación practicada articulando contra la misma una demanda coherente y bien fundada, lo que elimina cualquier tipo de indefensión y, 3) la valoración ha de realizarse según parámetros de 2005 pues el momento de efectuar la valoración a efectos del Impuesto de Sucesiones es el referido al fallecimiento de la causante acontecido el 2/10/2005.

IMPOSIBILIDAD DE EXTENDER LOS EFECTOS DE UNA SENTENCIA ESTIMATORIA A LIQUIDACIÓN NO IMPUGNADA

Sentencia de 20 de marzo de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

Se interpone el recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía promovido por la recurrente en relación con la anulación del acuerdo aprobatorio de expediente de comprobación de valores y la liquidación tributaria girada por la Oficina Gestora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con motivo de la donación hecha en escritura pública. Dicha anulación se fundamentó en la falta de motivación de la comprobación de valores efectuada respecto de las fincas donadas.

El TEARA, considerando que contra las dos liquidaciones giradas (correspondientes cada una de ellas al 50% del valor de los bienes donados) sólo se interpuso recurso de reposición y posterior reclamación económico administrativa respecto de una, concluye que la estimación de la interpuesta no constituye argumento para que dicho Tribunal revise la que no fue objeto de impugnación, sin perjuicio de que la reclamante pueda instar los procedimientos de revisión oportunos ante la Administración Tributaria. La recurrente, aceptando que sólo se recurrió una de las dos liquidaciones giradas, insiste en la procedencia de anular la que no fue impugnada, pues procediendo ambas de un mismo expediente de comprobación de valores, al haberse anulado éste por el TEARA, también debe anularse la liquidación que no se impugnó.

Para la Sala, no se puede olvidar que en este caso se pretende, sin haber hecho uso de tal medio de revisión, que el Tribunal Económico Administrativo, a través de un incidente de ejecución de lo resuelto en la reclamación que anuló la única liquidación recurrida, extienda los efectos de su fallo respecto de la liquidación no impugnada en esa reclamación, so pretexto de ser único el expediente de comprobación de valores, cuya anulación determinó la de la liquidación allí impugnada. Al respecto, de acuerdo con el criterio seguido por el TEARA, que la vía escogida por la recurrente no es la adecuada, pues el fallo cuya ejecución se pretende extender a una liquidación firme no impugnada, sólo afectaba a la única liquidación a la que se refería el acto impugnado (la desestimación del recurso de reposición formulado frente a tal liquidación) aunque la causa de su anulación fuera común a todas las liquidaciones dimanantes del mismo expediente de comprobación de valores, cuya anulación motivó la de la única liquidación recurrida.

APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS PARA COMPROBAR UNA REDUCCIÓN POR EMPRESA FAMILIAR Y DESPUÉS INICIO DE UNA COMPROBACIÓN DE VALORES

Sentencia de 6 de marzo de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La Administración inició un procedimiento de verificación de datos al considerar que el sujeto pasivo en su autoliquidación había aplicado indebidamente la normativa en lo relativo a deudas y/o gastos deducibles, por entender no procedente la reducción que se había aplicado los sujetos pasivos de la empresa familiar y, en el curso de tal procedimiento, inició una comprobación de valores, ateniéndose a las garantías y puestas de manifiesto previstas para tal procedimiento.

Para la Sala estamos ante una cuestión no sustantiva sino meramente formal y adjetiva, que no tuvo relevancia alguna sobre la defensa de los sujetos pasivos. En el caso de que se considere un vicio formal sería del tipo de los que dan lugar a anulabilidad y no a nulidad radical o nulidad de pleno derecho, puesto que este tipo de sanción la reserva el Ordenamiento Jurídico para situaciones auténticamente graves y relevantes sobre los derechos del contribuyente, como se deduce de la enumeración del artículo 217 de la LGT.

Las incidencias acaecidas en las comprobaciones de valores afectadas, aun en el caso de que considerarse que hubieran acaecido al no deslindar como procedimiento autónomo y claramente separado del procedimiento de verificación de datos (lo que en todo caso es una cuestión interpretable), las consecuencias no pueden en absoluto equipararse a un acto dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, y por ello las liquidaciones no pueden reputarse viciadas con nulidad de pleno derecho, como ha entendido el TEAC.

PRESCRIPCIÓN

Sentencia de 24 de enero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La cuestión litigiosa en la determinación de si, una vez finalizado el plazo de 4 años computados desde el transcurso del plazo de 6 meses para pago del Impuesto de Sucesiones en periodo voluntario, sin que durante el mismo hubiera mediado actividad administrativa alguna dirigida contra la recurrente a tal fin, ha tenido lugar la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a exigir el pago del citado impuesto.

Para el tribunal es evidente, en aplicación del régimen general y del especial aplicable al tributo de que se trata, que la presentación el día 18 de julio de 2007 de la solicitud de liquidación en la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, en cuanto se hizo ante órgano no competente para llevar a cabo su liquidación y gestión, fue considerado, correctamente, por la Administración Tributaria como inidóneo para iniciar el procedimiento tendente a su liquidación. La cuestión subsiguiente es si se debe atribuir efectos interruptivos de la prescripción del plazo de 4 años previsto en el artículo 66 de la Ley 58/2003, en relación con la previsión del artículo 68 del mismo texto legal que confiere tal carácter (apartado 1, letra c), a "cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria", entendiéndose la Sala que su carácter inidóneo para iniciar el procedimiento de liquidación del impuesto, impide que se le pueda atribuir aquella naturaleza, toda vez que al haber sido presentada la solicitud ante órgano incompetente para su liquidación y gestión, en ningún caso, cumpliría la exigencia legal de ser conducente a la liquidación de la deuda tributaria, por tratarse de una actuación inútil para la propia Administración Tributaria.

En el presente caso el día 17 de enero de 2006, es la fecha de fallecimiento del causante y de devengo del Impuesto de Sucesiones. A su vez, estableciendo el artículo 67, letra a) del reglamento el plazo de 6 meses, contados desde el día del fallecimiento del causante, para presentación de documentos o declaraciones, el periodo voluntario para pago habría finalizado el día 17 de julio de 2006, por lo que el dies a quo para el computo del plazo de 4 años previsto en el artículo 66, letra a) de la Ley 58/2003, nos llevaría al día 18 de julio de 2006 y el dies ad quem, al 18 de julio de 2010. No constando la realización de actuación alguna por parte de la Administración Tributaria en el referido periodo, el plazo de 4 años del artículo 66, letra a) de la LGT, habría transcurrido y, con ello, producida la prescripción.

Comprobación de valores

COMPROBACIÓN DE VALORES: NECESIDAD DE PERSONACIÓN DEL PERITO EN LA FINCA

Sentencia de 6 de marzo de 2018 de Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Este Tribunal había venido entendiendo insuficiente la motivación de las valoraciones realizadas por la Administración cuando se realizan en base a genéricas "referencias de estudios de mercado" que no se precisan convenientemente, y que por tanto no dan adecuada base al interesado para conocer sus fundamentos y en su caso rebatirlos, y que por el contrario, con igual carácter general, sin perjuicio de las peculiaridades de cada caso, sí había venido entendiendo suficientemente motivadas las valoraciones efectuadas conforme a "testigos de operaciones homogéneas" perfectamente identificados en el expediente.

