

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES COMUNIDAD FORAL

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- Real Decreto-Ley 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler3

NOVEDADES NORMATIVAS

NAVARRA

- LEY FORAL 20/2018, de 30 de octubre, de modificación de diversos impuestos7
- LEY FORAL 25/2018, de 28 de noviembre, de modificación del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril.....7

NOVEDADES COMUNIDAD FORAL

- Análisis del concepto de "Valor de referencia de mercado" *J. Javier Pérez-Fadón Martínez. Licenciado y Doctor en Derecho por la UCM. Inspector de Hacienda del Estado. Ex-Subdirector General de Impuestos patrimoniales, Tasas y Precios Públicos del Ministerio de Hacienda*11

- Consecuencias de las sentencias del Tribunal Supremo 842/18 y 843/18 de 23 de mayo de 2018 en la valoración de bienes inmuebles en el ITP y AJD y en el ISD. *Luis Javier Romero Hinjos. Licenciado en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado. Subdirector General de Impuestos patrimoniales, Tasas y Precios Públicos*18

TEMAS FISCALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados28
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones43

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....46

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES NORMATIVAS

NORMAS COMUNIDAD FORAL

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES NORMATIVAS.....4

Real Decreto-ley 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler 4

NOVEDADES NORMATIVAS

Real Decreto-ley 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler

Se transcriben los artículos de mayor interés fiscal.

Medidas económicas y fiscales en materia de vivienda y alquiler

Artículo cuarto. *Modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.*

El texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, queda modificado como sigue:

Uno. El apartado 2 del artículo 63 queda redactado en los siguientes términos:

«2. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación sin perjuicio de la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común.

Las Administraciones Públicas y los entes u organismos a que se refiere el apartado anterior repercutirán la parte de la cuota líquida del impuesto que corresponda en quienes, no reuniendo la condición de sujetos pasivos, hagan uso mediante contraprestación de sus bienes demaniales o patrimoniales, los cuales estarán obligados a soportar la repercusión.

A tal efecto la cuota repercutible se determinará en razón a la parte del valor catastral que corresponda a la superficie utilizada y a la construcción directamente vinculada a cada arrendatario o cesionario del derecho de uso. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en el supuesto de alquiler de inmueble de uso residencial con renta limitada por una norma jurídica.»

Dos. El apartado 4 del artículo 72 queda redactado en los siguientes términos:

«4. Dentro de los límites resultantes de lo dispuesto en los apartados anteriores, los ayuntamientos podrán establecer, para los bienes inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, tipos diferenciados atendiendo a los usos

establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones. Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia principal.

Dichos tipos solo podrán aplicarse, como máximo, al 10 por ciento de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tenga mayor valor catastral, a cuyo efecto la ordenanza fiscal del impuesto señalará el correspondiente umbral de valor para todos o cada uno de los usos, a partir del cual serán de aplicación los tipos incrementados.

Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto. Dentro de este límite, los ayuntamientos podrán determinar mediante ordenanza fiscal un único recargo o varios en función de la duración del período de desocupación del inmueble.

El recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble en tal fecha, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare.

A estos efectos tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente aquel que permanezca desocupado de acuerdo con lo que se establezca en la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley, y conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal.

En todo caso, la declaración municipal como inmueble desocupado con carácter permanente exigirá la previa audiencia del sujeto pasivo y la acreditación por el Ayuntamiento de los indicios de

desocupación, a regular en dicha ordenanza, dentro de los cuales podrán figurar los relativos a los datos del padrón municipal, así como los consumos de servicios de suministro.»

Tres. Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 74:

«6. Los ayuntamientos mediante ordenanza fiscal podrán establecer una bonificación de hasta el 95 por ciento en la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles de uso residencial destinados a alquiler de vivienda con renta limitada por una norma jurídica.»

Cuatro. Con efectos a partir de 1 de enero de 2019, se introduce en el apartado 1.B) de la Disposición adicional decimosexta, la referencia al programa «152. Vivienda.», que se suma a los ya recogidos en el mismo.

Artículo quinto. *Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.*

Se añade un apartado 26 en el artículo 45.I.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, con la siguiente redacción:

«26. Los arrendamientos de vivienda para uso estable y permanente a los que se refiere el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.»

Para consultar texto íntegro pinche en el siguiente enlace:

<https://www.boe.es/boe/dias/2018/12/18/pdfs/BOE-A-2018-17293.pdf>



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES COMUNIDAD FORAL

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES COMUNIDAD FORAL: NAVARRA 7

Ley Foral 20/2018, de 30 de octubre, de modificación de diversos impuestos

Ley Foral 25/2018, de 28 de noviembre, de modificación del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril

NOVEDADES COMUNIDAD FORAL: NAVARRA

Ley Foral 20/2018, de 30 de octubre, de modificación de diversos impuestos

Artículo Cuarto. *Texto Refundido de las Disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

Adición de una disposición transitoria con efectos para los hechos imponibles producidos a partir del 1 de enero de 2018.

«Disposición transitoria única.– Régimen transitorio aplicable a determinados hechos imponibles en relación con la acumulación de donaciones a que se refieren los artículos 51 y 52 del Texto Refundido

Los hechos imponibles producidos con anterioridad a 1 de enero de 2018 no se verán afectados, en lo relativo a la aplicación de las reglas de la acumulación de donaciones de los artículos 51 y 52 del texto Refundido, por los cambios en los tipos de gravamen del artículo 34 de esa misma norma legal, introducidos por la Ley Foral 16/2017, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias».

Ley Foral 25/2018, de 28 de noviembre, de modificación del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril

Preámbulo

La hipoteca es un derecho real de garantía que se constituye para asegurar el cumplimiento de una obligación, normalmente la devolución de un crédito o préstamo. En caso de impago de dicha obligación, otorga a su titular un derecho de realización del valor de un bien inmueble para resarcirse del mencionado impago.

Por tanto, el bien inmueble queda en garantía a favor de la persona o entidad prestamista para asegurar el pago del crédito o préstamo.

Este derecho real tiene una característica especial: para estar debidamente constituido requiere escritura pública e inscripción en el Registro de la Propiedad. Por ello, la elevación a escritura pública se erige como elemento esencial del préstamo con garantía hipotecaria.

Resulta fácil de comprender que el mercado hipotecario en general, y el referido a la vivienda residencial en particular,

forma un sector destacado de la economía navarra y afecta a una cantidad muy importante de personas. La formalización de contratos de préstamo con garantía hipotecaria es una actividad mercantil que alcanza una repercusión y trascendencia social considerables.

En relación con ello, conviene recordar que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados engloba en su seno tres modalidades distintas:

- a. El Impuesto de Transmisiones patrimoniales onerosas, que grava las adquisiciones patrimoniales onerosas que no tributan en el IVA.
- b. El Impuesto sobre Operaciones societarias, que somete a tributación determinadas operaciones propias de las sociedades mercantiles y entidades asimiladas.
- c. El Impuesto sobre Actos jurídicos documentados, que sujeta a gravamen la formalización documental de determinados actos o contratos, tales como:

- Documentos notariales, que incluye las escrituras, actas y testimonios notariales.
- Documentos mercantiles, como la letra de cambio y asimilados.
- Documentos administrativos, fundamentalmente las anotaciones preventivas en los registros públicos.

Con arreglo a ello, puede afirmarse que el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es un impuesto de naturaleza documental y formal cuyo objeto es gravar, entre otros, el documento notarial de la escritura pública del préstamo hipotecario. Así, la elevación a escritura pública del préstamo con garantía hipotecaria lleva consigo el devengo del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de documentos notariales.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 21 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril, en lo tocante a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en la Comunidad Foral de Navarra el sujeto pasivo del impuesto es el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que los insten o soliciten, o aquéllos en cuyo interés se expidan. El propio artículo 21 en su párrafo segundo especifica que, cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía, se considerará adquirente el prestatario. Por tanto, el legislador navarro ha establecido sin lugar a dudas que en las escrituras de constitución de préstamos con garantía el sujeto pasivo es el prestatario.

Ya ha de remarcarse también que la norma foral se refiere específicamente a la escritura de constitución de préstamo, y no a otras escrituras relacionadas con el préstamo, como puede ser la de cancelación. Adicionalmente, procede resaltar que la norma foral navarra menciona de una manera genérica el préstamo con garantía, sin hacer especial mención de la garantía hipotecaria. Con ello quiere decirse que incluye también otras garantías reales distintas de la hipotecaria.

A lo largo de las últimas semanas se ha asistido a una serie de resoluciones y decisiones judiciales contradictorias. Por una parte, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en sus Sentencias 1505/2018, de 16 de octubre, 1523/2018, de 22 de octubre, y 1531/2018, de 23 de octubre, anuló el número 2 del artículo 68 del Reglamento estatal del impuesto, cuya redacción era similar a la anteriormente citada del segundo párrafo de la norma foral del artículo 21 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Con esa anulación, en el ámbito estatal la tributación del impuesto en la constitución de un préstamo hipotecario dio un vuelco total: el sujeto pasivo pasó a ser la persona o entidad prestamista.

Ha de hacerse especial hincapié en que la situación normativa es muy diferente en los ámbitos estatal y foral, ya que la anulación por parte del Tribunal Supremo de una norma

reglamentaria estatal no afecta a la validez jurídica de la norma legal de la Comunidad Foral de Navarra, como expresión soberana de su Parlamento en pleno desarrollo de las competencias tributarias que tiene atribuidas.

No obstante, y sin perjuicio de ello, no puede negarse que los efectos anulatorios de las mencionadas sentencias han incrementado las dudas y la inseguridad jurídica en el mercado hipotecario hasta límites difícilmente aceptables. Por si fuera poco, tres semanas después, el 6 de noviembre de 2018, el Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, adoptó el acuerdo de que en el ámbito estatal volviera a ser el prestatario el sujeto pasivo del impuesto en la de formalización de escrituras de préstamos con garantía hipotecaria.

Finalmente, el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, modifica en el mencionado ámbito estatal el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, para determinar que el sujeto pasivo, cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, será el prestamista.

Para poner fin a esta situación de enorme desasosiego y perplejidad entre la ciudadanía, ocasionada por los acelerados cambios jurisprudenciales y normativos que han tenido lugar en el ámbito estatal, la presente ley foral modifica los artículos 21 y 35 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril.

Así, con el fin de acomodar en parte la norma navarra al contenido de la norma estatal, en el segundo párrafo del citado artículo 21 se establece que, cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía, el sujeto pasivo será el prestamista. Se cambia, por tanto, en el ámbito foral la regla legal establecida hasta el momento, en lo tocante al sujeto pasivo. Por el contrario, se mantiene el resto de la redacción, esto es, la norma foral navarra se refiere a escrituras de constitución de préstamo con garantía.

De manera correlativa se adiciona un nuevo apartado 30 al artículo 35.I.B) con el propósito de que determinados supuestos en los que el prestatario disfrutaba de una exención subjetiva sigan quedando exceptuados de gravamen sin que se vean afectados por la modificación introducida en el mencionado artículo 21.

Asimismo, se adiciona un nuevo apartado 31 al artículo 35.I.B) habida cuenta que el objeto de la presente ley foral es que sea el prestamista el sujeto pasivo del impuesto en lo relativo a los actos jurídicos que documenten las escrituras de constitución de préstamo con garantía.

De igual modo, se suprime la letra c) del artículo 35.I.A), por carecer de fundamentación técnica y política la existencia de dicha exención subjetiva.

Resulta oportuno mencionar el contenido de la disposición derogatoria. Por una parte, se utiliza la fórmula habitual de que quedan derogadas cuantas disposiciones se hallen

incluidas en normas de igual o inferior rango que se opongan a lo dispuesto en esta ley foral. Por otra, se añade la precisión de que queda derogado para las cooperativas de crédito el beneficio fiscal del artículo 27.1.b) de la Ley Foral 9/1994, de 21 de junio, reguladora del régimen fiscal de las cooperativas, en los supuestos de escrituras de constitución de préstamo con garantía en las que aquellas entidades sean prestamistas.

También se adiciona una disposición final primera para establecer la no deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de la deuda tributaria derivada del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 21 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, esto es, cuando el prestamista sea el sujeto pasivo en las escrituras de constitución de préstamo con garantía.

Finalmente, ha de reseñarse que, en lo referente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los cambios normativos afectarán a los hechos imposables producidos a partir de la entrada en vigor de esta ley foral, esto es, desde el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra. En concreto, concernirán a las escrituras públicas de préstamos con garantía que se formalicen a partir del día siguiente a la publicación de la norma legal.

Ha de destacarse también que, dado el contenido de esta ley foral y la situación que viene a remediar, se pretende que su tramitación sea lo más rápida posible. Así, una vez aprobado el proyecto de ley foral por el Gobierno de Navarra, se tramitará ante el Parlamento de Navarra con arreglo a lo dispuesto en la sección 4.^a del capítulo III del título VI del Reglamento del Parlamento de Navarra. En su virtud, el artículo 158 del Reglamento del Parlamento de Navarra permite que los proyectos se tramiten directamente y en lectura única ante el Pleno de la Cámara. Los requisitos establecidos en ese artículo (que la naturaleza del proyecto lo aconseje o que su simplicidad de formulación lo permita) se cumplen en este proyecto de ley foral, ya que su corta extensión y su fácil fundamentación así lo evidencian. Por otra parte, como se ha dicho, la rapidez en la puesta en marcha de la medida se considera un factor indispensable para disipar con celeridad y diligencia las dudas y la inseguridad jurídica existente en el mercado hipotecario.

Artículo único. Modificación del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril

Con efectos para los hechos imposables producidos a partir de la entrada en vigor de esta ley foral, los preceptos del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril, que a

continuación se relacionan quedarán redactados del siguiente modo:

Uno.– Artículo 21.

«Artículo 21

Será sujeto pasivo la persona adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que los insten o soliciten, o aquellas en cuyo interés se expidan.

Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía, se considerará sujeto pasivo a la persona o entidad prestamista».

Dos.– Artículo 35.I A). Supresión de la letra c).

Tres.– Artículo 35.I.B). Adición de los apartados 30 y 31.

«30. Las escrituras de constitución de préstamo con garantía en las que la prestataria sea alguna de las personas o entidades incluidas en la letra A) anterior.

31. Las exenciones previstas en el párrafo b' de la letra b) del apartado 13 y la del apartado 26 anteriores no serán de aplicación, cuando de conformidad con lo previsto en el artículo 21, párrafo segundo, el sujeto pasivo sea el prestamista».

Disposición derogatoria única.– Derogación normativa

Quedan derogadas cuantas disposiciones incluidas en normas de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en esta ley foral.

En particular, queda derogado para las cooperativas de crédito el beneficio fiscal del artículo 27.1.b) de la Ley Foral 9/1994, de 21 de junio, reguladora del régimen fiscal de las cooperativas, en los supuestos de escrituras de constitución de préstamo con garantía en las que aquellas entidades sean prestamistas.

DISPOSICIONES FINALES

Disposición final primera.– Modificación de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de esta ley foral, se añade una nueva letra m) en el artículo 23.1 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades:

«m) La deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 21 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril.

Disposición final segunda.– Habilitación normativa

Se autoriza al Gobierno de Navarra para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de la presente ley foral.

Disposición final tercera.– Entrada en vigor

Con los efectos en ella previstos, esta ley foral entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

TEMAS FISCALES 11

Análisis del concepto de "Valor de referencia de mercado"

J.JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. *Licenciado y Doctor en Derecho por la UCM. Inspector de Hacienda del Estado. Ex-Subdirector General de Impuestos patrimoniales, Tasas y Precios públicos del Ministerio de Hacienda* 11

Consecuencias de las sentencias del Tribunal Supremo 842/18 y 843/18 de 23 de mayo de 2018 en la valoración de bienes inmuebles en el ITP y AJD y en el ISD

LUIS JAVIER ROMERO HINJOS. *Licenciado en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado. Subdirector General de Impuestos patrimoniales, Tasas y Precios públicos* 18

Análisis del concepto de "Valor de referencia de mercado"

J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. *Licenciado y Doctor en Derecho por la UCM. Inspector de Hacienda del Estado. Ex-Subdirector General de Impuestos patrimoniales, Tasas y Precios Públicos del Ministerio de Hacienda.*

EXTRACTO: La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018 ha creado un nuevo concepto de valor, circunscrito inicialmente el ámbito catastral, el denominado "valor de referencia de mercado", que debe servir como base para cuantificar el valor catastral. Por su parte, el Tribunal Supremo, en varias sentencias, ha establecido la falta de idoneidad para comprobar el valor real en los impuestos con el medio de coeficientes sobre el catastro, por no responder al principio de singularidad. Por último, el Ministerio de Hacienda, ha publicado en su página Web, un Anteproyecto de Ley que, entre otros extremos, modifica el concepto clave de cuantificación de la base imponible, sustituyendo el concepto de "valor real" por el de "valor", aunque con el significado de valor de mercado, estableciendo, además, una presunción iuris tantum por la que se considera que dicho valor de mercado, salvo prueba en contrario, se corresponde con el valor de referencia de mercado catastral.

1. Introducción

Antes de comenzar con la descripción y análisis del concepto de "valor de referencia de mercado" catastral, conviene recordar que su trascendencia proviene, no solo de su función catastral, sino además de que parece muy posible que pueda llegar a ser utilizado como medio de valoración en varios impuestos, sobre todo en los denominados impuestos patrimoniales, en concreto, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), así como en supuestos concretos de valoración de bienes inmuebles en otros tributos.

En los anteriores tributos patrimoniales, tiene una trascendencia fundamental para su exacción las cuestiones de la valoración de los elementos patrimoniales, la cuantificación de la base imponible y la comprobación administrativa de los valores de los bienes y derechos declarados, al venir basadas, actualmente, todas ellas, en el concepto de "valor real", que, además, también aparece en otros tributos como el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y otros.

Sin duda alguna, el concepto de "valor real" es el mejor medio para adecuar la exigencia de estos tributos a la capacidad económica de los obligados al pago, puesto que se ajusta a lo que se quiere gravar: las transmisiones de bienes,

pero su falta de concreción jurídica –se trata de un concepto jurídico indeterminado– da lugar a que su cuantificación pueda realizarse por diversos medios, lo que dificulta, en primer lugar su primera valoración, que corresponde hacerla, además, a los contribuyentes y, después, a la comprobación administrativa de las Haciendas autonómicas tributarias a las que corresponde su gestión.

Aunque el concepto de "valor real", de forma intuitiva es fácilmente aprehensible por cualquiera, su falta de concreción jurídica ha traído consigo, en primer lugar, un ingente número de recursos y reclamaciones, tanto en el orden administrativo –se estima que anualmente las cuestiones de valoración de estos impuestos supera las 16.000 reclamaciones económico-administrativas ante los Tribunales Económico-Administrativos–, como en el judicial y una gran inseguridad jurídica en la gestión de estos dos tributos, que perjudica a las Administraciones tributarias, así como a los sujetos pasivos de estos tributos.

Además, la doctrina de los Tribunales, incluido el Constitucional, que vienen exigiendo el cumplimiento estricto de lo establecido en la Ley General Tributaria y demás leyes tributarias para garantizar los derechos de los contribuyentes, combinada con la masificación de estos procedimientos, dado el elevado número de supuestos gravados por estos

dos tributos, que se agrava porque las Administraciones gestoras han buscado procedimientos fáciles y sin demasiados costes, todo lo cual ha llevado a una especie de callejón sin salida, que conduce a que sea necesario y conveniente el cambio de la actual cuantificación mediante el “valor real” por algún otro concepto más fácil de determinar y que cree menos incertidumbre.

Entre las posibles soluciones, que vienen barajando los expertos, se suele hacer referencia a cambiar el “valor real” por otros conceptos tales como el precio o importe de la transmisión, aunque esta solución no podría aplicarse a las sucesiones y donaciones por su propia naturaleza gratuita; algún valor administrativo, como el valor catastral; el valor de mercado; etc., aunque, como es fácil comprender si alguno de estos recambios fuera la solución clara e inmediata, con toda seguridad, haría años que se hubiera adoptado, ya que cualquiera de ellas tienen sus ventajas e inconvenientes.

En relación con las soluciones anteriores, el precio de la transacción se adecua a la capacidad tributaria respecto al ITP y AJD, permitiendo que se compruebe su veracidad mediante el examen de la documentación de la transacción, pero esa comprobación al tener que ser individualizada y alcanzar, incluso, al transmitente impediría una adecuada gestión administrativa.

Si se eligiera algún tipo de valor administrativo, se estaría olvidando el principio de capacidad económica respecto a estos tributos y tendrían que ser, como por ejemplo el valor catastral, inferiores al valor real o de mercado, porque en caso contrario se estaría vulnerando el principio de capacidad económica establecido por el artículo 31 de la Constitución. En fin, si se optara por el valor de mercado, cabe recordar que, según la jurisprudencia del TS, el valor de mercado es el valor real cuando, respecto a determinado elemento patrimonial exista un mercado, con lo que en fondo es lo mismo que el “valor real”.

En el panorama anterior, es en el que surge, como una posible solución que el recientemente creado valor de referencia de mercado catastral pudiera servir, si no para ser el valor de cuantificación directa de la base imponible de estos dos impuestos, si al menos para cuantificar el “valor de mercado”, que pudiera ser el concepto que reemplazara al de “valor real”.

Por lo expuesto y teniendo en cuenta la situación actual, es necesario, para efectuar el análisis del denominado “valor de referencia de mercado”, hacer hincapié en varios aspectos, en primer lugar que se trata de un valor creado en el ámbito del catastro inmobiliario, con la finalidad primordial de servir para la cuantificación del valor catastral, el cual según su legislación específica no debe ser nunca superior al valor de mercado.

A los efectos anteriores, la Dirección General del Catastro del Ministerio de Hacienda viene estudiando y explorando medios de valoración que permitan, partiendo del valor

de mercado, tener los valores de mercado actualizados de todos o de la mayoría de los inmuebles situados en España para poder efectuar las revisiones y modificaciones de los valores catastrales.

Como luego se expondrá con mayor detalle, por primera vez, en la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (LPGE-2018), se ha incluido un “valor de referencia de mercado”, que puede adjetivarse de catastral, por estar incluido en la normativa del catastro, que es una normativa específica pero con finalidad, no solo de registro de la riqueza inmobiliaria, sino también, tributaria, porque es el medio de valorar los bienes inmuebles radicados en el territorio nacional, que debe servir, además, de sustrato para la cuantificación de varios impuestos, tales como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, etc.

Además de su utilización en el ámbito catastral, el valor catastral ha servido, también, de forma directa o indirecta para cuantificar los inmuebles a efectos de otros impuestos y para la comprobación administrativa del valor real de estos bienes, según se recoge en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en la normativa de algunos impuestos como en la del Impuesto sobre el Patrimonio.

A la situación anterior en el ámbito de la valoración y de la comprobación del mismo por las Administraciones tributarias hay que añadir como detonante de la necesidad de cambio, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, plasmada en varias Sentencias relativas a los medios de comprobación administrativa del mencionado artículo 57 de la LGT, concretamente a la declaración como no idóneo del medio de comprobación por coeficientes sobre el valor catastral.

En realidad, este criterio jurisprudencial pudiera excluir a este medio de comprobación de los métodos o sistemas aplicables para gestionar de forma general estos tributos fundamentales en cuanto a la financiación autonómica.

Saliendo al paso del problema creado por el concepto actual de “valor real” y, sobre todo, al derivado del contenido de las Sentencias del TS, aunque el Tribunal Constitucional, por su parte, no haya cuestionado nunca el antes citado medio de comprobación de valores, el Ministerio de Hacienda, mediante el *“Anteproyecto de Ley de Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias”*, modificando las bases imponibles de varios impuestos, pretende que se cuantifiquen con base, simplemente, en el concepto de “valor” -pero haciéndolo equivalente

al de “valor de mercado”- y para determinar presuntivamente este, mediante el citado “valor de referencia de mercado”.

Según todo lo anterior, para documentar este análisis, se hará en el siguiente epígrafe una descripción de la regulación catastral de lo que se establece como este valor de referencia de mercado; de las sentencias del Tribunal Supremo, que han cuestionado los actuales medios de comprobación del valor real por parte de las Administraciones tributarias, así como un adelanto del contenido del mencionado Anteproyecto de Ley del Ministerio de Hacienda.

2. Regulación del valor de referencia catastral: Concepto y alcance

La Disposición final vigésima de la LPG-2018 ha modificado el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRL-CL), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo para incluir una reseña expresa al valor de referencia de mercado de los bienes inmuebles, que ya venía elaborando de forma experimental, pero sin regulación legal alguna.

Su elaboración informal por la DGC, incluso se ha aplicado, experimentalmente, para la cuantificación del valor real del ITP y AJD y el ISD, en colaboración con la CA de Castilla La Mancha, como se desprende de la página Web de su Administración tributaria, donde se dice: *“Para obtener el valor de referencia se han utilizado los precios medios en el mercado, obtenidos siguiendo la metodología basada en el informe anual sobre mercado inmobiliario en Castilla-La Mancha facilitado por la Dirección General del Catastro (...) Este valor de referencia es meramente informativo a efectos de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ...”*

Para legalizar las prácticas seguidas por la DGC, se dispone que, desde la entrada en vigor de la mencionada Ley de Presupuestos, que se produjo el 5 de julio de 2018, y con vigencia indefinida se modifica el artículo 3 del mencionado TRLCI de la siguiente forma, en la que se resalta en negrita las primeras menciones al nuevo concepto legal de valor de referencia de mercado en el ámbito catastral:

«1. La descripción catastral de los bienes inmuebles comprenderá sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor de referencia de mercado, el valor catastral y el titular catastral, con su número de identificación fiscal o, en su caso, número de identidad de extranjero. Cuando los inmuebles estén coordinados con el Registro de la Propiedad se incorporará dicha circunstancia junto con su código registral.»

Además, se añade una nueva disposición transitoria novena en dicho TRLCI, estableciendo que mientras no se apruebe el desarrollo reglamentario para la determinación del valor

de referencia de mercado, la Dirección General del Catastro deberá:

«... se elaborará un informe anual del mercado inmobiliario, base de la determinación de los diferentes módulos de valor. Las directrices y criterios específicos de aplicación se determinarán del siguiente modo: a) Para los bienes inmuebles urbanos, así como para las construcciones situadas en suelo rústico, con arreglo a las normas vigentes para el cálculo de los valores catastrales, fijándose anualmente para cada municipio los módulos de aplicación. b) Para el suelo rústico no ocupado por construcciones, por aplicación de los módulos de valor de cada cultivo, fijados anualmente para cada municipio, corregidos por factores objetivos de localización, agronómicos y socio-económicos, cuando así se justifique por el mencionado informe anual del mercado inmobiliario.»

Por último, se introduce una nueva disposición final tercera en el TRLCI, reiteradamente citado, con la siguiente redacción para delimitar legalmente el concepto de valor de referencia de mercado, que para su mejor entendimiento, se destaca a continuación en negrita, dentro del texto de dicha disposición:

*«Disposición final tercera. Valor de referencia de mercado. En la forma en la que reglamentariamente se determine, la Dirección General del Catastro **estimaré de forma objetiva, para cada bien inmueble y a partir de los datos obrantes en el Catastro, su valor de referencia de mercado, entendiendo por tal el resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las transacciones inmobiliarias efectuadas, contrastados con las restantes fuentes de información de que disponga.** A estos efectos, elaborará un mapa de valores que contendrá la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor de los productos inmobiliarios representativos en dichos ámbitos, y que se publicará con periodicidad mínima anual, previa resolución, en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro.»*

Según la determinación legal anteriormente transcrita, podría definirse el “valor de referencia de mercado”, como el valor objetivo que deriva del tratamiento de los datos del Catastro, modificados y actualizados con los enviados de las transacciones de inmuebles por los fedatarios públicos -notarios y registradores- y contrastados con los que se reciban de otras fuentes de información sobre el mercado inmobiliario -sociedades tasadoras, agentes inmobiliarios, medios de comunicación y otros-.

Por otro lado, como se ha expuesto en el epígrafe anterior, el Tribunal Supremo en cuatro sentencias, entre ellas, la número 843/2018 de 23 de mayo de 2018, N.º de Recurso 4202/2017 (Id Cendoj: 28079130022018200014), relativas a la comprobación de valor de varias transmisiones de inmuebles a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), aunque según los fallos tienen a su vez efectos

en otros impuestos en los que se determine la base imponible por su “valor real” como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), ha puesto en cuestión uno de los medios de comprobación del valor real del artículo 57 de la LGT, en concreto el de “estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal”.

El TS en estas sentencias, aunque son desestimatorias del recurso de casación interpuesto por una Comunidad Autónoma (CA), declara que considera que el medio de comprobación de valores denominado como de estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, regulado en el artículo 57 de la LGT, no es idóneo para efectuar la comprobación del valor real, en los impuestos que determinen con relación a dicho valor la base imponible de los mismos.

Esta doctrina del TS, contraria por otra parte a la validación de estos medios estimativos de comprobación del Tribunal Constitucional, que en su Sentencia 19 de julio de 2000 (STC 194/2000) (ES:TC:2000:194), validó los medios de comprobación establecidos en la LGT, sin exclusiones y, precisamente, en relación con el ITP y AJD, cuando estableció que:

“[...] Ciertamente, la Ley General Tributaria (art. 52) establece unos “medios” con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el “valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible”, medios de comprobación a los que, conforme al art. 46.2 Real Decreto Legislativo 1/1993, habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos.”

Esa distinta evaluación de los medios de comprobación de la LGT ha supuesto un nuevo conflicto en la gestión de los impuestos que cuantifican la base por su valor real, por lo que ha llevado al legislador a plantearse las oportunas modificaciones legales en cuanto a la base y al procedimiento de cuantificación de la misma, aunque en mi opinión debiera de desecharse la nueva doctrina del TS por la falta de competencia para “anular” *de facto* unas normas con rango legal, al ser una materia que corresponde al TC.