Igualmente, se venía sosteniendo que la visita al inmueble no era imprescindible en principio para valorar adecuadamente el inmueble, sin perjuicio de la alegación y prueba que pudiera hacer el recurrente en cuanto al inferior estado de conservación del inmueble valorado respecto al considerado como medio o normal de vivienda de segunda mano de una determinada fecha de construcción, o alguna otra característica que permita calificar el inmueble como singular conforme al art 106.2 RD 1065/2007, (lo que se venía entendiendo no era contrario a la doctrina del TS sobre el particular según resulta de STS de 6, 13 y 20 de Marzo de 2015) Sin embargo, los fundamentos de la STS de 26 de Noviembre de 2015 exigen un cambio de criterio, en cuanto rechazan el método empleado "de comparación de testigos" de modo que impiden se pueda entender motivado el informe de autos, en cuanto realizado conforme a idénticas pautas al examinado en aquella sentencia.

La aplicación de la anterior doctrina conduce a la estimación de la presente alegación del contribuyente. No consta que los inmuebles de autos hayan sido reconocidos personalmente por el perito ni se ha justificado la innecesaridad de dicha visita; tampoco se justifica por el perito el estado de conservación de los inmuebles ni sus calidades constructivas y tampoco se razonan las circunstancias por las que se consideran semejantes los testigos utilizados ni se aportan tales testigos ni se precisa si en los testigos se reflejan valores declarados y/o comprobados administrativamente.

DETERMINACIÓN DEL VALOR DE UN INMUEBLE POR LA TASACIÓN HIPOTECARIA DEL BANCO

Sentencia de 11 de abril de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La Administración tributaria ha utilizado el valor determinado para el inmueble en la tasación realizada a efectos hipotecarios, de conformidad con la letra g) del artículo 57.1 de la LGT.

La demandante sostiene que la tasación hipotecaria que efectúa la entidad bancaria que va a realizar el préstamo no es vinculante ya que no necesariamente tiene que coincidir con el precio que las partes pactan en la Escritura de compraventa. En este caso, se aportó al expediente informe pericial del que resulta que el valor real de la finca coincide con el abonado por la compraventa.

Para la Sala la parte actora ha aportado un informe pericial emitido por Arquitecto Técnico, determinando el valor de mercado de la finca objeto de valoración por el método de comparación en una cantidad inferior a la valorada por la Administración. El informe es completo; se enuncian los testigos empleados en número de seis; y se realiza tras la visita física al inmueble. Por tanto, procede estimar el recurso y anular los actos impugnados y ello en consideración a que, según la Ley reguladora del ITPyAJD, la base imponible del mismo está constituida por el valor real del bien objeto de transmisión; que el apartado 2 del artículo 57 de la LGT 2003 prevé que el declarante pueda refutar el valor obtenido con la aplicación por la Administración de cualquiera de los sistemas de comprobación contenidos en el apartado 1 de aquel precepto, mediante una actividad probatoria que determine el valor real del bien a efectos impositivos y tendente a desvirtuar el valor resultante del medio de comprobación lícitamente empleado por la entidad liquidadora, y que la parte demandante ha desplegado en el presente caso, lo que supone la anulación del valor comprobado por no coincidir con el valor real.

COMPROBACIÓN DE VALORES: NECESIDAD DE PERSONACIÓN DEL PERITO EN LA FINCA

Sentencia de 1 de marzo de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Si se procede a comprobar los valores de las viviendas objeto de los autos atendiendo a la calidad de la finca, a su antigüedad, a los materiales constructivos de la edificación y al entorno como hace el perito de la Administración, se debe presuponer una previa visita por parte del mismo a los inmuebles valorados, pues lo contrario convierte en nula la valoración basada en suposiciones o informaciones no contrastadas por el examen personal y directo del técnico informante.

Los dictámenes suscritos por el perito de la Administración, emitidos antes y después de la visita personal, son exactamente iguales. La única diferencia entre ellos es que en el segundo se adjunta una fotografía de la fachada del edificio que pone de manifiesto el estado exterior del mismo. En cualquier caso, se prescinde de analizar y valorar de manera concreta e individualizada cada uno de los inmuebles que es evidente no han sido visitados. Así las cosas, la Administración Tributaria debía demostrar mediante una actuación idónea que el valor asignado por el contribuyente en su autoliquidación no se correspondía con la realidad (art 105 y 106 de la LGT), lo que en modo alguno ha conseguido con los dictámenes periciales obrantes en las actuaciones.

COMPROBACIÓN DE VALORES: COEFICIENTE SOBRE VALOR CATASTRAL

Sentencia de 23 de marzo de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

La cuestión que se plantea es la debida motivación de la determinación del valor catastral, sobre el que se aplica el coeficiente actualizador (este sí perfectamente identificado a los efectos de su debido conocimiento y comprobación) en orden a obtener el valor comprobado, sin que pueda apreciarse en el caso de autos nos encontremos, como si hemos apreciado en otros supuestos, una insuficiencia de motivación, por cuanto el valor catastral actualizado al año 2014 consta en el expediente, y además así se hacía constar en la resolución identificada como "motivación de la comprobación del valor", al obrar en la escritura pública de compraventa las certificaciones catastrales, según se hace constar expresamente, al ejercicio 2014, por lo que ninguna indefensión se ha causado al recurrente cuando los datos sobre el valor catastral, proporcionados por la Oficina del Catastro resultan de la propia documentación en la que el mismo tuvo intervención y a la que se refiere su actuación ante la Administración, y sin que se haya justificado cualesquiera error en los datos procedentes del Catastro ni la concurrencia de especiales circunstancias en el inmueble que determinase la inadecuación del método de comprobación aplicado.

COMPROBACIÓN DE VALORES: MOTIVACIÓN

Sentencia de 15 de febrero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

En su demanda la parte recurrente alega en síntesis que con relación al criterio usado por la Administración (valor catastral) debe ser calculado por la aplicación de las normas establecidas en el RD 1010/93, entre las que destaca la remisión al valor estimado de mercado, que debe ser periódicamente actualizado para su adaptación a la situación real, debiendo atenderse a la situación económica en general, y su repercusión en el mercado inmobiliario, y a que el inmueble objeto de transmisión procede de la adquisición a una entidad bancaria que había procedido a su adjudicación tras el correspondiente proceso de dación. Se consideraría un valor de mercado no real, pues la valoración se fundamenta en un estudio de mercado que se califica de inadecuado. Alegando las previsiones del art 10 del RD legislativo 1/1993, atendido que la base imponible está constituida por el valor real, se invoca la existencia de un defecto de motivación, con detalle de los elementos y parámetro utilizados. A su juicio la Administración acude a un método de valoración que aplica parámetros de valoración colectivos, no constatados por perito y ajenos a individualización. Con relación a la procedencia del bien se alega que dado que el SAREB tiene el compromiso legal de vender por lo máximo posible ello sería garantía de que se compra a valor real o valor de mercado, dada la diferencia la parte alega que o bien el valor catastral está por encima de su valor correcto o el coeficiente corrector debería ser reductor en lugar de multiplicador. La carga de la prueba de que el valor real es superior al valor declarado debe recaer sobre la Administración Tributaria actuante.

Para la Sala examinada la escritura unida al expediente, consta recibo del IBI pero correspondiente, según se hace constar expresamente al ejercicio 2013, en el que se señala un valor catastral, que no se corresponde ni con el valor recogido en la comprobación, ni con el ejercicio correspondiente a la fecha de realización del hecho imponible. Consta la certificación catastral pero incompleta sin que en ningún caso se haya completado o aportado la certificación correspondiente al año 2014. No consta en el expediente la correspondencia entre el valor catastral aplicado en la fórmula empleada para la obtención del valor real estimado y el recibo del IBI que figura en el anexo de la escritura de compraventa que, esto es aún más relevante, no corresponde al valor catastral de la fecha de realización del hecho imponible.

Por la omisión señalada, se concluye que la valoración efectuada por la Administración no se encuentra debidamente motivada en lo relativo al valor catastral actualizado del inmueble, parámetro de referencia para determinar el valor real del inmueble según el método de valoración utilizado regulado en los artículos 57.1.b) LGT y 23 de la Ley andaluza 10/2002.

COMPROBACIÓN DE VALOR DE FINCA RÚSTICA

Sentencia de 18 de abril de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja

El demandante aduce que la valoración que le ha sido remitida es genérica y no individualizada, ya que el perito no ha visitado las fincas.

Para la Sala, el artículo 160 del 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, vino a recoger gran parte de la doctrina generada por la jurisprudencia existente en materia de comprobaciones de valores, señalando en su apartado 2 que "En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas". Y tales circunstancias no concurren en el supuesto controvertido, al tratarse de fincas rústicas que el ingeniero técnico agrícola identifica debidamente y respecto de las cuales, en su informe, describe exhaustivamente señalando sus principales características, mencionando que ha examinado también su histórico de ortofotos y explicando como las fincas se han valorado individualizadamente conforme al método "sintético", señalando el perito las transmisiones de fincas similares que han sido tomadas como referencia, y precisando los diferentes "valores testigos" tenidos en cuenta, que describe en cuatro anexos, tres para las parcelas de labor seco de distinta tipología y otro para parcelas de erial. Menciona incluso, el perito, que la totalidad de las parcelas objeto de valoración fueron objeto de posterior transmisión, y que homogeneizando los valores declarados con referencia a 2004, todos ellos salvo dos son superiores a los comprobados, según se detalla en un anexo final.

Con independencia de que el actor pueda discrepar del resultado final, el perito de la Administración ha explicado las razones por las que ha considerado el valor final comprobado que se notifica en el acuerdo Impugnado, por lo que la valoración ha de considerarse motivada, ello sin perjuicio de que sus aspectos técnicos pueden ser cuestionados a través del procedimiento expresamente previsto para la tasación pericial contradictoria.

TEMAS FISCALES 24**Dos aspectos problemáticos de la aplicación del IIVTNU en las adquisiciones por herencia**

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional) 24

TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA 32**Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 32**

- Alcance de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017: permite seguir gravando el aumento de valor. Carga de la prueba de la ausencia de incremento de valor 32
- Inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL 32
- Fecha de cómputo de la adquisición del inmueble..... 33

TEMAS FISCALES

Dos aspectos problemáticos de la aplicación del IIVTNU en las adquisiciones por herencia

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. *Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional.*

Como es sabido, el IIVTNU tiene por hecho imponible el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto en la transmisión de su propiedad por cualquier título o en la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos (art. 104.1 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales –TRLRHL¹–).

Las transmisiones por vía de herencia, que es una de las posibles formas en que se produce el hecho imponible del IIVTNU, plantean diversas cuestiones de interés en relación con este impuesto, de las que en el presente trabajo vamos a abordar dos: la incidencia de la división de gananciales y la partición hereditaria en su devengo y la aplicación de este tributo en los casos de separación del dominio en nuda propiedad y usufructo.

1. Incidencia de la disolución de la sociedad de gananciales y la partición hereditaria en el devengo del IIVTNU

1.1. Disolución de la sociedad de gananciales

Cuando en todo o en parte los bienes del causante de una sucesión son de naturaleza ganancial, lo que corresponde al cónyuge superviviente en la sociedad de gananciales no se le transmite por vía de herencia, sino que se le adjudica en pago de su parte en la sociedad. Esta adjudicación no se considera verdadera transmisión, sino especificación de su derecho, por lo que no se devenga el IIVTNU, como tampoco el ITPAJD (en el que, más que transmisión, hay concreción de la cuota de cada cónyuge, aunque la ley de dicho impuesto lo trate como exención²) ni el IRPF (no se considera producida

ganancia ni pérdida patrimonial³). Así lo dispone expresamente, en relación con el IIVTNU, el art. 104.3 TRLRHL, que menciona entre los supuestos de no sujeción las “aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes”.

En los casos en que, tras el fallecimiento de una persona casada en régimen de gananciales, no se efectúen adjudicaciones concretas de bienes en pago de la cuota del cónyuge superviviente, como es frecuente que suceda (en espera de hacerlo cuando fallezca el segundo cónyuge), parece lógico aplicar lo anterior en función de **cuotas ideales**. Es decir, interpretar que un 50 por 100 de los bienes gananciales corresponden al cónyuge viudo, respecto de los que no se produce el hecho imponible del IIVTNU, mientras que el otro 50 por 100 se integra en la masa hereditaria y, dado que se transmite a los herederos, sí da lugar al devengo del IIVTNU. La consulta V2081-09, de 21 de septiembre, mantiene este criterio de atender a las cuotas ideales, a falta de división expresa.

Como ha señalado la doctrina administrativa (entre otras, consulta de la DGT V1522-15, de 20 de mayo), no existen normas en el IIVTNU (tampoco en otros impuestos concernidos como el ISD y el IRPF) sobre el modo de realizar la liquidación de la sociedad de gananciales. Por tanto, a efectos fiscales será válida la que los interesados lleven a cabo, cualesquiera que sean las adjudicaciones de bienes y derechos que realicen, con la única sujeción a las normas civiles aplicables (entre otros, el artículo 1.404 del Código Civil⁴). Esto significa que, a falta de un acuerdo expreso

1 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

2 Art. 45.1.B.3º del texto refundido del ITPAJD, Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

3 Art. 33.2.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

4 Que dispone que “Hechas las deducciones en el caudal inventariado que prefijan los artículos anteriores [refiriéndose a los arts. 1392 a 1403 C.c.], el remanente constituirá el haber de la sociedad de gananciales, que se dividirá por mitad, entre marido y mujer o sus respectivos herederos”.

de liquidación de la sociedad de gananciales, el impuesto se calculará como si cada inmueble de naturaleza urbana se adjudicara en un 50 por 100 al cónyuge superviviente y por el otro 50 por 100 se transmitiera a los herederos del fallecido, de forma que el IIVTNU solo se exigirá respecto de esta segunda parte. En cambio, si hay una disolución de la sociedad ganancial, con adjudicación expresa de bienes determinados a cada masa, nada en la norma del impuesto impide aceptar las consecuencias de este pacto, exigiéndose el IIVTNU solo respecto de los inmuebles integrados (total o parcialmente) en la herencia, que son los que únicos que se transmiten.