Por último como se ha reseñado antes, el Ministerio de Hacienda, ha incluido recientemente dentro de la pestaña de normativa en tramitación de su página web institucional, un anteproyecto de ley de medidas de lucha contra el fraude fiscal¹, que en cuanto al ITP y AJD y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) propone sustituir el actual concepto cuantificador de “valor real” por el de “valor de mercado”.

En concreto, se expone en dicho Anteproyecto que, dado que el concepto de valor real ha sido el origen de una ingente litigiosidad, debido a su falta de concreción y que, además, el TS considera que no existe un valor real como carácter o predicado ontológico de las cosas, habiendo establecido que,

cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real es igual a valor de mercado, considera adecuado sustituir dicho valor real por el valor de mercado.

Además, entiende dicho Departamento que a la vista de lo determinado por el TS, en las sentencias citadas anteriormente, sobre el medio de comprobación de estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes, que recoge la LGT, al que considera no idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en los que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, que esa declaración judicial del Alto Tribunal, prácticamente, impediría su utilización en la comprobación administrativa de dicho valor real.

Todo lo anterior, aumenta si cabe, la dificultad ya existente respecto de la utilización de otros medios de comprobación de valores, como es el caso de la que se realiza mediante dictamen de peritos, sobre la que el TS exige una comprobación “in situ”, con visita del inmueble en cuestión. Por lo que, para salvaguardar la seguridad jurídica se establece como base imponible de estos impuestos el valor de mercado del bien o derecho que se transmita o adquiera.

En cuanto al caso de bienes inmuebles, para una mayor facilidad, se establece que, salvo prueba en contrario, se presumirá que el valor de mercado es el valor de referencia publicado por la Dirección General del Catastro (DGC) en su sede electrónica. Esta misma regla se añade en el Impuesto sobre el Patrimonio como uno más de los valores a tener en cuenta para la valoración de los bienes inmuebles.

También se modifica el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, a fin de suprimir las referencias del precepto al valor real en la valoración de bienes inmuebles, y sustituirlo por el valor de mercado y, en definitiva, a todos los efectos del ITP y AJD y en el ISD, por el valor de referencia de mercado.

3. Utilización como base para la cuantificación de impuestos patrimoniales

Así pues, si el Anteproyecto mencionado llegará a aprobarse – lo que no parece fácil por la situación política actual-, se cambiaría la cuantificación de la base imponible, tanto del ITP y AJD, como del ISD, pasando a ser el concepto fijado en las leyes correspondientes -y las de otros casos concretos de otros impuestos- el “valor de mercado”, delimitado del siguiente modo: *“Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.”*

La definición anterior sería similar a otras, como por ejemplo la contenida en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades-, que expone

¹ <http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/NormasEnTramitacion/Paginas/normasentramitacion.aspx>

que se entenderá por valor de mercado: “...aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.”

Por tanto, en principio el cambio de la forma de cuantificar la base imponible del ITP y AJD y el ISD, pasaría del concepto de “valor real” al de “valor de mercado”, por lo que, en mi opinión, no habría cambio real, porque según el TS, son dos maneras de definir lo que se considera valor real, ya que los equipara cuando exista mercado de un determinado bien o derecho.

Muy al contrario, la introducción de una presunción relativa a que, en lo que respecta a los bienes inmuebles, respecto de los cuales se considerará que la cuantía del valor que debe integrarse en la mencionada base es el del importe del valor de mercado de referencia catastral, sí supone un cambio, porque cualquier transmisión se deberá cuantificar por este valor, salvo que el obligado tributario pueda probar por cualquier medio admitido en Derecho, que no es su valor de mercado el así delimitado de forma presuntiva.

Se trata, sin duda alguna, de una presunción iuris tantum, es decir, una presunción de hecho, que, en consecuencia, puede ser contradicha por el contribuyente, pero que provoca una inversión de la carga de la prueba, porque hace que el obligado deba demostrar que el supuesto valor de mercado catastral no se corresponde con el verdadero valor de mercado.

Lo anterior puede plantear de aprobarse algunas cuestiones que ya han dado lugar antes a recursos y reclamaciones de todo tipo, en primer lugar, está por ver si los Jueces y Tribunales admitirán que se haga una inversión de la carga de la prueba para determinar con carácter general la cuantificación de la base imponible del ITP y AJD y del ISD al suponer una especie de facilidad para las Administraciones tributarias que gestionan dichos tributos, es decir, para las de las CCAA.

En el mismo sentido anterior, también, puede producir dudas, el que se establezca con carácter general como medio de fijación de la cuantía del valor el que se obtenga de ese nuevo concepto que es el valor de referencia de mercado catastral por como se ha establecido – en una Ley de Presupuestos –; por su regulación aun no concretada en el reglamento que se anuncia; porque se sitúa en el ámbito catastral y por como afectará a los interesados en un sentido amplio.

Esta segunda cuestión se suscitará en función de que el proceso de la DGC para fijar las cuantías del nuevo valor sea público, transparente y claro, a lo que se añade un matiz que puede ser importante para su validación constitucional, el que pueda ser impugnado por los interesados, ya que puede tener consecuencias indeseadas para los mismos, no solo en cuanto al propio Catastro y los tributos ligados directamente al mismo, sino también, para otros tributos y me atrevo a decir que, incluso, pudiera trascender de manera efectiva al tráfico mercantil.

4. Comentarios y conclusiones

Resumiendo lo expuesto, pueden diferenciarse dos aspectos sobre el valor de mercado de referencia, uno el que hace al mero ámbito catastral y otro al que pudiera tener en el más amplio espacio tributario, concretamente, en lo que respecta a la valoración de los inmuebles respecto a varios impuestos de sistema tributario.

En cuanto al primer aspecto, se ha creado, mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado un nuevo instrumento catastral que se ha denominado como “valor de referencia de mercado”, con el objetivo de servir para valorar a precios de mercado casi todos los inmuebles radicados en nuestro país, con la finalidad última de fijar los valores catastrales de los citados bienes.

Este primer aspecto ya he adelantado que **podiera tener efectos negativos sobre su propio establecimiento**, toda vez que, ahora, el legislador pretende dotarle de consecuencias respecto a la base imponible de varios tributos, que es un elemento esencial de los mismos y que, según la normativa fiscal solamente se puede modificar en Ley de Presupuestos cuando así lo prevea expresamente la norma sustantiva.

Sobre lo anterior, en el caso del ITP y AJD, la disposición final segunda del TR de la Ley del mencionado tributo, establece que: “Las Leyes que contengan los Presupuestos Generales del Estado, atendidas las razones socioeconómicas concurrentes, podrán modificar las tarifas y las exenciones de este impuesto.”. En lo que se refiere al ISD, la disposición final tercera de la Ley 29/1087, determina a su vez: “Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán modificar las reducciones de la base imponible, los tramos de la base liquidable, los tipos de la tarifa, la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente y los coeficientes multiplicadores a que se refiere el artículo 22.”

A la vista de los preceptos transcritos, pudiera **dudarse de que exista habilitación sustantiva para que el cambio indirecto de la base imponible tenga validez** al haber sido establecido el mencionado valor de referencia de mercado en una ley de presupuestos generales del Estado, aunque creo que puede sostenerse que el mencionado concepto no es realmente el que integra la base imponible, sino un simple mecanismo de gestión, puesto que el valor que se introduce es, en realidad, el de “valor de mercado”.

El mecanismo de cuantificación de este nuevo instrumento, según su regulación legal, será partiendo de los datos ya obrantes en el Catastro, que son de varios tipos, como documentales, constructivos, temporales, cuantitativos, etc., más el análisis de los precios de las transacciones inmobiliarias efectuadas, que comuniquen los fedatarios públicos contratados por las demás fuentes de información de se disponga, llegándose finalmente al valor singular de mercado.

El mecanismo anterior se concretará reglamentariamente, en el que se debe establecer cómo efectuará la Dirección General del Catastro la fijación del valor de referencia

de mercado, lo que no se ha aprobado hasta la fecha. Puede sin embargo, adelantarse que según sus actuaciones previas a la legalización de este nuevo valor administrativo, dicha Dirección ha basado su desarrollo práctico en una importante aplicación de procedimientos informáticos, incluidos los denominados de inteligencia artificial con algoritmos basados en numerosos elementos de los inmuebles: antigüedad, tipo de construcción, situación, etc.

En lo que se refiere a la utilización de este nuevo valor de referencia de mercado en el ámbito catastral, no parece que el mismo, aunque sí será público y gozará, cuando se apruebe el reglamento anunciado en la ley, de transparencia en cuanto a la forma de su elaboración y publicación, pueda ostentar la posibilidad de ser recurrido por los interesados directa o indirectamente, aunque sí que puedan, como hasta el momento, impugnar el valor catastral propiamente dicho que, si se cumple con lo previsto en la creación de este nuevo valor, será una derivación o consecuencia del mismo.

En lo que respecta a la posibilidad de que este nuevo valor sirva como referente indirecto del nuevo concepto de valor, que integraría la base imponible del ISD y el ITP y AJD, mediante el mecanismo de la presunción de hecho, pero regulada en una norma con rango de ley, que determinaría que dicho valor de mercado se corresponde en principio con este nuevo valor del Catastro.

En este segundo aspecto, parece aun más **dudosa su aceptación sin más, sobre todo por los interesados y por los Órganos judiciales**, porque en primer lugar cuando se fije el valor de referencia de mercado no habrá, salvo que se introduzca en la normativa reglamentaria una notificación de dicho valor a los posibles afectados por el mismo, con lo que se podría alegar por parte de estos daños e indefensión ante la cuantificación por parte de la DGC y, tampoco, salvo que se incluya una posibilidad de impugnar el citado valor.

Los daños pueden ser de carácter tributario, dado que dicho valor de referencia va a ser fundamental a efectos de fijar la base imponible de varios impuestos, y la presunción de valoración de otros, sin que, con anterioridad, aunque se publique en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro se conozca por los interesados, ya que no conllevará notificación individual a los titulares de derechos sobre los inmuebles ni posibilidad de impugnación.

Además, **los daños por la fijación del valor de referencia de mercado pueden llegar al ámbito particular**, porque darán lugar a que los posibles interesados en su adquisición al constatar la valoración se retraigan, tanto porque consideren que el precio se fijará en relación el publicado, que puede estar por encima o por debajo de sus expectativas y, también, porque en los tributos sobre las transmisiones van a ser los sujetos pasivos que deben soportarlos.

La posible indefensión ante las actuaciones de la DGC se produce porque en el procedimiento de fijación de los valores de referencia de mercado no se prevé ninguna posible

actuación de los interesados en el mismo, con lo que cuando se llegue a los resultados será difícil, si no imposible, recurrir en casos en que dicha valoración y las connotaciones que pudiera conllevar les perjudique.

Téngase en cuenta respecto a lo anterior, que dicho proceso es complejo, parte de los datos internos del Catastro, que no son de público conocimiento, sigue con la captación de datos de transacciones de varios agentes del mercado inmobiliario, en algunos casos con carácter obligatorio, al que tampoco van a tener acceso los particulares y se desarrolla y acaba con un tratamiento informático complejo, en el que se tienen en cuenta multitud de aspectos del inmueble mediante algoritmos que no están al alcance de las personas corrientes.

Tampoco cabe olvidar que, el TS en las sentencias antes reseñadas en este trabajo, consideró que **no se puede imponer una inversión de la carga de la prueba**, es decir, que entendía que, con carácter general, el obligado tributario no tiene por qué asumir la prueba de que ese valor no se corresponde con el real.

En resumen, considero que tanto para la cuantificación del valor catastral, como para servir de referencia presuntiva del valor de mercado en impuestos patrimoniales o de otro tipo, **la regulación del valor de referencia de mercado pudiera dar lugar a que el TS la considerase como no idónea para esos cometidos** cómo ha ocurrido con el medio de comprobación de coeficientes sobre el valor catastral. Sin embargo, ha de decirse que este nuevo sistema, al contrario del anterior, sí que es una forma singular de valoración de cada inmueble, porque así se establece en la regulación del valor de referencia de mercado de cada inmueble, por lo que se pudiera considerar como válido.

Para evitar cualquier duda y problemas posteriores al nuevo sistema de valoración y de comprobación administrativa de valores, como ya he ido adelantando a lo largo de este artículo, creo fundamental que los valores de referencia de mercado deban de notificarse a los titulares de los bienes inmuebles, abriendo la posibilidad de su impugnación por los interesados, además de seguir siendo públicos en la página Web de la DGC. También, podría modificarse la actual presunción del valor por una opción para el contribuyente, de forma a lo siguiente o parecido, para la cuantificación del valor de mercado, los interesados podrán declarar el valor de referencia de mercado de la DGC, en cuyo caso, se tomará dicho valor y no habrá lugar a comprobación administrativa del mismo, salvo casos de mala fe o de modificaciones esenciales del inmueble.

En cuanto a las consecuencias, si se adoptara finalmente lo dispuesto en el Anteproyecto, que creo ciertamente improbable como he dicho anteriormente, no por su contenido, sino por la situación parlamentaria, reflejo del mapa político actual, la gestión de los impuestos patrimoniales sería sin duda más fácil, puesto que se evitaría que los contribuyentes

tuvieran que valorar sin más los inmuebles, pudiendo si lo consideran oportuno acogerse al valor de referencia de mercado, si bien podrían en algunos casos, aportar prueba de que el valor es inferior o superior al citado valor.

Para la Administración tributaria competente para la gestión de los impuestos mencionados, este nuevo sistema, a su vez, les facilitaría sus funciones gestoras, al no tener que

recurrir a medios de comprobación estimativos que el TS ha puesto en duda como no idóneos, aunque se considere, como yo creo, que es más que dudosa su competencia respecto a medios de comprobación que se recogen en normas con rango de ley, avaladas además como es el caso por el TC (STC 194/2000) (ES:TC:2000:194).

Como conclusión final de este análisis, estimo que el “valor de referencia de mercado” como solución del problema de valoración y comprobación de los bienes inmuebles tiene más posibilidades de convertirse en un problema -incluso, podría decirse que significa mantener el mismo problema de valoración y comprobación actual-, que en su solución, sobre todo, en lo que se refiere a servir de instrumento general de cuantificación de la base imponible de los impuestos patrimoniales. Tanto por la forma en que se ha regulado, incluyendo su establecimiento y normas esenciales en una Ley de Presupuestos, como por no notificarse individualmente ni poder impugnarse. Además, porque supone, como se ha dicho una inversión de la carga de la prueba en contra del contribuyente, que es lo contrario a la doctrina sobre este extremo del TS, que sin duda, mantendrá su jurisprudencia por esa misma vía al evaluar este nuevo sistema valorativo.

TEMAS FISCALES

Consecuencias de las sentencias del Tribunal Supremo 842/18 y 843/18 de 23 de mayo de 2018 en la valoración de bienes inmuebles en el ITP y AJD y en el ISD

LUIS JAVIER ROMERO HINJOS. *Licenciado en Derecho, Inspector de Hacienda del Estado, Subdirector general de Impuestos patrimoniales, Tasas y Precios públicos.*

1. Introducción

El Tribunal Supremo ha dictado recientemente la sentencia 842/2018, de 23 de mayo de 2018 (recurso de casación 1880/2017), de la que ha sido ponente el magistrado Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, y en la que examina la aplicación del método de comprobación de valores consistente en la aplicación de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral (artículo 57.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003) –LGT– para determinar el valor real de transmisión de un inmueble urbano en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante, ITP y AJD–, y, en general, en aquellos tributos en los que la base imponible es el valor real, como es el caso también del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –en lo sucesivo, ISD–.