Naturalmente, el que haya transmisión y se produzca el hecho imponible (para los bienes integrados en la herencia) o no (para los adjudicados en pago de gananciales), determinará que en la enajenación posterior de los inmuebles (sea también por herencia o no) el plazo de generación del incremento de valor sea diferente, ya que para los integrados en la herencia se inicia un nuevo periodo de generación del incremento, mientras que para los adjudicados en pago de gananciales habrá que contar desde que el inmueble se adquirió por el matrimonio.

Ejemplo 1

Un matrimonio adquirió una vivienda para la sociedad ganancial en 2000. En 2010 fallece uno de los cónyuges. En 2018 fallece el segundo. Caben dos posibles supuestos:

a) Que no se otorgue escritura de disolución de la sociedad de gananciales, en espera de hacerlo en el momento de fallecimiento del cónyuge superviviente.

Al no adjudicarse bienes concretos en pago de la cuota del cónyuge superviviente en la sociedad de gananciales, se debe presumir que un 50 por 100 de la vivienda se adjudica al mismo y el otro 50 por 100 a la herencia. Así pues, el IIVTNU se devenga solo respecto del 50 por 100 que se transmite por herencia, siendo el periodo de generación de valor de 10 años (plazo transcurrido entre 2000 y 2010).

Por el 50 por 100 que corresponde al viudo en pago de sus gananciales el IIVTNU no se devenga porque no hay transmisión. Si no hay una transmisión anterior, se devengará en 2018 al fallecer el segundo cónyuge y transmitirse a sus herederos, en cuyo caso el periodo de generación del incremento correspondiente a esa mitad será de 18 años (entre 2000 y 2018).

b) Que se asignen bienes concretos a cada masa.

En tal caso, si la vivienda se integra en la mitad ganancial del cónyuge superviviente, no habrá transmisión ni se exigirá el IIVTNU. Este se devengará en 2018 cuando se transmita por herencia (si no se enajena antes), con un periodo de generación de 18 años, es decir, por el total de años transcurridos entre que se adquirió para la sociedad ganancial y se transmite. Como se ve, la adjudicación en pago de gananciales no “rompe” el periodo de incremento porque no se devenga el impuesto.

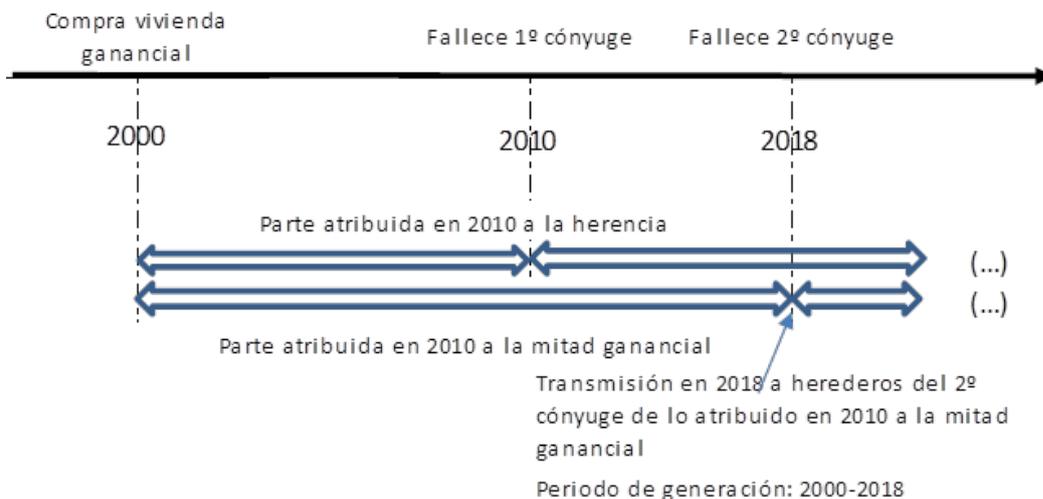
En cambio, si la vivienda se asigna totalmente a la herencia, es en 2010 cuando se transmite el 100 por 100 de la misma y el IIVTNU se devenga en tal momento por el valor íntegro, siendo el periodo de generación de 10 años (entre 2000 y 2010). Esta parte heredada en 2010 no se transmite nuevamente en 2018 al fallecer el segundo cónyuge, salvo por la parte en que este hubiera sido heredero.

En todo caso, si antes de fallecer, p.ej. en 2014, el cónyuge superviviente enajenara la vivienda que recibió en pago de sus gananciales el IIVTNU se devengará con un periodo de generación correspondiente al número de años transcurrido entre 2000 –fecha de adquisición y, por tanto, del último devengo del IIVTNU– y el año en que enajene (2014). El devengo afectará a la cuota ideal del 50 por 100 si no hubo adjudicación expresa [supuesto a)] o a la porción real de vivienda que, en su caso, se le adjudicó [supuesto b)].

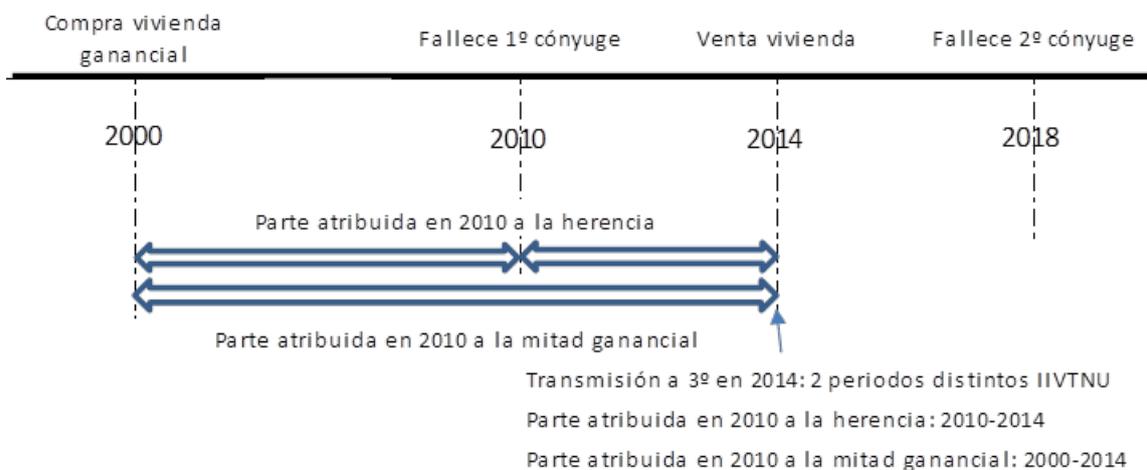
Por su parte, la posterior enajenación (p.ej. en 2020) de la parte asignada a la herencia en 2010 (sea el 50 por 100 “ideal” o la parte que, en su caso, se integró en dicha masa) dará lugar al devengo del IIVTNU por el periodo transcurrido entre 2010 y el año de transmisión (2020).

Los siguientes gráficos representan lo anterior:

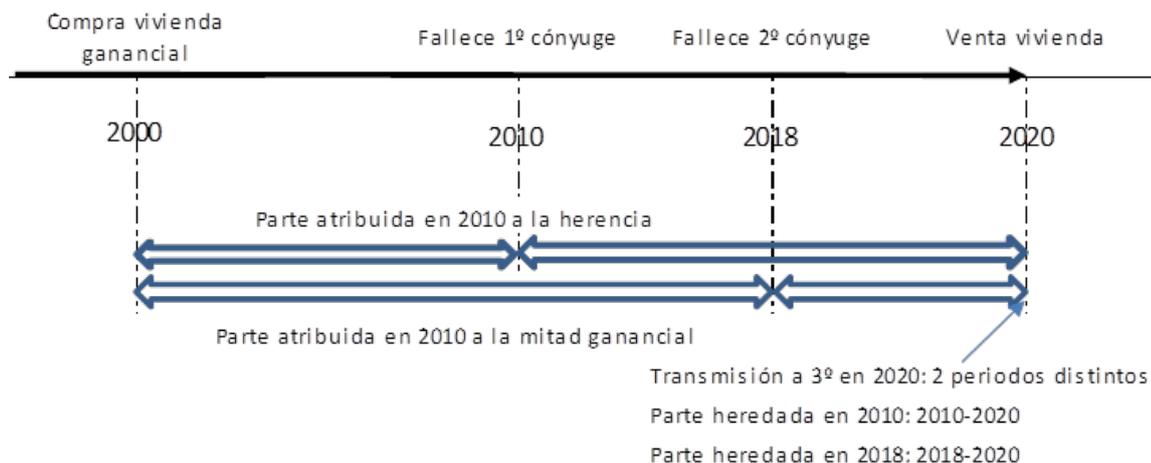
Supuesto 1: la vivienda **no** se vende antes del fallecimiento del 2º cónyuge



Supuesto 2: la vivienda se vende antes del fallecimiento del 2º cónyuge



Supuesto 3: la vivienda **no** se vende antes del fallecimiento del 2º cónyuge y se vende en 2020



De lo anterior se desprende que cabe **diferir** el devengo del IIVTNU si mediante una escritura de adjudicación de bienes por la disolución de la sociedad de gananciales la vivienda se asigna a la mitad correspondiente al viudo. En tal caso la exacción del IIVTNU se retrasará, pero la carga fiscal globalmente considerada no se reduce (salvo modificación en los porcentajes que determinan el incremento o en el tipo de gravamen), ya que el periodo de generación del incremento se computa desde se adquirió, sin que la adjudicación al cónyuge en pago de sus gananciales interrumpa dicho plazo. Esto mismo sucede en el ámbito del IRPF, en el que el precio de adquisición para el cálculo de la ganancia será el de compra en su día para la sociedad de gananciales.

Ahora bien, si para lograr el efecto de diferimiento la vivienda se imputara a la mitad ganancial, habrá que tener en cuenta las consecuencias en otros tributos, por ejemplo, el **ISD**, en el que la transmisión de la vivienda habitual del causante goza de una bonificación del 95 por 100 [prevista en el art. 20.2.c) de la ley del impuesto⁵, cuyas condiciones pueden ser mejoradas por la normativa autonómica]. Naturalmente, si la vivienda habitual del causante no se integra en la masa hereditaria sino que se asigna a la mitad ganancial del cónyuge, la bonificación no procede, ya que no se transmite por herencia.

La bonificación se aplicará, según la normativa que la regule en su día, cuando, con el fallecimiento del segundo cónyuge, sus herederos reciban la vivienda habitual (si no se ha vendido antes), siempre que pertenezcan al círculo de parientes que indica la ley: ascendientes o descendientes, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento. Así pues, habrá que ponderar los beneficios de un retraso en el devengo del IIVTNU con la no aplicación en este momento de la bonificación del ISD.

1.2. Partición hereditaria

Una vez delimitada la mitad ganancial del cónyuge supérstite y la masa hereditaria, esta, a su vez, tendrá que ser dividida entre los herederos. Pues bien, se trata de determinar quién ha de soportar la carga tributaria por el IIVTNU. En tal caso, cuando un inmueble se adjudique a un heredero en pago de su cuota hereditaria, habrá que precisar si él es el sujeto pasivo del IIVTNU [que en las transmisiones a título gratuito es el adquirente según el art. 106.1.a) TRLRHL] o si se aplica una suerte de regla de igualdad en la partición, similar a la vigente en el ISD (art. 27 de su ley reguladora). Si no se parte la herencia, resulta inevitable determinar el IIVTNU con arreglo a las cuotas ideales, como si cada heredero recibiera de cada inmueble urbano la parte que se corresponda con su cuota en el conjunto de la masa hereditaria.

En este sentido, es sabido que en la normativa del ISD rige el principio de “igualdad en la partición” conforme al que cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, para liquidar dicho tributo se considerará como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión. De acuerdo con esto, los aumentos que resulten en la comprobación de valores se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos. Asimismo, el posible beneficio fiscal de que goce alguno de los bienes heredados (por ejemplo, la bonificación por la transmisión de vivienda habitual o empresa familiar⁶) se prorrateará entre todos los causahabientes, aunque solo uno de ellos se adjudique el bien. Esta regla de “igualdad en la partición” pretende, por tanto, que los acuerdos a que lleguen los herederos no incidan en la cuantía del impuesto. Lógicamente, no se aplica cuando los bienes a los que afecte el aumento de valores o a los que deba aplicarse el beneficio fiscal fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia (legado).

En el caso del IIVTNU no hay un principio similar al contenido en el art. 27 LISD, probablemente porque los acuerdos de reparto de la herencia afectan menos a la cuantificación de este impuesto debido al método objetivo de calcular el IIVTNU que sigue el TRLRHL, sin posibilidad de comprobación de valores, y a que no es progresivo.

La determinación de a quién se exige el tributo sí cambiará según se asuma la adjudicación en la partición de un inmueble urbano a un heredero (que sería el sujeto pasivo) o se entienda que, al margen de esa adjudicación en virtud del acuerdo entre herederos, todos han adquirido su cuota ideal sobre el mismo, siendo por tanto responsables del pago del impuesto en la proporción que les corresponda. Y si el inmueble urbano transmitido pudiera acogerse a un posible beneficio fiscal, se lo aplicará quien lo adquiera (si hay partición) o por cuotas ideales si no la hay. Tal sería el caso, por ejemplo, de la bonificación en el IIVTNU por transmisión de vivienda habitual que muchos Ayuntamientos han aprobado al amparo de la habilitación contenida en el art. 108.4 TRLRHL⁷.

6 Vid. Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar. En ella se afirma que la reducción por vivienda habitual y empresa familiar beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2.c), con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida de forma teórica o ideal en su correspondiente base imponible.