En realidad, se trató de cuatro sentencias del mismo contenido y, lógicamente, el mismo sentido (sentencias 842/18, 843/18, 942/2018 y 943/2018), a las que se han ido añadiendo otras posteriormente. Así pueden citarse actualmente las sentencias del Tribunal Supremo núm. 842 y 843/2018, de 23 de mayo (RC 4202 y 1880/2017), 942 y 943/2018, de 5 de junio (RC 1881 y 2867/2017), 1000/2018, de 13 de junio (RC 2232/2017), 1051/2018, de 19 de junio (RC 1670/2017), 1127/2018, de 2 de julio (RC 2103/2017), 1242/2018, de 17 de julio (RC 4739/2017) y 1283/2018, de 18 de julio (RC 3736/2017). Además, los Tribunales Superiores de Justicia han empezado a aplicar la jurisprudencia emanada de las sentencias del Tribunal Supremo, pudiéndose citar a este respecto la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 702/2018, de 12 de septiembre de 2018 (Procedimiento Ordinario -144/2016).

En la sentencia, que desestima el recurso de casación interpuesto por la Junta de Castilla-La Mancha, concluye

que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) de la LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para comprobar el valor real de inmuebles en aquellos impuestos en los que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complementa con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

No obstante, la sentencia cuenta con el voto particular de uno de los seis magistrados de la sala, quien, aunque apoya la desestimación de los recursos de la Junta de Castilla-La Mancha, defiende la aplicación de un sistema de coeficientes, al ser un instrumento eficaz y acorde con el principio de seguridad jurídica.

2.- Criterio general de la sentencia

En su fallo, el Tribunal Supremo acuerda fijar como criterios interpretativos al respecto los expresados en el fundamento jurídico sexto de la sentencia, que se titula precisamente “Contenido interpretativo de esta sentencia” y que dice lo siguiente:

«**SEXTO.**- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

A.- La primera cuestión consiste en “*determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de [sic] un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos*”

Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real”.

La respuesta a esa primera pregunta exige que trascendamos de los literales términos en que ha sido formulada, lo que resulta imprescindible para satisfacer el propósito legal de formar jurisprudencia sobre la aplicación del método legal de comprobación del artículo 57.1.b) LGT, consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, aquí los que figuran en el Catastro Inmobiliario. A tal efecto, la respuesta es la siguiente:

- 1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.
- 2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.
- 3) La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.
- 4) El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia.

B.- La segunda cuestión se formula así: *“determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia”.*

En armonía con una reiterada y constante jurisprudencia de este Tribunal Supremo, la respuesta a tal pregunta debe ser la siguiente:

- 1) La tasación pericial contradictoria no es una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto

de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa.

- 2) Para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho, debiendo tenerse en cuenta lo respondido en la pregunta anterior sobre la carga de la prueba.
- 3) En el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquél el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa.
- 4) La decisión del Tribunal de instancia que considera que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real, o lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración, constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación.

C.- Finalmente, consideramos que la respuesta a la tercera pregunta, consistente en *“determinar si puede ser considerado como precio medio de mercado del inmueble urbano transmitido, que refleja su valor real, el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local”, resulta innecesaria, no sólo porque esa valoración se sitúa igualmente en el terreno de la valoración probatoria, sino porque, además, debe entenderse ya contestada en las respuestas a las preguntas anteriores.».*

3.- Criterio del voto particular de la sentencia

En el voto particular formulado por el magistrado Nicolás Maurandi Guillen a la sentencia de 23 de mayo de 2018 señala en primer lugar que comparte el pronunciamiento del fallo mayoritario que declara no haber lugar al recurso de casación, así como el criterio de que el contenido interpretativo no quede circunscrito exclusivamente a las concretas cuestiones suscitadas por el auto de admisión del recurso de casación y se extienda a “otras cuestiones problemáticas” que guardan relación con las detectadas en el referido auto.

Sin embargo, manifiesta su discrepancia sobre la definitiva delimitación de las cuestiones objeto de respuesta en la casación y sobre los razonamientos que se desarrollan para fijar el criterio sobre alguna de tales cuestiones. Así, manifiesta que la sentencia no aborda debidamente la cuestión básica de fijar la idea matriz que debe presidir la individualización del concepto jurídico indeterminado “valor real” cuando la ley lo configura como el elemento determinante de la base imponible, porque prescinde de los postulados constitucionales que han de estar presentes en esa tarea de individualización.

Especialmente discrepa de lo que se razona sobre la no idoneidad del método de comprobación previsto

en el artículo 57.1.b) LGT 2003 [estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, cuando dicha estimación por referencia consista en la aplicación de coeficientes multiplicadores], en los casos en que haya sido aplicado para efectuar la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en los que la base imponible viene determinada por el valor real. Y, más particularmente, disiente del expreso apartamiento que se proclama de los criterios sentados sobre esta materia por las dos sentencias dictadas el 6 de abril de 2017 por la misma Sala y Sección en los recursos de casación número 888/2016 y 1183/2016. Para argumentar estos criterios plantea varias cuestiones que posteriormente va contestando en los siguientes términos:

Cuestiones jurídicas sobre las que la Sala ha de fijar un criterio interpretativo:

1.- Significación que ha de atribuirse al concepto “valor real” cuando la ley lo configura como el elemento determinante de la base imponible en algunos impuestos

La tarea hermenéutica sobre lo que ha de entenderse por “valor real” cuando la ley lo configura como el elemento determinante de la base imponible en un determinado tributo ha de quedar necesariamente enmarcada dentro del respeto tanto al postulado constitucional genérico de igualdad (artículo 14), como al específico de igualdad en las cargas tributarias (artículo 31). Supone, en consecuencia, que, en esos tributos cuya cuota se cuantifique principalmente a partir del “valor real” de un determinado bien, que este valor quede determinado a partir de unas pautas objetivas y generales, independientes del precio que los interesados hayan fijado, pues solo así la concreta capacidad económica gravada quedará determinada bajo esos designios constitucionales de igualdad. Y esas pautas remitirán a indagar cuál es para la mayoría de las personas el valor medio de adquisición.

La sentencia mayoritaria alude al halo de ambigüedad que está presente en todos los conceptos jurídicos indeterminados pero omite lo que tenía que haber sido su primer contenido interpretativo: determinar cuál ha de ser la idea principal que ha de seguirse para individualizar el concepto indeterminado “valor real”; qué postulados constitucionales han de ser tenidos en cuenta.

2.- Significación de los medios de comprobación del artículo 57.1 LGT respecto de ese “valor real” y requisitos exigibles a la Administración tributaria en su utilización

Los medios de comprobación enumerados por el artículo 57.1 LGT son las fuentes de conocimiento cuya utilización se autoriza a la Administración tributaria para indagar esas pautas, objetivas y generales y su utilización no es libre (interdicción de la arbitrariedad) ni puede ser inmotivada (requisito

de motivación de los actos discrecionales. La Administración debe explicar por qué considera incorrecto o inexacto el valor declarado por el contribuyente y necesaria su comprobación; y, una vez elegido un concreto medio de comprobación (de entre los legalmente establecidos), el acto que formalice la comprobación deberá estar debidamente motivado (elementos fácticos, metodología para determinarlos y criterios para cuantificarlos).

3.- La tasación pericial contradictoria y la posibilidad de combatir el resultado de la comprobación de valores por otros medios

La tasación pericial contradictoria es un específico medio de impugnación para combatir el resultado de la comprobación de valores, cualquiera que haya sido el medio utilizado por la Administración y su utilización es facultativa. Por otra parte, haya o no haya sido utilizada la tasación pericial contradictoria, el contribuyente puede combatir el resultado de la comprobación de valores en las fases económico administrativa y jurisdiccional contencioso-administrativa, y haciendo valer para ello cualquier medio probatorio de los admitidos en Derecho.

4.- La utilización por la Administración del medio previsto en el art. 57.1.b) LGT, cuando este consista en la aplicación de unos índices generales aprobados en una disposición reglamentaria. Razones de índole constitucional que aconsejan este sistema y la posibilidad que la regulación legal ofrece al contribuyente para hacer valer los datos singularizados que pueda presentar el concreto bien inmueble cuya valoración sea objeto de comprobación

a. Las operaciones traslativas de inmuebles en las grandes ciudades tienen carácter masivo; y la totalidad o gran parte de sus elementos –determinantes de su “valor real”– presentan notas comunes, lo que hace que sean susceptibles de una valoración común. Esas notas comunes (localización, circunstancias urbanísticas, valores del mercado y similares), ya han sido ponderados en la valoración catastral, por lo que no puede considerarse anómalo o irregular que se parta de esa valoración, ni que, en función del concreto contexto económico del municipio, se establezca un coeficiente que corrija el directo resultado de la valoración catastral, coeficiente que habrá de ser debidamente justificado por la Administración.

Y tales notas no son incompatibles con que determinados inmuebles presenten singularidades que deprecien ese valor común inicial (estado de deterioro, ubicación en zona especialmente ruidosa; proximidad a establecimientos con actividades peligrosas, etc.). Con lo cual el problema se desplaza a que, con anterioridad a que sea dictado el acto final de la comprobación de valores, se ofrezca al interesado la posibilidad de hacer valer esas singularidades.

b. Ese carácter masivo del número de liquidaciones plantea dificultades en la gestión administrativa y, por ello, el medio consistente en aplicar unos coeficientes susceptibles de ser aplicados a un elevado número de operaciones puede ser un instrumento para dar virtualidad al mandato constitucional de eficacia administrativa (art. 103 CE). De otro lado, este medio permite dar satisfacción al principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), pues ofrece a los interesados un conocimiento anticipado de las consecuencias tributarias de las operaciones de transmisión de inmuebles. Por tanto, este sistema de coeficientes tiene su apoyo en razones dirigidas a dar virtualidad a estos principios constitucionales.

c. La posibilidad del contribuyente de hacer valer los datos singularizados que pueda presentar el concreto bien inmueble está legalmente prevista; y permite que la Administración, antes de la aplicación de tales índices, realice un directo examen de ese inmueble y constate si presenta datos singulares que hagan improcedente en todo o en parte la aplicación de los baremos genéricos de valoración. Así resulta del procedimiento regulado en el artículo 134 LGT: si la Administración realiza una comprobación de valores ha de notificar la propuesta de valoración debidamente motivada y la propuesta de regularización; y solo notificará la valoración realizada y la regularización que proceda, transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización.

A lo anterior ha de sumarse la posibilidad de combatir el resultado de la comprobación de valores efectuada mediante coeficientes: primero, a través de la tasación pericial contradictoria; y, en su caso, a través de la vía económico-administrativa y en la fase jurisdiccional contencioso-administrativa, valiéndose en una y otra de todos los medios de prueba admitidos en Derecho.

d. Frente a lo que afirma la sentencia mayoritaria, sí hay comprobación del valor del inmueble en el medio consistente en efectuar la estimación mediante la aplicación de coeficientes, determinados por la Administración, a los valores del registro oficial que es el Catastro Inmobiliario. La hay porque por comprobación ha de entenderse la ponderación de todos los elementos del inmueble que configuran su valor (aunque estos sean comunes a una pluralidad de inmuebles), y tales elementos resultan ponderados tanto en los valores catastrales, como en los coeficientes que sean establecidos para corregir esos valores catastrales.

Sin que lo que lo anterior excluya la posibilidad del contribuyente, en el plazo de alegaciones (artículo 134.3 de la LGT), de hacer valer los elementos singulares que pueda presentar un concreto inmueble.

4.- Comentario y valoración de la sentencia

Esta sentencia del Tribunal Supremo tiene gran importancia porque, como señala en el primer apartado del fallo, fija su criterio interpretativo del alcance y condiciones de aplicación del método de comprobación de valores regulado en el artículo 57.1.b) de la LGT –el consistente en la “estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal”– cuando se utiliza en la comprobación de valores en impuestos cuya base imponible es el valor real, como es el caso del ITP y AJD o del ISD.

En concreto, la LGT regula el referido método en los siguientes términos:

«Artículo 57. Comprobación de valores.

1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

[...]

b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

[...].»

Este precepto tiene su desarrollo reglamentario en el artículo 158 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre de 2007), cuyo apartado 1 dispone lo siguiente:

«Artículo 158. Medios de comprobación de valores.

1. La aplicación del medio de valoración consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal a que se refiere el artículo 57.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden.

[...].»

Por otra parte, tanto la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –LISD– como el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) –TRLITPAJD–, confieren a la Administración la posibilidad de efectuar la comprobación de valores con los medios recogidos en el artículo 57 de la LGT (si bien ambos textos legales se refieren al artículo 52 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre que era el equivalente al actual artículo 57 de la LGT). En efecto, el artículo 18 de la LISD y el artículo 46 del TRLITPAJD disponen lo siguiente:

«Artículo 18. Normas generales.

1. La Administración **podrá comprobar el valor** de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.
2. **Los interesados** deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar según el artículo 31 **el valor real** que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior. Si el valor al que se refiere el párrafo anterior no hubiera sido comunicado, se les concederá un plazo de diez días para que subsanen la omisión.
[...]

«Artículo 46.

1. La Administración **podrá, en todo caso, comprobar el valor real** de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.
2. La **comprobación** se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.
Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, éstos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
[...]

Pues bien, el Tribunal Supremo determina que el referido método no es idóneo, per se, para la valoración de inmuebles en aquellos impuestos en los que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, porque adolece de generalidad y falta de precisión para valorar un bien

individual en concreto. Para admitir el método, su utilización debe ir acompañada de una actividad administrativa estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular a valorar. En definitiva, lo que parece que viene a decir es que la valoración debe referirse al bien inmueble en concreto, por lo que no es suficiente una valoración obtenida a partir de precios medios o coeficientes generales, pues estos por su generalidad no están dotados de una presunción reforzada de veracidad y acierto con respecto al bien concreto a valorar.

Además, el Tribunal Supremo establece que la aplicación de este método no puede convertirse en una inversión de la carga de la prueba a favor de la Administración que use tal método. Por el contrario, determina que la valoración efectuada por el interesado en su autoliquidación tiene presunción de veracidad, ya que señala que no tiene que acreditar su coincidencia con el valor real, sino que es la Administración la que debe probar que eso no es así.

Por último, el Tribunal Supremo determina que el interesado no tiene como única vía de defensa frente a la valoración administrativa la tasación pericial contradictoria, sino que esta tiene carácter meramente potestativo. Por el contrario, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admisible en derecho y subraya, nuevamente, que no es a él a quien le incumbe la carga de la prueba, que, como se dijo anteriormente, corresponde a la Administración gestora, si quiere desvirtuar el valor declarado por el contribuyente. Es más, añade el Tribunal Supremo que el interesado puede usar en el proceso judicial cualesquiera medios de prueba admisibles en derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa.