7 Esta norma permite a los Ayuntamientos regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes. No exige que se trate de vivienda habitual, pero la mayoría de Ayuntamientos han introducido la bonificación solo para estos casos.

5 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ejemplo 2

Una persona en cuyo patrimonio se incluye un inmueble urbano fallece dejando tres herederos por terceras partes iguales. El valor total de la masa hereditaria asciende a 900.000 euros valorándose en 300.000 euros el inmueble urbano incluido en ella (valor catastral: 180.000 euros).

Si se hace partición de la herencia y el inmueble se adjudica a uno de los herederos en pago de su cuota, será este quien deba satisfacer el IIVTNU, como adquirente del mismo con el plazo de generación que corresponda según cuando el causante compró el bien. En el cálculo de la cuota se tendrá en cuenta el posible beneficio fiscal a que pudiera acogerse, por ejemplo la bonificación por vivienda habitual del fallecido aprobada en la correspondiente ordenanza municipal. Al no existir una regla como la del art. 27 LISD, el beneficio fiscal no se reparte entre los herederos, correspondiendo solo al adquirente aunque este lo sea en virtud de pacto entre los causahabientes.

Si no se hace partición, se entenderá que cada heredero recibe 1/3 del inmueble, debiendo pagar el IIVTNU por dicha porción, en su caso, con la bonificación correspondiente a esa parte. Cada heredero, por tanto, calculará sobre 1/3 del valor catastral (60.000 euros) el incremento de valor y la cuota del IIVTNU.

En el supuesto de que haya varios adquirentes del inmueble urbano, sea porque en la partición se adjudica a varios o porque se consideran cuotas ideales, habría que tener en cuenta lo dispuesto en el art. 35.7 LGT, según el cual cuando haya varios obligados en un mismo presupuesto de una obligación tributaria quedan solidariamente obligados frente a la Administración Tributaria y la liquidación se puede exigir a uno solo, aunque este puede solicitar su división identificando a los demás adquirentes y señalando en qué porcentaje cada uno adquiere el bien.

En conclusión, al igual que sucede en el ISD, las operaciones de disolución de la sociedad de gananciales y de posterior partición de la herencia son relevantes de cara a determinar si hay devengo del IIVTNU, cuál es el plazo de generación a tener en cuenta y quien es responsable de su pago.

2. Aplicación del IIVTNU en los casos de separación del dominio en nuda propiedad y usufructo

Otra cuestión que puede resultar conflictiva en la aplicación del IIVTNU a las herencias es la separación de la nuda propiedad y usufructo. Aunque este fenómeno puede tener lugar por acto inter vivos o mortis causa, es mucho más frecuente que suceda como consecuencia de una herencia, toda vez que la legítima del cónyuge viudo se establece por el Código Civil en forma de usufructo (art. 834 y ss). Además, es habitual que los cónyuges otorguen testamento instituyendo herederos a los hijos pero atribuyendo el usufructo sobre toda la herencia al cónyuge supérstite, de forma que aquellos heredan la nuda propiedad y este el usufructo sobre todos los bienes.

También es posible que, a modo de anticipo de la herencia, los padres donen a los hijos la nuda propiedad de ciertos bienes (inmuebles urbanos, en lo que interesa al IIVTNU),

reservándose el usufructo vitalicio, dando lugar a otro caso de desmembración del dominio.

A la vista del hecho imponible del IIVTNU, queda fuera de duda que la transmisión de la nuda propiedad, ya sea inter vivos o mortis causa, queda gravada por este tributo. También es pacífico que el hecho imponible alcanza a la constitución del usufructo y, en su caso, a la posterior transmisión del mismo a otra persona, cuando las características del mismo lo permitan. A estos efectos el art. 107.2.b) TRLRHL dispone que el valor de la “nuda” y el usufructo se calculan aplicando las reglas del ITPAJD, recogidas en el art. 10.2.a) de su texto refundido.

En cambio, más dudas se han suscitado sobre si la **consolidación del dominio** en el nudo propietario por la extinción del usufructo se incluye dentro del hecho imponible descrito en el art. 104 TRLRHL. Es decir, si cuando se extingue el usufructo sobre el inmueble cuya nuda propiedad adquirieron los herederos en el momento de la sucesión (o el donatario o comprador, si el título de adquisición es uno de estos), recibiendo ahora el derecho de usufructo, los nudo propietarios deben tributar por el IIVTNU por el valor de tal derecho. El criterio que se siga depende de si interpretamos que dicha extinción produce una transmisión al nudo propietario del usufructo o se trata de una recuperación del mismo que no cabe considerar transmisión.

Es pacífico que si una persona transmite la nuda propiedad de un bien, reservándose el usufructo por retención, no adquiere realmente tal derecho, sino que simplemente se desprende de la nuda propiedad, por lo que solo hay devengo del IIVTNU respecto a esta, no por el usufructo. Igual sucede en otros tributos concernidos, como el ITPAJD (si la transmisión es onerosa) o el ISD (si es gratuita), así como el IRPF por la posible ganancia patrimonial derivada de la enajenación de la nuda propiedad. En ninguno de los anteriores se produce el respectivo hecho imponible en relación con el usufructo,

puesto que este ya lo tenía el transmitente, solo que junto con la nuda propiedad, que ahora cede a otro.

El debate se centra en la consolidación cuando se extingue el usufructo y si tal fenómeno se puede incluir en el término “transmisión” que emplea el art. 104 TRLRHL. En una doctrina reiterada (consultas V0688-14, V1851-16, V0732-17, V2431-17 y V0115-18, entre otras) la Dirección General de Tributos ha entendido que la extinción del usufructo por fallecimiento de su titular (si es vitalicio) o transcurso del plazo (si es temporal) y su integración en el patrimonio del nudo propietario sí está incluido en el hecho imponible del IIVTNU. La DGT sostiene que el usufructo no se extingue como tal, sino solo en la persona del usufructuario, de manera que “hace tránsito, se traslada a la persona del nudo propietario, que lo adquiere consolidando el dominio” e invoca en su apoyo el art. 522 del Código civil, con arreglo al cual “terminado el usufructo, se entregará al propietario la cosa usufructuada”.

El criterio administrativo que hemos indicado se apoya en el mismo razonamiento que se sigue en el ITPAJD y en el ISD, en los que la consolidación del dominio tributa en el nudo propietario, considerándose en ambos impuestos que la tributación que correspondió a la adquisición de la nuda propiedad quedaría incompleta si cuando se consolida el dominio no se devengara el impuesto que corresponde a la parte del usufructo. Así se desprende con claridad de lo previsto, respectivamente, en el art. 14.1 del TR del ITPAJD⁸ y 26.c) de la Ley del ISD⁹ y sus correspondientes desarrollos reglamentarios (art. 42 del Reglamento del ITPAJD¹⁰ y 51 del Reglamento del ISD¹¹).

En cuanto a los pronunciamientos de los Tribunales, se encuentran Sentencias judiciales tanto a favor del criterio indicado como en contra. Entre las primeras cabe citar las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 25 de abril de 1984 y 14 de noviembre de 1996, así como las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 24 de marzo de 1999 y de 29 de septiembre de 2000 y del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 29 de diciembre de 1997 y de 9 de octubre de 1998. Así, en la **Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 1996** se interpreta que cuando la ley emplea el término “transmisión”, también incluye la consolidación en el nudo propietario.

Sin embargo, en la **Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de enero de 1999** se sostiene el criterio opuesto con el siguiente razonamiento:

“La extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos que acabamos de citar [transmisión de la propiedad, constitución o transmisión de un derecho real de goce]. Ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real. El hecho de que, por el fallecimiento de la usufructuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que pueda constituir hecho imponible. Simplemente, el régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte de la usufructuaria extingue el usufructo (art. 513.11 del Código Civil), recuperando los propietarios las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto”.

En la línea de la anterior también cabe mencionar las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de abril de 2001 y 30 de enero de 2002 que parecen cambiar, por tanto, el criterio de otros pronunciamientos anteriores de dicho órgano.

Incluso algún órgano municipal, como el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid, en resolución de 15 de julio de 2010¹² se decanta por esta opción, hasta el punto de que la Ordenanza reguladora del IIVTNU en dicho municipio (Acuerdo de 20 de diciembre de 2001¹³) señala expresamente que no están sujetos “los actos de retención o reserva del usufructo y los de extinción del citado derecho real, ya sea por fallecimiento del usufructuario o por transcurso del plazo para el que fue constituido” [art. 4.2.c)]. Siendo pacífico, como hemos indicado, que la retención del usufructo no tributa (tampoco en el ITPAJD ni en el ISD ni genera ganancia patrimonial en el IRPF), más llamativo resulta que una ordenanza municipal excluya la tributación de la consolidación, pese a la que la DGT entiende justamente lo contrario. Por su parte, la Ordenanza de Barcelona¹⁴ no indica nada en concreto sobre esta situación.

En la doctrina, autores como MORENO SERRANO¹⁵, defieren igualmente el criterio de que el IIVTNU no es exigible en la consolidación del dominio.

En cuanto al tratamiento de la consolidación en otros tributos, en el ámbito del ITPAJD y del ISD, ya hemos indicado que la consolidación del dominio genera el hecho imponible correspondiente para completar el que se produjo en el momento de transmitirse la nuda propiedad, ya que de otro modo el nudo propietario en quien se reúnen las facultades

8 Que dispone que: “Al consolidarse el dominio, el nudo propietario tributará por este impuesto atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio”.

9 Según el cual: “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”.

10 Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

11 Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

12 <http://www-1.munimadrid.es/TEAMConsultaWeb/Controller?idResolucion=506>

13 Que se puede consultar en: https://sede.madrid.es/FrameWork/generacionPDF/ANM2001_109.pdf?idNormativa=1f169d2e3fd4f010VgnVCM100009b25680aRCRD&nombreFichero=ANM2001_109&cacheKey=17

14 Disponible en: <http://ajuntament.barcelona.cat/hisenda/sites/default/files/ORDENANZA%20FISCAL%201.3.pdf>

15 MORENO SERRANO, B. “El IIVTNU en los casos de consolidación del dominio”, La Administración Práctica núm. 8/2016, parte comentario, Ed. Aranzadi, 2016.

del usufructo terminaría haciéndose con la propiedad plena habiendo pagado el tributo solo sobre la parte de la “nuda”.

Por su parte, en el **IRPF**, para valorar si la consolidación genera una ganancia o pérdida patrimonial independiente o no, la DGT viene diferenciando según la forma de consolidación:

- a. Cuando el nudo propietario adquiere el usufructo sin esperar a su extinción, consolidando el dominio a resultas de ello, la DGT entiende que existe una adquisición independiente de la que se produjo al adquirir la nuda propiedad. Así, por ejemplo, en la consulta V2706-10, para el caso de un hijo que recibe por herencia la nuda propiedad de un inmueble y luego compra el usufructo a su padre, concluye que hubo dos adquisiciones distintas, de tal forma que para hallar la ganancia o pérdida patrimonial que aflora en la enajenación posterior del inmueble hay que tener en cuenta dos valores de adquisición y dos fechas independientes.
- b. En cambio, si el nudo propietario adquiere el usufructo a su extinción, a efectos de la ganancia o pérdida patrimonial que aflore en la posterior transmisión del inmueble solo se considera una adquisición, la producida en el momento de recibir por herencia la nuda propiedad. En este sentido, la consulta V2358-15, reiterando el criterio de otras anteriores, como la V1316-08, sostiene, respecto a una persona que primero heredó la nuda propiedad de su madre y posteriormente, al fallecer su padre, el usufructo lo siguiente:

“una vez aceptada la herencia, se entiende que la adquisición se produjo en el momento del fallecimiento del causante y que esta adquisición se refiere a la integridad del dominio, pues la extinción del usufructo por muerte del usufructuario no comporta una nueva adquisición por quien detenta la propiedad, sino que es el propio régimen legal de este derecho real de goce o disfrute el que establece que la muerte del usufructuario lo extingue (artículo 513.1º, Código Civil), recuperando el propietario las facultades de goce de las que se había visto privado en su constitución”.

Según lo anterior, en la transmisión posterior del bien recibido en esta forma solo se tiene en cuenta un valor de adquisición y una fecha: los correspondientes a la nuda propiedad.

Incluso pueden encontrarse consultas, como la V0732-17, antes citada, en la que, preguntando el contribuyente tanto

por el IIVTNU como por el IRPF, se le contesta, respecto al primero, que al fallecer el usufructuario el nudo propietario adquiere el usufructo, de modo que el pleno dominio del inmueble se adquirió de forma fraccionada en el tiempo: inicialmente la nuda propiedad y luego el usufructo que se consolida, devengándose el IIVTNU en ambos casos. En contraste, para el IRPF se mantiene que hay una sola adquisición: la producida al recibir la nuda propiedad.

De acuerdo con esto, y para calcular el incremento patrimonial que se produciría con la transmisión posterior del inmueble, por una parte se señala, respecto del IIVTNU, que hay dos adquisiciones y, por tanto, dos periodos de generación distintos (uno para la parte de la “nuda” y otro para el usufructo); por el contrario, para el IRPF se entiende que solo hubo una adquisición, por el valor completo del bien y en el momento de causarse la sucesión, aunque el usufructo se haya recibido posteriormente. Ciertamente este dispar criterio es llamativo.

Vistas las distintas posiciones mantenidas en relación con el IIVTNU y la contradicción que puede advertirse en la doctrina de la DGT al calificar la consolidación por extinción del usufructo en este impuesto y en el IRPF, podemos concluir que la discusión se relativiza y queda reducida a un tema de diferimiento (como en el caso de la disolución de gananciales) siempre que el plazo de generación del incremento de valor se compute considerando el anterior devengo del impuesto, como se desprende de la normativa del impuesto.