Antes de analizar y valorar las conclusiones de la sentencia sobre la idoneidad del medio de comprobación de valores, que se valora negativamente (parece más razonable el criterio expuesto en el voto particular, que mantiene la validez del método sin menoscabar las garantías de los contribuyentes para defender sus derechos), resulta preciso comentar otro aspecto de la sentencia, su conformidad con el ordenamiento jurídico y el sistema de competencias. A este respecto, cabe indicar que parece que la sentencia comete alguna infracción del ordenamiento jurídico, al vulnerar algunos principios y normas constitucionales y legales. La primera de ellas, la de analizar aspectos probatorios, que, según se dice en la propia sentencia, no son susceptibles de ser objeto de casación. Tampoco parece adecuado que, como también se dice en la sentencia, el Tribunal Supremo no se haya ceñido al contenido de lo solicitado por la recurrente, sino que lo ha interpretado para adaptarlo de forma que pueda ser de interés casacional, cuestión que puede ir contra el principio de congruencia procesal.

Pero la principal crítica que ha de hacerse a la sentencia del Tribunal Supremo es haber invadido las competencias del Tribunal Constitucional, ya que, en el fondo,

lo que el Tribunal Supremo determina es la inconstitucionalidad de normas legales, pues es el artículo 46 del TRLITPAJD, transcrito anteriormente, el que autoriza a la Administración a utilizar los medios de comprobación de valores contenidos en el artículo 57 de la LGT, sin limitación o condición alguna. Y esta determinación, al tratarse de una norma de rango legal no puede ser realizada por el Tribunal Supremo, sino por el Tribunal Constitucional. En este sentido, lo que el Tribunal Supremo podría haber hecho es plantear una cuestión de inconstitucionalidad, si entiende que la norma legal no es acorde con la Constitución, pues es el Tribunal Constitucional quien ha de interpretar la Constitución y establecer la conformidad o no de las leyes al texto constitucional.

Sobre esta cuestión, cabe indicar, además, que el carácter condicionado que el Tribunal Supremo atribuye al medio de comprobación de estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal es contrario a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que ya se ha pronunciado sobre la idoneidad de los medios de comprobación de valores regulados en el artículo 57 de la LGT para comprobar las autoliquidaciones del ITPyAJD, conforme a lo dispuesto en el artículo 46 del TRLITPAJD, también transcrito. A este respecto, cabe traer a colación la sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio de 2000 (BOE de 11 de agosto de 2000) –sentencia citada en la del Tribunal Supremo que se analiza–, en cuyo fundamento jurídico 9 se dice lo siguiente:

«[...]»

Ciertamente, la Ley General Tributaria (art. 52) establece unos «medios» con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el «valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible», medios de comprobación a los que, conforme al art. 46.2 Real Decreto Legislativo 1/1993, habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos. Y también es cierto que tanto la referencia al «valor real» –por muy indeterminados que resulten los vocablos «valor» y «real»– cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 C.E., le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 a)], ante una fórmula –el «valor real»– que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias.

Pero, siendo esa esfera de apreciación que se concede a la Administración tributaria aceptable desde la perspectiva del art. 133.1 C.E., es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario, [...]».

Resulta curioso –cuando no paradójico– que la sentencia del Tribunal Constitucional citada por el Tribunal Supremo en favor de su postura fije precisamente la contraria, pues de los párrafos transcritos se desprende claramente que el Tribunal Constitucional considera idóneos todos los medios de comprobación de valores contenidos en el actual artículo 57 de la LGT y que la Administración está habilitada para utilizar todos ellos, sin condición alguna, para comprobar la base imponible del ITP y AJD, conforme a lo dispuesto en el artículo 46.2 de su texto refundido. Es más, el Tribunal Constitucional determina que la Administración no solo está habilitada, sino obligada a ello. Lo que señala precisamente es que la Administración ha de valorar sin salirse del ámbito de tales medios para «*cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo*».

En este sentido resulta más acertado el criterio expresado en el voto particular, que, con base en principios constitucionales –menciona el de igualdad, el de igualdad en las cargas tributarias, el de eficacia administrativa y el de seguridad jurídica– considera idóneo el medio de comprobación, teniendo en cuenta el carácter masivo de las autoliquidaciones del tributo en cuestión y, en consecuencia, los bienes inmuebles a valorar por la Administración. En definitiva, cabe concluir que la doctrina del Tribunal Supremo sobre la falta de idoneidad del medio de comprobación objeto de análisis resulta contrario a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, por lo que sería recomendable suscitar la cuestión de inconstitucionalidad ante este para que despeje las dudas al respecto.

5.- Consecuencias de la sentencia

En esta sentencia, el Tribunal Supremo ha continuado su criterio jurisprudencial de que la valoración de bienes en impuestos cuya base imponible es el valor real no puede basarse exclusivamente en medios de comprobación de valores que se refieran a la valoración media de un conjunto de bienes homogéneos –como los precios medios de mercado, la aplicación de coeficientes sobre valores contenidos en registros de carácter fiscal o peritajes sin visita del inmueble, etc.–, sino que es preciso valorar específicamente el bien objeto de la comprobación administrativa, mediante un examen singular, individualizado y exclusivo del bien en cuestión.

Se puede citar en este mismo sentido su sentencia 5306/2015, de 26 de noviembre de 2015, relativo al ISD, referente a un procedimiento en el que el medio de comprobación usado por la Administración gestora fue el dictamen del perito de la Administración (regulado en el artículo 57.1.e) de la LGT), pero sin haber realizado el examen personal o la inspección ocular del bien. En esa sentencia, el Tribunal

Supremo reformuló en términos categóricos y especialmente rigurosos la doctrina de la motivación de las comprobaciones de valor tributarias, estableciendo los siguientes requisitos para que las valoraciones se consideren suficientemente motivadas (extracto de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 434/2018, de 1 de junio de 2018):

«1.- La motivación equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta para determinar el valor a que se refiere, pues en otro caso se produce una situación de indefensión para el contribuyente.

2.- La valoración ha de ser singular o individualizada, con referencia a los elementos particulares del inmueble transmitido y no a criterios genéricos sobre antigüedad, calidad de la construcción, conservación o precio de adquisiciones similares. Debe ir destinada a la averiguación del valor real, no al valor medio o, por aproximación, al valor de mercado.

3.- La individualización de la valoración supone que la Administración ha de expresar los criterios seguidos, los datos fácticos tenidos en cuenta, los procedimientos concretos de aplicación, ponderación, actualización, extrapolación o individualización, todo ello glosado de un modo sucinto, pero suficiente, completo y adecuado para poder tomar cabal conocimiento de las operaciones realizadas por el perito de la Administración y poder verificar su corrección.

4.- La motivación por remisión a estudios de mercado de la propia Administración tributaria exige justificar el modo de ponderación, actualización, extrapolación e individualización de los datos obtenidos en los estudios de mercado.

5.- Es necesario, en la mayoría de las ocasiones, el examen personal del bien a valorar por parte del perito para entender correctamente realizado el procedimiento de peritación, salvo que por las circunstancias concurrentes resulte acreditado que no es precisa esa inspección detallada.

6.- En caso de acudir al método de comparación, deben cumplirse estos requisitos:

- primero, el perito debe razonar las circunstancias por las que considera semejantes las fincas tomadas como referencia;
- segundo, deben aportarse las operaciones testigo utilizadas para conocer el negocio jurídico transmisivo;
- tercero, precisar si se trata de valores declarados y/o comprobados administrativamente;
- cuarto, justificar el estado de conservación o las calidades constructivas, y,
- quinto, homogeneizar los comparables razonando la aplicación de los coeficientes correctores si estos se utilizan».

Teniendo en cuenta esta jurisprudencia, en impuestos como el ITP y AJD o el ISD, cuya base imponible es el valor real, parece difícil que cualquiera de los medios de comprobación de valores del artículo 57 de la LGT basados en una valoración media de los bienes de las mismas características cumpla los requisitos exigidos por el Tribunal Supremo si no

van acompañados de un examen personal e individualizado del bien a valorar. En este sentido, el medio regulado en el artículo 57.1.c), «Precios medios en el mercado», adolecería para el Tribunal Supremo del mismo defecto si no va acompañado de la visita al inmueble.

Según el criterio del Tribunal Supremo solo la comprobación de valores basada en la valoración individualizada del bien objeto de comprobación será válida. En este sentido, cabe citar su sentencia 8407/2011, del 7 de diciembre de 2011 (recurso de casación 71/2010, en interés de ley), relativa al medio de comprobación regulado en el artículo 57.1.g) de la LGT («Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria»), en el que fijó la siguiente doctrina legal:

«La utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT («Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria»), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse».

También cabe citar la sentencia 639/2017, del Tribunal Supremo, de 6 de abril de 2017, (recurso 888/2016), que reproduce la citada doctrina legal y recuerda que «Además, ante el resultado final que resulte, si es superior el valor comprobado al declarado, el interesado, de no estar conforme, podrá promover tasación pericial contradictoria, como determina el apartado 2 del propio art. 57, o impugnar el acto de valoración y la liquidación mediante el recurso de reposición o la reclamación económica administrativa, quedándole, finalmente, abierta la vía judicial para demostrar que el valor asignado no se corresponde al valor real, porque la estimación sólo puede considerarse válida y admisible en tanto en cuanto su aplicación refleje el valor real. Por tanto, si, en algún caso, no es así, lo que procede es corregir la exlimitación, pero no la anulación con carácter general del sistema».

A este respecto, se ha sugerido incluir entre los medios de comprobación de valores del artículo 57 de la LGT el llamado valor de referencia de mercado, que está definido en la disposición final tercera del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (BOE de 8 de marzo de 2004) –TRLRJI–, introducida por la disposición final vigésima la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE de 4 de julio de 2018) como «el resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las transacciones inmobiliarias efectuadas, contrastados con las restantes fuentes de información

de que disponga», y que consiste en la obtención por la Dirección General del Catastro de un valor de referencia para cada inmueble, obtenido a partir del estudio y análisis de todo tipo de transacciones sobre inmuebles llevadas a cabo en los distintos ámbitos (transmisiones, constitución de hipotecas, etc.) –valor que se estaría actualizando permanentemente en función de las nuevas transacciones–. Pues bien, probablemente este valor de referencia de mercado tampoco sería admitido como medio de comprobación de valores, pues no sería suficiente para dar por válida y suficientemente motivada la comprobación administrativa. Y sería insuficiente, porque el Tribunal Supremo exige que la valoración del inmueble en cuestión sea individualizada, es decir, que se tengan en cuenta las características específicas de dicho inmueble, sin que sea suficiente probar la valoración media de otros inmuebles de la misma clase y condición, salvo que se pruebe, adicionalmente, que en el bien en cuestión no concurre ninguna circunstancia específica que haga variar su valor respecto de los de su misma clase y condición.

La primera consecuencia –inmediata– de esta nueva doctrina del Tribunal Supremo será la de dificultar en gran medida la gestión del ITP y AJD y del ISD, que son impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas, particularmente a las que tenían este medio de comprobación como medio principal de comprobación administrativa del valor real; y, consecuentemente, al ser estos impuestos una parte sustancial de sus ingresos tributarios, provocará una merma no desdeñable de sus ingresos y, por ende, nuevas dificultades para financiar su gasto público. De hecho, como se ha indicado anteriormente, ya han empezado algunos Tribunales Superiores de Justicia, como el de Madrid, a aplicar la nueva doctrina.

La segunda consecuencia es que esta nueva doctrina va a obligar al Estado a modificar la normativa de estos impuestos, en concreto su base imponible, de forma que para su gestión puedan usarse sin problemas los medios de comprobación de valores, teniendo en cuenta que se trata de una gestión masiva de autoliquidaciones, para lo que se necesitan medios de comprobación ágiles y seguros, dentro, lógicamente, de la constitucionalidad y la legalidad.

La clave está, pues, en el concepto de “valor real” como base imponible del impuesto. A este respecto, en cuanto a la delimitación del concepto de valor real, cabe señalar que el Tribunal Supremo se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre la cuestión, concluyendo que se trata de un concepto jurídico indeterminado y de difícil determinación. En este sentido viene considerando como tal «el valor intrínseco o por naturaleza del bien o derecho, el valor verdadero» y definiciones similares y lo asimila al valor de mercado cuando esto sea posible por existir un mercado de los bienes o derechos transmitidos (sentencia de 7 de mayo de 1991). Así, ha establecido como doctrina jurisprudencial que, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide

con el valor de mercado –entre otras, sentencia de 16 de junio de 1994– y más recientemente, entre otras, su sentencia de 18 de junio de 2012, citada en la sentencia objeto de este análisis, en la que «*identifica ese valor real con el... precio que sería acordado en condiciones de mercado entre partes independientes*». Así mismo, en su sentencia de 5 de octubre de 1995, tras afirmar que no existe un valor real, entendido éste como un carácter o predicado ontológico de las cosas, y que esta apreciación nos lleva a lo que se denomina valor de mercado, establece que dicho valor de mercado ha sido definido con gran corrección por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de noviembre de 1994, en cuyo Anexo I.1 se define el valor de mercado del siguiente modo: «*Es el importe neto que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de la valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble, y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación*».

Los inconvenientes de tener al valor real como base imponible de estos impuestos (ISD e ITP y AJD) se ha puesto de manifiesto desde hace tiempo en los diversos ámbitos implicados y por los distintos sectores afectados, desde los cuales se han formulado distintas propuestas de base imponible alternativas, pero sin que se haya logrado encontrar una fórmula idónea. Así se ha propuesto el valor, eliminando el adjetivo real, el valor de mercado, o el precio, pero todas ellas adolecen de algún defecto: Por ejemplo, la eliminación del adjetivo real, estableciendo como base imponible el valor a secas no soluciona el problema, porque sigue siendo un concepto jurídico indeterminado, que los tribunales exigirán que se determine individual y motivadamente en cada caso. Algo parecido podría suceder con el valor de mercado sin más, pues los tribunales exigirían suficiente motivación de cuál es el valor de mercado del bien a valorar, teniendo en cuenta sus características individuales específicas, sin que fuera suficiente la prueba de valores medios de mercado, por faltar la individualización exigida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. En cuanto al precio, podría ser una solución por ser fácil de comprobar, pero si bien sería válido en el ITP y AJD, porque hay contraprestación, no serviría en el ISD, en el que no hay precio, al gravar solo adquisiciones lucrativas.

A este respecto, parece que una buena solución podría ser que en la propia definición de base imponible de cada uno de los impuestos afectados –básicamente ITP y AJD e ISD, pero también el Impuesto sobre el Patrimonio– se estableciera como tal al valor de mercado y, además, se añadiera que en el caso de inmuebles –que es el tipo de bienes más afectado– se considerará como tal el valor de referencia de mercado fijado al efecto por la Dirección General del Catastro. De este modo, existiría para los bienes inmuebles una base imponible definida por ley, que ya no podría ser invalidada

por falta de motivación, pues sería la propia ley la que dotaría de motivación a la valoración obtenida por ese procedimiento, y tanto el contribuyente como la Administración tributaria tendrían que aplicar dicho valor de referencia; todo ello sin perjuicio de que el contribuyente pueda impugnar el valor de referencia de mercado por no haberse determinado conforme al procedimiento establecido, del mismo modo que se puede impugnar el valor catastral por los mismos motivos.