Es decir, si la consolidación del usufructo en el momento de su extinción es hecho imponible, cuando posteriormente se venda el inmueble a un tercero la parte del valor correspondiente al usufructo tendrá un plazo de generación del incremento que empieza a contar en el momento de la consolidación. En cambio, si no se hubiera liquidado esta, el plazo comenzaría en el momento en que se desmembró el dominio, de tal forma que el periodo global de generación del incremento es el mismo en ambos casos. Podría haber diferencias entre una alternativa y otra si hubiera una modificación en los porcentajes de incremento anual de valor o en el tipo de gravamen, entre el momento de la consolidación del usufructo y el de transmisión posterior del bien o, por ejemplo, en caso de que juegue el plazo máximo de 20 años (art. 107.1 TRLRHL).

Ejemplo 3

En el año 2000 una persona recibió por herencia de su padre la nuda propiedad (valorada en el 90 por 100) de una vivienda, correspondiendo el usufructo (valorado en el 10 por 100) a su madre, que fallece en 2012. El hijo vende la vivienda en 2015.

En 2000 el hijo satisfizo el IIVTNU por la adquisición hereditaria de la nuda propiedad (90 por 100) y la madre el IIVTNU correspondiente al usufructo (10 por 100). El plazo de generación del incremento en ambos casos será el transcurrido entre la adquisición de la vivienda por el causante y el momento de su fallecimiento (2000).

i) Según la DGT, en 2012, al extinguirse el usufructo por fallecimiento de la usufructuaria, el nudo propietario deberá tributar por el IIVTNU correspondiente al valor del mismo (10 por 100), siendo el plazo de generación del incremento el transcurrido entre 2000 y 2012 (12 años).

ii) La tesis contraria consideraría que la consolidación por extinción del usufructo no tributa en el IIVTNU.

Ahora bien, cuando posteriormente se transmita el inmueble en 2015 según la DGT habría que calcular dos periodos distintos a efectos del incremento del valor gravado por el IIVTNU: la parte de la nuda propiedad tendría el incremento correspondiente al plazo transcurrido entre 2000 y 2015 (15 años). Por su lado, el periodo de generación de la parte del usufructo sería el existente entre 2012 y 2015 (3 años).

Pero si se hubiera considerado que la consolidación no estuvo sujeta, la parte del usufructo que se transmite en 2015 habría tenido un periodo de generación del incremento igual al de la nuda propiedad: el transcurrido entre 2000 y 2015 (15 años). Por tanto, no habría diferencia entre ambas alternativas en cuanto al importe del tributo a pagar, sino solo por el momento del devengo.

La diferencia podría surgir si entre el 2012 y el 2015 cambian los porcentajes de incremento anual de valor o el tipo de gravamen del IIVTNU. Asimismo, la solución no sería equivalente si jugara el plazo máximo de generación de valor de 20 años. Así, si la transmisión a un tercero no se hace en 2015 sino en 2025, tendríamos que, respecto al usufructo (la tributación de la nuda propiedad no cambiaría) el cálculo a que da lugar cada criterio es:

i) un primer periodo de 12 años (2000-2012) y un segundo periodo de 13 años (2012-2025) = 25 años en total.

ii) un único periodo que va de 2000 a 2025= 25 años, pero jugando el límite de 20 años.

Siendo la tributación de la “nuda” igual en ambos casos (periodo de 25 años, jugando el límite de 20), en el usufructo la tesis de la DGT daría lugar a una tributación mayor que si entendemos no producido el hecho imponible en la consolidación del dominio. Por consiguiente, no siempre será indiferente seguir un criterio que otro.

En conclusión, aunque la tesis de la DGT puede tener fundamento, resulta contradictoria con la que mantiene para el mismo caso a efectos del IRPF, que parece un parámetro de comparación más adecuado que el del ITPAJD y el ISD, por ser el IIVTNU un impuesto sobre el incremento del valor, al igual que aquel.

Lo anterior, unido a que el resultado final solo cambia en casos particulares, fundamentalmente por el juego

del límite máximo de 20 años para liquidar la “plusvalía municipal” (dejando aparte el diferimiento que obviamente se produce de no seguir la tesis de la DGT), nos lleva a pensar que quizá sería más razonable adaptar el criterio del Centro Directivo sobre el IIVTNU al que sigue en el IRPF. No obstante, al no existir una línea jurisprudencial clara en contra, mientras el criterio administrativo no cambie la liquidación del impuesto debe ajustarse a él.

TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

ALCANCE DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DECLARADA EN LA STC 59/2017: PERMITE SEGUIR GRAVANDO EL AUMENTO DE VALOR. CARGA DE LA PRUEBA DE LA AUSENCIA DE INCREMENTO DE VALOR

Sentencia de 9 de julio de 2018 del Tribunal Supremo

Para el Tribunal Supremo, del fallo del Tribunal Constitucional, se deduce que:

1. En la STC 59/2017 no se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables completamente expulsados del ordenamiento jurídico.
2. No puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanarían de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE).
3. No es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no pueden corresponder al aplicador del Derecho.
4. No resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017, no cabe practicar liquidación alguna del IIVTNU (o, procede, en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica).

Corresponde al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU para dar cumplimiento a las exigencias que derivan del artículo 31.1 CE y, señaladamente, del principio de capacidad económica.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTS. 107.1, 107.2 A) Y 110.4 TRLHL

Sentencia de 10, 11 de abril de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Hasta la fecha y desde la sentencia de 16 de diciembre de 2014, recurso nº 295/14, esta Sección venía entendiendo, en línea con sentencias del TSJ de Cataluña de 18 de julio de 2013 y 22 de marzo de 2012, que cabía una interpretación conforme a la Constitución Española, que pasaba por admitir que el contribuyente pudiera alegar y probar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos transmitidos. No obstante, el anterior planteamiento ha de ser necesariamente revisado en atención a la STC de 11 de mayo de 2017, en la que se acuerda la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL, "pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor", sentencia que, junto con las SSTC de 16 de febrero y 1 de marzo de 2017, expresamente rechazan la interpretación conforme de los citados artículos, aclarando al alcance de la declaración de inconstitucionalidad.

La Sala entiende que la liquidación debe ser anulada, en cuanto fue girada teniendo en cuenta, exclusivamente, preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales,

factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza, esto es "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que, el Tribunal Constitucional insiste, queda reservada al legislador al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria que, en definitiva, han determinado la declaración de inconstitucionalidad.

FECHA DE CÓMPUTO DE LA ADQUISICIÓN DEL INMUEBLE

Sentencia de 14 de marzo de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Las partes están de acuerdo en que las fechas de la adquisición y transmisión de la finca que nos ocupa, esto es, el 11 de febrero de 1993 y el 6 de junio de 2014. Sin embargo, la actora parece que defiende que como quiera que el terreno se adquirió como rústico el 11 de febrero de 1993, y únicamente adquirió la condición de urbano tras la aprobación del Proyecto de Reparcelación del Plan Parcial, y que la inscripción registral de la parcela adjudicada se produjo el 2 de marzo de 2004, es a partir de esa fecha que puede calcularse el IIVTNU.

Para la Sala esa circunstancia no cambia las cosas. El IIVTNU se devenga por la transmisión de un terreno que en el momento de la transmisión tiene naturaleza urbana, sin perjuicio de en qué momento ha adquirido esa consideración.