En este caso, quedaría por determinar si tal valor de referencia sería necesariamente la base imponible del impuesto en cuestión, sin posibilidad de prueba en contrario (norma de valoración, a modo de presunción “iuris et de iure”, de que el valor obtenido es realmente el valor de mercado del bien objeto de valoración) o si debería actuar solo como una presunción “iuris tantum”, que habría invertido la carga de la prueba a favor de la Administración, pero que permitiría al contribuyente probar que, en su caso, el valor de mercado no es obtenido como valor de referencia por concurrir circunstancias específicas y singulares no tenidas en cuenta en la fijación del valor y cuya existencia podría demostrar con cualesquiera medios de prueba admisibles en derecho, solución esta última que parece más acorde con los principios constitucionales de garantizar al contribuyente la tutela judicial efectiva y la proscripción de la indefensión.

6.- Conclusiones

Primera. El **Tribunal Supremo** ha determinado que el método de comprobación consistente en la **estimación por referencia a valores catastrales**, multiplicados por índices o coeficientes (**artículo 57.1.b**) de la LGT) **no es idóneo**, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para comprobar el valor real de inmuebles **en aquellos impuestos en los que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo** que tal método se complementa con la realización de una actividad estrictamente comprobadora **directamente relacionada con el inmueble singular** que se someta a avalúo.

Segunda. También ha establecido el **Tribunal Supremo** que **el contribuyente no está obligado a acreditar** que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real (presunción de veracidad), sino que **es la Administración la que debe probar suficientemente** esa falta de coincidencia (inversión de la carga de la prueba). A este respecto, precisa el **Tribunal Supremo** que la aplicación del método de comprobación establecido en el **artículo 57.1.b**) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.

Tercera. En cuanto a los medios de defensa del interesado, sin perjuicio de que la carga de la prueba corresponda

a la Administración tributaria, el **Tribunal Supremo** ha precisado que la **tasación pericial contradictoria** tiene carácter meramente **potestativo**, pero no es la única vía que tiene el contribuyente para defender sus intereses, sino que puede utilizar cualquier medio de prueba admisible en derecho; es más, puede usar en el proceso judicial **cualesquiera medios de prueba admisibles en derecho**, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa

Cuarta. En definitiva, el **Tribunal Supremo** ha mantenido su criterio jurisprudencial de que la valoración de bienes en **impuestos cuya base imponible es el valor real** no puede basarse exclusivamente en medios de comprobación de valores que se refieran a la valoración media de un conjunto de bienes homogéneos –como los precios medios de mercado, la aplicación de coeficientes sobre valores contenidos en registros de carácter fiscal, peritajes sin visita del inmueble, etc.–, sino que es preciso **valorar específicamente el bien** objeto de la comprobación administrativa, mediante un **examen singular, individualizado y exclusivo** del bien en cuestión.

Quinta. La clave está, pues, en el **concepto de “valor real”** como base imponible del impuesto, que **debe ser sustituido por otro tipo de valor**. A este respecto, una solución podría ser que en la propia definición de base imponible de cada uno de los impuestos afectados –básicamente ITP y AJD, ISD, IP– se estableciera como tal al **valor de mercado** y, además, se añadiera que en el caso de inmuebles se considerará como tal el **valor de referencia de mercado**, fijado y publicado al efecto por la Dirección General del Catastro. De este modo, existiría para los bienes inmuebles una base imponible definida por ley, con valor validado y motivado por ley, sin perjuicio de que el **contribuyente pueda impugnarlo** por no haberse determinado conforme al procedimiento legal establecido o, en su caso, porque en su caso particular el inmueble en concreto tenga un valor diferente al valor de referencia de mercado obtenido por la Dirección General del Catastro.

Sexta. Si se establece el valor de referencia como valor de mercado y, por ende, como base imponible, cabrían **dos opciones**: que tal valor de referencia sea necesariamente la base imponible del impuesto en cuestión, sin posibilidad de prueba en contrario (norma de valoración a modo de **presunción “iuris et de iure”**), o como **presunción “iuris tantum”**, para invertir la carga de la prueba, pero que permita al interesado probar en contra del valor de mercado así obtenido, solución más acorde con el sistema de garantías del ordenamiento jurídico español.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 28**Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 28**

- Constitución de derecho de superficie y de las correspondientes entregas parciales así como de las reversiones a su extinción28
- Adquisición de una planta de biodiesel.....29
- Programa para el Desarrollo de la Actuación Integrada realizado por una entidad con capital íntegramente público29
- Transmisión de parcela urbana de 7.358 metros cuadrados en la que se encuentra edificada una vivienda unifamiliar, que no la ha promovido la transmitente30
- Régimen aplicable a la operación de canje de valores.....31
- Adquisición de una edificación, inscrita como una única finca registral pero integrada por diversas viviendas destinadas a uso particular y un local de negocio destinado al arrendamiento31
- Escisión total de su patrimonio en favor de tres entidades a las que transmitirá la totalidad de su patrimonio32
- Venta de un terreno en proceso de urbanización sin haber tenido la intención de construir en los citados terrenos.....32
- Venta de terreno por propietarios que actúan de manera independiente33
- Cesión de los medios de transporte y viviendas por una entidad mercantil, íntegramente participada por una persona física33
- Adquisición por un ayuntamiento de una edificación para su rehabilitación y posterior alquiler social.....34
- Venta del terreno, que fue objeto de urbanización, con la intención de destinarlo a la venta o su aportación no dineraria a otra entidad34
- Consideración de empresario o profesional de las comunidades de bienes34
- Transmisión por una persona física de unos terrenos de su propiedad a un Ayuntamiento, recibiendo en contraprestación unos solares que va a destinar a la venta35
- Compra de una vivienda unifamiliar a la promotora de la urbanización35
- Permuta de solar por obra futura35
- Régimen de tributación aplicable a una aportación no dineraria.....36
- Aplicación de las aportaciones realizadas al patrimonio protegido a la realización de inversiones financieras o inmobiliarias.....36
- Disolución parcial de proindiviso37
- Adjudicación de una vivienda mediante subasta judicial38
- Adjudicación, a través de una empresa especializada, de un bien inmueble procedente de un concurso de acreedores.....38
- Adquisición en una subasta judicial de un inmueble gravado con determinadas cargas que deberá asumir el adquirente38
- Adquisición de 10 fincas colindantes entre sí, que forman un conjunto, junto con la maquinaria, instalaciones, herramientas, apero, utillaje, mobiliario y vehículo.....39
- Transformación de una sociedad civil en una sociedad de responsabilidad limitada con los mismos socios e idéntica participación39
- Escisión total de su patrimonio en favor de tres entidades a las que transmitirá la totalidad de su patrimonio39
- Extinción de proindiviso sobre una vivienda unifamiliar.....40
- Subsanaación de un error, en una escritura pública de división horizontal y simultánea adjudicación de los diferentes pisos y locales de un edificio, debido a la manifiesta nulidad de la adjudicación inicial de los pisos40
- Emisión en el extranjero de letras de cambio40
- Cancelación de condición resolutoria40
- Extinción de condominio sobre una vivienda heredada con contraprestación a costa de dinero ganancial40
- Vinculación "ob rem"41
- Rectificación de superficies en una escritura de obra nueva y división horizontal.....41
- Extinción de un condominio hereditario mediante la partición de los bienes que lo integran entre cinco hermanos, herederos por partes iguales41

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 43

- Institución de heredero al cónyuge como usufructuario con poder de disposición y en lo que no hubiere dispuesto en las hermanas de la causante.....43
- Consideración de los derechos de cobro como parte del caudal hereditario y posible deducibilidad.....43
- Repudiación y renuncia a la herencia43
- Donación a hijos de participaciones en entidad mercantil. Periodo de cómputo de las rentas44
- Consolidación de dominio por causa distinta al cumplimiento del plazo o fallecimiento del usufructuario44
- Reducción del 95% en el momento de la consolidación.....44

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

CONSTITUCIÓN DE DERECHO DE SUPERFICIE Y DE LAS CORRESPONDIENTES ENTREGAS PARCIALES ASÍ COMO DE LAS REVERSIONES A SU EXTINCIÓN

Consulta nº V1953-18 de 2 de julio de 2018

La entidad superficiante tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, estando, por tanto, sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios (constitución del derecho de superficie) que efectúe en el ejercicio de su actividad económica.

En el caso planteado no existe canon periódico, por lo que habrá que atender únicamente a la reversión de la edificación teniendo en cuenta que se prevé una entrega anticipada de parte de la misma (un local y cinco habitaciones dobles, en el caso del primero de los derechos de superficie).

De acuerdo con lo anterior, el IVA se devengará, por lo que respecta a la constitución del derecho de superficie, a 31 de diciembre de cada año, por la parte proporcional del valor de la edificación que habrá de revertir en el futuro.

Se debe aclarar que el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, como consecuencia de la constitución del derecho de superficie, tiene lugar de forma independiente al devengo del Impuesto que se produce como consecuencia de la entrega de la construcción, todo ello sin perjuicio de que, por las características especiales de este tipo de operaciones, el momento temporal en que se produzca uno y otro pueda resultar coincidente.

Por otro lado, respecto de la tributación de la entrega de bienes correspondiente a la reversión de la edificación como consecuencia del derecho de superficie, debe tenerse en cuenta que, con carácter general, la reversión de las edificaciones construidas sobre un terreno en virtud de la constitución de un derecho de superficie sobre el mismo darán lugar a una entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que, a tenor de la regla contenida en el artículo 75.Uno.1º de la Ley 37/1992, se devengará “cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicables”.

No obstante lo anterior, de resultar sujeta al Impuesto, esta entrega de bienes podría calificarse como una entrega exenta según dispone el artículo 20, apartado uno, número 22º, de la Ley 37/1992.

Por consiguiente, dado que en el curso normal de ejecución del contrato objeto de consulta la reversión de la edificación en el momento de la extinción del derecho de superficie dará lugar, previsiblemente, a una segunda entrega de edificaciones, tal entrega efectuada por el superficiario estará sujeta pero exenta del Impuesto, todo ello, sin perjuicio de la facultad de renuncia a dicha exención con arreglo a lo dispuesto en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992 y a la posible aplicación, en su caso, de la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º.e), segundo guión de la Ley 37/1992.

Por tanto, si el sujeto pasivo estima que, en el curso normal de los hechos, en la fecha de reversión de la construcción se van a reunir los requisitos previstos en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, podrá optar por renunciar a la exención establecida en el artículo 20. Uno.22º de la misma Ley resultando, por tanto, dicha reversión sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, en particular porque el destinatario tendría derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido que eventualmente gravara dicha adquisición.

En otro caso, dicha entrega estará sujeta y exenta del mencionado tributo, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante lo anterior, en el presente supuesto, una vez terminada la edificación, se hará entrega anticipada al superficiante de parte de la misma por lo que, considerando que lo entregado son partes de la edificación que gozan de independencia física y registral, tendrá lugar una primera entrega respecto a dichas partes, sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido

que se devengará cuando se pongan a disposición de la entidad consultante (superficiante). Por consiguiente, en relación con la transmisión de los inmuebles que efectúe el superficiario cuando se produzca la reversión de los inmuebles estará sujeta y exenta al IVA y, por lo tanto, en virtud del artículo 7.5 del TRLITPAJD sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas, ahora bien, si la entidad consultante renunciara a la exención al IVA, la escritura en que se recoja dicha transmisión del inmueble estará sujeta a actos jurídicos documentados, al reunir todos los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Ahora bien, el artículo 45.I.A) b) del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que estarán exentas del Impuesto las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2º de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley y que, según el apartado d) del 45.I.A, dicha exención es así mismo aplicable a las entidades religiosas comprendidas en el artículo IV y V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede.

Por tanto, como entidad religiosa le son de aplicación los beneficios concedidos a la Iglesia Católica en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979.

Del escueto planteamiento de la consulta no se sabe a qué se va a destinar la finca resultante de la reversión, Si el inmueble que revierte en la entidad consultante se destina en su totalidad a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad, no necesitará acogerse a la Ley 49/2003 y podrá aplicarse la exención por ser Iglesia Católica; ahora bien, si el inmueble se dedica, en todo o parte, a la docencia, deberá estar inscrita en el Registro de Entidades Religiosas y cumplir con los requisitos establecidos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, para tener derecho a la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ADQUISICIÓN DE UNA PLANTA DE BIODIESEL

Consulta nº V1995-18 de 3 de julio de 2018

La planta comprende instalaciones, existencias, licencias, autorizaciones, una concesión administrativa y diversas relaciones contractuales, en particular las laborales, no incluyendo ningún bien inmueble.

Dado que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La no sujeción al Impuesto sobre el valor Añadido determina su tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

En dicha transmisión se incluye una concesión, que tiene carácter de bien inmueble y, con respecto a las instalaciones, deberá valorarse si tienen tal carácter o no a la vista de lo dispuesto en el artículo 3 del Texto Refundido del citado impuesto, teniendo en cuenta que, conforme al artículo 11.2 de dicho texto legal, *"cuando un mismo acto o contrato comprenda bienes muebles e inmuebles sin especificación de la parte de valor que a cada uno de ellos corresponda, se aplicará el tipo de gravamen de los inmuebles"*.

Por último, la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas excluye la aplicación de la cuota variable del Documento Notarial del ITP y AJD, aun cuando la operación se documente en escritura pública, dada la incompatibilidad entre ambos conceptos que establece el artículo 31.2 del Texto refundido.

PROGRAMA PARA EL DESARROLLO DE LA ACTUACIÓN INTEGRADA REALIZADO POR UNA ENTIDAD CON CAPITAL ÍNTEGRAMENTE PÚBLICO

Consulta nº V2003-18 de 4 de julio de 2018

La actuación de la entidad pública consultante es equivalente al papel de una junta de compensación cuando el sistema de ejecución es el de compensación.

En este supuesto, la junta de compensación actúa como fiduciaria de sus miembros lo que supone la realización de las obras de urbanización por ésta en nombre propio pero por cuenta de sus miembros.

La junta, en la medida en que ordena factores de producción materiales o humanos, adquiere la condición de empresario o profesional conforme al concepto general que se ha expuesto regulado en el artículo 5, apartado uno, letra a), en relación con el mismo artículo 5, apartado dos de la Ley 37/1992, mientras que los juntacompensantes, en cuanto que permanecen como titulares de los terrenos en todo momento, son quienes promueven la urbanización de los mismos al recibir estos servicios de la junta

de compensación y se convierten en empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en su calidad de urbanizadores de terrenos, conforme al citado artículo 5, apartado uno, letra d) anteriormente citado, si no tuvieran ya esta condición previamente.

En este sentido, la junta de compensación de carácter fiduciario (en el caso objeto de consulta, la entidad consultante) actúa como empresario o profesional, realizando actividades empresariales en nombre propio pero por cuenta ajena.

Dicha junta recibirá unos servicios de urbanización que, a su vez, prestará a sus miembros, titulares en todo momento de los terrenos a urbanizar, circunstancia ésta última que convierte a sus miembros, adicionalmente, en empresarios si, como se ha señalado, no tuvieran ya tal condición previamente.

Serán sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido los propietarios de los terrenos afectados por el PAI, empresarios o profesionales a efectos del mismo, por aplicación de lo establecido en el artículo 84.uno.2º.f) de la Ley 37/1992, respecto de todas las derramas que la entidad consultante, en tanto que urbanizador, les impute, incluyendo las correspondientes a gastos de gestión (abogados, proyectos técnicos, dirección de obras, etc.) en el seno del PAI.

Por otra parte, los propietarios de los terrenos que no tuvieran previamente la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, adquirirán tal condición con la primera derrama que les impute la entidad consultante correspondiente a costes del proceso de urbanización del terreno en los términos señalados y adquirirán, asimismo, la condición de sujetos pasivos del Impuesto, por lo que será de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo establecido en el artículo 84.uno.2º.f) de la Ley, antes referido.

No obstante, tal y como se ha señalado, el propietario del terreno no adquirirá la condición de empresario o profesional, si no ostentara antes tal condición, si no tiene la intención de que los terrenos que se urbanizan vayan a destinarse a la venta, cesión o adjudicación posterior por cualquier título.

En consecuencia, será necesario que los propietarios de los terrenos afectados por el PAI comuniquen expresa y fehacientemente a la entidad consultante, contratista principal de las obras, que las adquieren en su calidad de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Concretamente, en estos casos, tienen lugar dos operaciones:

- Los servicios de urbanización prestados por la entidad consultante, que estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo el sujeto pasivo de dichas operaciones, o bien la entidad consultante o, de concurrir los requisitos para la aplicación de la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º, f) de la Ley 37/1992, en concreto, que el destinatario tenga la condición de empresario o profesional en los términos expuestos en los apartados anteriores de la presente contestación, el sujeto pasivo sería el propietario de los terrenos.
- La entrega de los terrenos que realice el propietario en pago de los servicios de urbanización prestados por la entidad consultante. Esa entrega, como se ha señalado, de ser realizada por un empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, estará sujeta a dicho tributo.

No obstante, pudiera resultar de aplicación, en su caso lo dispuesto en el número 20º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992.

Por otro lado, estarán exentas a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, quedando, por tanto, fuera las entregas de terrenos que se efectúen con el objetivo de satisfacer los servicios de urbanización prestados por la entidad consultante.

Respecto a los bienes inmuebles que se le adjudiquen por las expropiaciones forzosas, de concurrir los requisitos urbanísticos exigidos, la sociedad consultante, en cuanto beneficiaria de la expropiación forzosa, estará exenta del ITPAJD. Respecto del resto de las adquisiciones de inmuebles, si quedaran sujetas al ITPAJD, circunstancia que como se ha dicho anteriormente dependerá de que no tributen por Impuesto sobre el Valor Añadido, no podrán aplicarse la exención del artículo 23.7 del Real Decreto Legislativo 7/2015. Lo contrario sería caer en la analogía. A este respecto, el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

TRANSMISIÓN DE PARCELA URBANA DE 7.358 METROS CUADRADOS EN LA QUE SE ENCUENTRA EDIFICADA UNA VIVIENDA UNIFAMILIAR, QUE NO LA HA PROMOVIDO LA TRANSMITENTE

Consulta nº V2052-18 de 11 de julio de 2018

La entrega de la edificación y los terrenos accesorios a la misma hasta un límite de 5.000 metros cuadrados se encuentra exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujeta al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Sin embargo, quedará sujeto y no exento al Impuesto sobre el Valor Añadido el exceso sobre estos 5.000 metros cuadrados de los terrenos urbanizados que van a ser objeto de transmisión tributando al tipo general del 21 por ciento.

RÉGIMEN APLICABLE A LA OPERACIÓN DE CANJE DE VALORES

Consulta nº V2078-18 de 13 de julio de 2018

Las transmisiones de valores tendrán el siguiente tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en lo sucesivo, IVA e ITPAJD):

- Como regla general, la transmisión de valores está exenta tanto del IVA como del ITPAJD, según la operación esté sujeta a uno u otro impuesto (apartado 1 del artículo 314, LMV).
- Sin embargo, si mediante la transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, es decir, el pago del IVA o del ITPAJD, entrará en juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de valores, sino como transmisión de inmuebles; lo cual implica que desde ese momento la transmisión de los valores en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos (párrafo primero del apartado 2 del artículo 314, LMV).

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

1. Que se trate de una transmisión de valores realizada en el mercado secundario, lo cual excluye la adquisición de valores de nueva emisión, que se produciría en los mercados primarios.
2. Que los valores transmitidos no estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, lo cual excluye a las transmisiones de valores admitidos a negociación en dicho mercado (sin requisito temporal previo de admisión).
3. La intención o pretensión de elusión del pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores (animus defraudandi), lo que constituye una cuestión de hecho que no puede ser determinada a priori por este Centro Directivo, sino que deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo aplicable.

No obstante lo anterior, el precepto regula tres supuestos en los que se produce la inversión de la carga de la prueba (párrafos segundo a quinto del apartado 2 del artículo 314, LMV). En estos tres casos –incisos a), b) y c)– [que no tienen carácter exhaustivo, sino meramente enunciativo), la Administración gestora sólo tendrá que comprobar la existencia de los requisitos objetivos que conforman el presupuesto de hecho en concreto, cuya concurrencia supondrá la presunción de la del requisito subjetivo de la pretensión de elusión y, en consecuencia, la sujeción al gravamen correspondiente sin exención.

Ahora bien, a fin de evitar la indefensión del interesado, esta presunción admite la prueba en contrario (presunción “iuris tantum”), de forma que el sujeto pasivo tendrá la oportunidad de probar la inexistencia de la pretensión de elusión, si bien, al tratarse de una cuestión de hecho, no puede ser resuelta a priori, sino que habrá de ser planteada en el procedimiento de gestión correspondiente y enervada por el interesado ante la Administración tributaria gestora competente.

En el supuesto planteado la aportación por parte de los socios de P de las participaciones de dicha entidad a la sociedad constituye una transmisión de valores representativos del capital social de una entidad en cuyo activo se incluyen bienes inmuebles que representan más del 50% del capital social de la entidad. Por tanto, podría ser de aplicación la excepción a la exención establecida en el artículo 314 salvo que, los citados inmuebles estén afectos a las actividades empresariales de dichas entidades, lo que no se puede determinar a la vista del escrito de consulta, en el que solo se manifiesta que el citado inmueble está destinado a la venta.

De no ser así, en principio, sería de aplicación la citada excepción a la exención y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión no quedaría exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido al que está sujeta.

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

ADQUISICIÓN DE UNA EDIFICACIÓN, INSCRITA COMO UNA ÚNICA FINCA REGISTRAL PERO INTEGRADA POR DIVERSAS VIVIENDAS DESTINADAS A USO PARTICULAR Y UN LOCAL DE NEGOCIO DESTINADO AL ARRENDAMIENTO

Consulta nº V2098-18 de 16 de julio de 2018

La intención es destinar el inmueble de uso residencial a su necesidad de vivienda habitual y continuar con el arrendamiento del local. El transmitente tendrá la consideración de empresario o profesional por destinar un inmueble a su arrendamiento en los términos del artículo 5 de la Ley 37/1992, considerándose afecto a su actividad empresarial únicamente la parte del edificio objeto de dicho arrendamiento no así las viviendas que destina a un uso particular. De acuerdo con lo anterior, la transmisión posterior de la edificación en la parte que se corresponde con el local comercial arrendado se entiende realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional y, por tanto, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que corresponda por la transmisión de las viviendas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la parte del edificio correspondiente al local comercial, al tratarse de una edificación podría resultar aplicable el supuesto de exención contemplado en el artículo 20, apartado uno, número 22º, A), de la Ley 37/1992.

Cumplidos los requisitos establecidos al efecto en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, el transmitente del edificio, en la parte correspondiente al local comercial objeto de consulta, podría renunciar a la exención contenida en el artículo 20.Uno, número 22º del mismo texto legal, en cuyo caso será sujeto pasivo de la operación de compra de dicha parte de la edificación el consultante.

ESCISIÓN TOTAL DE SU PATRIMONIO EN FAVOR DE TRES ENTIDADES A LAS QUE TRANSMITIRÁ LA TOTALIDAD DE SU PATRIMONIO

Consulta nº V2224-18 de 25 de julio de 2018

Dichas transmisiones quedarán no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de que la transmisión de los activos y pasivos se acompañe de los medios materiales y humanos suficientes que permitan el desarrollo de una actividad de inmobiliaria a través de cada uno de los bloques escindidos.

Si por el contrario en cada bloque escindido sólo se transmiten bienes inmuebles habría que concluir que, de acuerdo con el apartado 1, letra a) del citado artículo 7, se trataría de una mera cesión de bienes o derechos, que, al no verse acompañada de una estructura organizativa suficiente, deben considerarse como una operación sujeta al Impuesto. En tal caso, la transmisión de cada bien tributaría de acuerdo con el régimen general del Impuesto.

Por otro lado, en el caso de que la operación quedará sujeta al Impuesto en los términos previstos en el apartado anterior, y en la medida que van a ser objeto de transmisión bienes inmuebles a efectos del Impuesto pudiera ser aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno. 22º de la Ley, que dispone que estarán exentas del Impuesto.

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

VENTA DE UN TERRENO EN PROCESO DE URBANIZACIÓN SIN HABER TENIDO LA INTENCIÓN DE CONSTRUIR EN LOS CITADOS TERRENOS

Consulta nº V2324-18 de 20 de agosto de 2018

Según la información aportada la parcela ha sido objeto de unas obras de saneamiento a través de una junta de compensación, entendiendo este Centro Directivo que tiene carácter fiduciario por lo que se resolverá la consulta partiendo de este extremo.

De acuerdo con la doctrina de esta Dirección General de Tributos, la junta de compensación actúa como fiduciaria de sus miembros lo que supone la realización de las obras de urbanización por ésta, en nombre propio, pero por cuenta de sus miembros.

La junta, en la medida en que ordena factores de producción materiales o humanos, adquiere la condición de empresario o profesional conforme al concepto general que se ha expuesto regulado en el artículo 5, apartado uno, letra a), en relación con el mismo artículo 5, apartado dos de la Ley 37/1992, mientras que los juntacompensantes, en cuanto que permanecen como titulares de los terrenos en todo momento, son quienes promueven la urbanización de los mismos al recibir estos servicios de la junta de compensación y se convertirían en empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en su calidad de urbanizadores de terrenos, conforme al citado artículo 5, apartado uno, letra d) anteriormente citado, si no tuvieran ya esta condición previamente.

En este sentido, la junta de compensación de carácter fiduciario actúa como empresario o profesional, realizando actividades empresariales en nombre propio pero por cuenta ajena. Dicha junta recibirá unos servicios de urbanización que, a su vez, prestará a sus miembros, titulares en todo momento de los terrenos a urbanizar, circunstancia ésta última que convierte a sus miembros, adicionalmente, en empresarios si, como se ha señalado, no tuvieran ya esta condición previamente.

Asimismo, el consultante propietario del terreno urbanizado, que no tenía previamente la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, adquiriría tal condición desde el momento en que comiencen a serles imputados los correspondientes costes de urbanización, siempre que abonara los mismos con la intención de afectar el suelo resultante de la reparcelación a una actividad empresarial o profesional.

En tal caso, como sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entrega del terreno estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, y si la transmisión se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará exenta del citado tributo.

En todo caso, es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, circunstancia que parece concurrir en el supuesto objeto de consulta, dado que el consultante manifiesta que no tenía intención de construir en la citada parcela, y siempre que además no tuviera intención de vender, ceder o adjudicar el terreno resultante, carecería de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En esas circunstancias, siempre que no existiera la citada intención de venta, adjudicación o cesión de la parcela resultante, el consultante parece que no adquiriría la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto y en consecuencia la venta del terreno no quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de su tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

VENTA DE TERRENO POR PROPIETARIOS QUE ACTÚAN DE MANERA INDEPENDIENTE

Consulta nº V2335-18 de 20 de agosto de 2018

Las personas físicas propietarias en proindiviso del terreno actúan de forma independiente y separada, asumiendo el riesgo y ventura de las operaciones relativas a dicho terreno de manera individual y no de forma conjunta, por lo que, en tales circunstancias, la comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa del terreno no tendrá la condición en el Impuesto sobre el Valor Añadido de sujeto pasivo del mismo, sino que, en su caso, cada uno de los comuneros considerado individualmente son los que pueden tener la condición de empresario o profesional si ejercen una actividad económica a la que tengan afecto el referido terreno, viniendo estos obligados al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales deducidas de la normativa del Impuesto y, esencialmente, las contenidas en el artículo 164.uno de la Ley 37/1992.

En virtud de lo anterior de la información aportada en el escrito de consulta cabe concluir que solo uno de los propietarios del terreno tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido actuando en su condición de tal en la transmisión del mismo, por lo que solo la entrega del porcentaje de participación en el terreno de dicho empresario o profesional va a estar sujeta al mencionado tributo, sin perjuicio de la tributación que corresponda por la transmisión efectuada por el resto de propietarios en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En relación con la transmisión del porcentaje de participación en el terreno sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, pudiera ser de aplicación la exención prevista en el número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992

CESIÓN DE LOS MEDIOS DE TRANSPORTE Y VIVIENDAS POR UNA ENTIDAD MERCANTIL, ÍNTEGRAMENTE PARTICIPADA POR UNA PERSONA FÍSICA

Consulta nº V2340-18 de 20 de agosto de 2018

La entidad mercantil está íntegramente participada por una persona física, cuya actividad es la tenencia y gestión de embarcaciones, medios de transporte terrestre y viviendas a la persona física de la que depende para su disfrute particular quien, a su vez, asumirá los gastos de mantenimiento y uso de la embarcación.

Una sociedad mercantil constituida exclusivamente para ostentar la titularidad de bienes personales de sus socios que van a ser disfrutados en exclusiva por estos o sus familiares podría entenderse que no realiza actividad empresarial o profesional en la medida que no participa en la producción o distribución de bienes y servicios para el mercado y no intervendría en el mismo.

La falta de intervención en el mercado determinaría que su actividad no tendría la consideración de empresarial o profesional a efectos del Impuesto, cuya consecuencia sería que la referida sociedad podría no tener la condición de empresario o profesional en los términos establecidos en el artículo 5 de la Ley quedando sus operaciones excluidas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, de acuerdo con los antecedentes contenidos en el escrito de la consulta, parece deducirse que la entidad consultante no tiene afectos los elementos patrimoniales de los que es titular a ninguna actividad empresarial o profesional en las condiciones señaladas por lo que no cabe afirmar que tenga la consideración de empresario o profesional a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, las cantidades aportadas por el socio de la consultante para el reembolso de gastos no supone la contraprestación de operación alguna realizada por la consultante a favor de la persona física y su familia sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Con independencia de lo anterior, la consultante no podrá deducir cuota alguna del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ADQUISICIÓN POR UN AYUNTAMIENTO DE UNA EDIFICACIÓN PARA SU REHABILITACIÓN Y POSTERIOR ALQUILER SOCIAL

Consulta nº V2365-18 de 20 de agosto de 2018

El artículo 4, apartado dos, letra b) de la Ley 37/1992, establece que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, determina que la entrega de una edificación por parte de una sociedad mercantil sea una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante la sujeción de la referida transmisión al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe analizarse la posible exención de dicha entrega en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

Por lo tanto, de tratarse de segundas y ulteriores entregas de edificaciones que serán objeto de rehabilitación o, en su caso, de demolición con carácter previo a una nueva promoción, la entrega resultaría, en principio, sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, si la adquisición se realiza sin la intención de proceder a la rehabilitación o demolición de las edificaciones, la entrega estaría sujeta y exenta del citado tributo, sin perjuicio de la tributación que corresponda en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

VENTA DEL TERRENO, QUE FUE OBJETO DE URBANIZACIÓN, CON LA INTENCIÓN DE DESTINARLO A LA VENTA O SU APORTACIÓN NO DINERARIA A OTRA ENTIDAD

Consulta nº V2370-18 de 22 de agosto de 2018

Según los hechos descritos en el escrito de consulta presentado, tuvo lugar una transferencia de bienes del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio particular del sujeto pasivo, declarándose el correspondiente autoconsumo, por lo que la posterior entrega que el consultante pudiera realizar del terreno objeto de dicho autoconsumo estaría no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en tanto que no se entendería realizada por un empresario o profesional a efectos de dicho tributo sino que, respecto a dicho bien, el consultante actúa como un consumidor final al pertenecer el terreno a su patrimonio privado.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de la tributación que corresponda a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por el contrario, de no haber tenido lugar la transferencia del terreno que integra el patrimonio empresarial del sujeto pasivo a su patrimonio personal en los términos anteriormente expuestos, la posterior transmisión del mismo estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONSIDERACIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL DE LAS COMUNIDADES DE BIENES

Consulta nº V2371-18 de 22 de agosto de 2018

Una comunidad de bienes formada por la propiedad indivisa de bienes inmuebles afectos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional tiene la consideración de sujeto pasivo, con independencia de la que, en su caso, pueda atribuirse a cada partícipe, miembro o comunero por la actividad que, a título individual, pueda llevar a cabo con carácter independiente.

No obstante lo anterior, parece deducirse que la comunidad de bienes formada por los hermanos no desarrolla una actividad empresarial o profesional que implique para ésta la asunción de riesgo, sino que son los hermanos los que individualmente desarrollan una actividad como empresarios de manera independiente.

Por tanto, en estas circunstancias, la comunidad de bienes no tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y sus operaciones no estarán sujetas al mismo, sin perjuicio de la tributación que corresponda,

en el caso de transmisión de bienes, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Por tanto, en caso de que la comunidad de bienes no tenga la condición de empresario o profesional, la disolución de la misma y la consiguiente adjudicación de las fincas a los comuneros no determinará la realización de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Alternativamente a la disolución del proindiviso, los consultantes se plantean la posibilidad de arrendar las fincas junto con todos los elementos. Según lo previsto en el artículo 5.1.c) de la Ley 37/1992 tienen la consideración de empresario o profesional los arrendadores de bienes.

De cualquier modo, el arrendador de unos terrenos rústicos tendrá la consideración de empresario o profesional y sus operaciones en relación con los terrenos estarán sujetas al Impuesto.

TRANSMISIÓN POR UNA PERSONA FÍSICA DE UNOS TERRENOS DE SU PROPIEDAD A UN AYUNTAMIENTO, RECIBIENDO EN CONTRAPRESTACIÓN UNOS SOLARES QUE VA A DESTINAR A LA VENTA

Consulta nº V2389-18 de 5 de septiembre de 2018

Cuando el consultante tenga la condición de empresario o profesional y la entrega de los terrenos al Ayuntamiento se efectúe en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, dicha entrega estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de su posible exención conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20 de la Ley 37/1992.

Por el contrario, si el consultante no ostenta la condición de empresario o profesional, la entrega de los terrenos al Ayuntamiento no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que le corresponda en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Por otro lado, como contraprestación de los terrenos recibidos por el Ayuntamiento, este entregará al consultante unos solares.

Se trata, por tanto, de una operación de permuta de un terreno a cambio de unos solares futuros en la que tienen lugar, asimismo, tres operaciones a efectos del Impuesto:

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

La referida entrega, de estar sujeta al Impuesto, podrá estar exenta del mismo de conformidad con el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992. La entrega de solares en que se materializa la contraprestación de la entrega del terreno referida en el guión anterior.

La referida entrega resultará sujeta al Impuesto cuando se efectúe por un sujeto que ostente la condición de empresario o profesional. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992, la entrega del terreno referida en el primer guión, sin perjuicio del tratamiento que le corresponda según se analiza en el mismo, constituye un pago anticipado respecto de los solares que se deben entregar en el futuro. Este pago lo percibe el Ayuntamiento urbanizador e implica el devengo del Impuesto en lo que se refiere a la entrega de los citados solares.

COMPRA DE UNA VIVIENDA UNIFAMILIAR A LA PROMOTORA DE LA URBANIZACIÓN

Consulta nº V2506-18 de 18 de septiembre de 2018

La compra de una vivienda unifamiliar a la promotora de la urbanización, la cual ha tenido dicha vivienda anteriormente alquilada a un tercero, durante más de dos años a través de un contrato de arrendamiento con opción a compra, opción que finalmente no se ha ejercido, quedará sujeta sin exención al IVA.

Por otro lado, la escritura pública que recoja dicha adquisición, quedará sujeta al ITPAJD en la modalidad de actos jurídicos documentados.

PERMUTA DE SOLAR POR OBRA FUTURA

Consulta nº V2567-18 de 19 de septiembre de 2018

Se adquiere una edificación para proceder a su demolición y construcción de un edificio de nueva planta a cambio de entregarle al transmitente, que era el arrendador de los locales existentes en la misma, una vez finalizada la obra, una vivienda y varios locales comerciales. Parece deducirse que el transmitente tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y la entrega de la edificación estaría sujeta a dicho impuesto.

No obstante, si dicho transmitente no tuviese la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto en los términos señalados o el bien no se encontrase afecto a su actividad empresarial o profesional, la entrega de la referida edificación no se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido quedando sujeta a la modalidad de “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por otra parte, en las operaciones de permuta de suelo a cambio de recibir obra futura, supuesto asimilable al consultado con la particularidad de que lo que se entrega es una edificación para su demolición en lugar de un terreno, tienen lugar tres operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

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

En relación con el supuesto objeto de consulta, hay que reseñar que la entrega de la edificación para su demolición se encontrará, asimismo, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que el transmitente tenga la condición de empresario o profesional, tal y como parece deducirse del escrito de consulta, y que la misma no se encontraría exenta del Impuesto al establecer el artículo 20, apartado uno, ordinal 22º, letra A), de la Ley del Impuesto que la exención prevista en el mismo no se aplicará a “c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.”.

- La entrega de la edificación terminada en que se materializa, total o parcialmente, la contraprestación de la entrega de la edificación referida en el guion anterior. Esta entrega tendrá lugar cuando concluya su construcción estando, con carácter general, sujeta y no exenta del Impuesto.
- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.º Dos de la Ley 37/1992, la entrega de la edificación referida en el primer guion, sin perjuicio del tratamiento que le corresponda según se analiza en el mismo, constituye adicionalmente un pago a cuenta en especie de la edificación futura, pago que percibe el promotor y que, en consecuencia, está sujeto y no exento del Impuesto.

RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN APLICABLE A UNA APORTACIÓN NO DINERARIA

Consulta nº V2042-18 de 11 de julio de 2018

Dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, relativo a las definiciones de las operaciones del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido.

APLICACIÓN DE LAS APORTACIONES REALIZADAS AL PATRIMONIO PROTEGIDO A LA REALIZACIÓN DE INVERSIONES FINANCIERAS O INMOBILIARIAS

Consulta nº V1956-18 de 2 de julio de 2018

Para poder aplicar los beneficios fiscales recogidos en la normativa del IRPF para los patrimonios protegidos de personas con discapacidad, las aportaciones realizadas con posterioridad a la constitución del patrimonio deben realizarse mediante documento público autorizado por notario, o bien mediante resolución judicial, sea cual sea la naturaleza de los bienes o derechos aportados a dicho patrimonio.

Por tanto, para que los fondos de titularidad del consultante y su mujer, que se van a destinar a la adquisición del inmueble, se consideren aportaciones realizadas al patrimonio protegido de su hijo discapacitado a efectos de la aplicación a dichas aportaciones de los beneficios fiscales referidos, será necesario que los fondos sean aportados previamente a dicho patrimonio con las formalidades y requisitos establecidos para dichas aportaciones por la Ley 41/2003.

Una vez aportados dichos fondos al patrimonio protegido del hijo discapacitado pasarían a ser de la propiedad del hijo, por lo que la parte de la vivienda adquirida con dichos fondos sería asimismo de la titularidad del hijo.

La aplicación de los fondos integrantes del patrimonio protegido, tanto los ya existentes como los ahora aportados por los padres, a la adquisición de la que parece que va a ser o ya es la vivienda habitual del hijo, y de su titularidad al haberse adquirido

con fondos que ya son de su propiedad, no dará lugar a la regularización de los beneficios fiscales que se hubieran practicado por dichas aportaciones, siempre que, como se ha referido, la vivienda adquirida se adscriba al patrimonio protegido del hijo, con los requisitos y formalidades establecidas en la Ley 41/2003.

Por otro lado, la adscripción posterior de la vivienda adquirida con dichos fondos al patrimonio protegido, no dará lugar a la aplicación de los referidos beneficios fiscales, ni generará en el titular del patrimonio ninguna renta, ya que, al ser éste titular de la vivienda adquirida, la adscripción de dicha vivienda a su patrimonio protegido únicamente implicará la existencia de un desplazamiento del bien entre las distintas masas patrimoniales del propio discapacitado, lo que a efectos del IRPF no constituye una ganancia o pérdida patrimonial, ya que estas sólo se producen cuando se altera la composición del patrimonio total o conjunto del contribuyente, formado por la totalidad de las masas patrimoniales de su titularidad (artículo 33 de la LIRPF), lo que no ocurriría en este caso.

En caso de que los padres no optaran por aportar al patrimonio protegido de su hijo dichos fondos, destinándolos directamente a la adquisición de una parte de la vivienda, dichos fondos no podrían considerarse aportaciones realizadas al patrimonio protegido, si bien la donación por los padres a favor de su hijo de la parte de la vivienda adquirida por ellos con dichos fondos realizada mediante su aportación al patrimonio protegido de su hijo con las formalidades y requisitos previstos en el artículo 41/2003, constituiría una aportación de un bien al patrimonio protegido, a la que podría resultar de aplicación los referidos beneficios fiscales. Es decir, en el primer caso la aportación al patrimonio protegido consistiría en una donación de dinero, destinándose dicho dinero, que pasa a ser de titularidad del hijo discapacitado, a la adquisición de una vivienda de su propiedad, al haberse adquirido con fondos de su titularidad, vivienda que se adscribe por el hijo a su patrimonio protegido.

En el segundo caso, la aportación al patrimonio protegido consistiría en la donación o la adquisición a favor de su hijo, de la parte de la vivienda adquirida con fondos de titularidad de los padres que en ningún momento se transmiten al hijo, siendo lo transmitido la vivienda adquirida con dichos fondos.

El tratamiento de las aportaciones realizadas en el IRPF del aportante se regula en el artículo 54 de la LIRPF, que establece, entre otras reglas, que las aportaciones realizadas al patrimonio protegido por los padres del titular de dicho patrimonio y las personas designadas en dicho artículo reducen la base imponible de los aportantes en la cuantía del valor de lo aportado, con el límite individual de 10.000 euros anuales para cada uno de los aportantes, no pudiendo exceder de 24.250 euros anuales el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido, según establece el apartado 1 de dicho artículo 54.

En caso de concurrencia de varias aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido, el citado artículo 54.1 dispone que las reducciones correspondientes a dichas aportaciones habrán de ser minoradas de forma proporcional sin que, en ningún caso, el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas físicas que realicen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido pueda exceder de 24.250 euros anuales.

Por lo que respecta a los beneficios fiscales que corresponderían a la hija titular del patrimonio protegido, por las aportaciones realizadas por el consultante y su mujer a su favor, la disposición adicional decimoctava de la LIRPF establece, entre otras reglas relativas a la aportación, que las realizadas por contribuyentes del IRPF tendrán la consideración de rendimientos del trabajo hasta los 10.000 euros por cada aportante, y 24.250 euros anuales en su conjunto.

El exceso sobre dichas cuantías tributará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La parte de la aportación sujeta al IRPF como rendimiento del trabajo, está exenta hasta un importe máximo anual conjunto de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples, en adelante IPREM, (artículo 7.w) de la LIRPF).

La exención anterior no se extiende a las rentas generadas por los bienes y derechos integrantes del patrimonio protegido, que tributarán de acuerdo con las reglas establecidas en la normativa del Impuesto para cada tipo de rendimientos.

Por último, la adquisición de la vivienda por parte de los aportantes estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos sin exención alguna. La exención prevista en la Ley 41/2003 en dicho impuesto será aplicable sólo en el supuesto de que al realizar una aportación a un patrimonio protegido se diese un hecho imponible previsto en la regulación del mismo.

DISOLUCIÓN PARCIAL DE PROINDIVISO

Consulta nº V1999-18 de 4 de julio de 2018

Se consulta sobre las consecuencias de no extinguir el pro indiviso en uno de los inmuebles adquiridos por la herencia de su madre.

Nos encontramos ante dos comunidades de bienes en la que cada comunidad se debe disolver sin que se produzcan excesos de adjudicación, o produciéndose excesos estos sean inevitables y se compensen con dinero, en cuyo caso la disolución de cada comunidad de bienes, sólo tributará por actos jurídicos documentados en cuanto reúnen todos los requisitos para tributar por la cuota variable del Documento Notarial, del artículo 31.2 del TRLITPAJD. Si en la disolución de las referidas comunidades de bienes no se cumplen los requisitos expuestos, bien por producirse excesos de adjudicación no inevitables, bien por

intercambiarse o permutar pisos de una de las comunidades de bienes como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de la otra, además del devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación y permutas estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo impuesto.

Por último, si uno de los inmuebles adquiridos por la herencia de la madre quedara en pro indiviso, dicha comunidad de bienes no se disolvería. Se produciría, en todo caso, una disolución parcial. En el ITPAJD no existen las disoluciones parciales.

En realidad, nos encontraríamos ante una permuta, en la que cada comunero transmitiría 1/3 parte de las cuotas partes de los inmuebles que no se va a adjudicar y adquiriría las 2/3 partes del inmueble que se adjudicara, y como tal tributaría por el impuesto como transmisión patrimonial onerosa.

ADJUDICACIÓN DE UNA VIVIENDA MEDIANTE SUBASTA JUDICIAL

Consulta nº V2205-18 de 24 de julio de 2018

La base imponible del impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas se determina en el artículo 10 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que establece en su apartado primero una regla general, conforme a la cual *“La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.”*

En idénticos términos se manifiesta el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo en el artículo 37.1, añadiendo, sin embargo, una norma específica para el supuesto de que la transmisión del bien se produzca en virtud de subasta pública. Así dispone el artículo 39 que *“En las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición.”*

Por lo tanto, la base imponible en el supuesto planteado será el valor de adquisición constituido por el precio de remate, sin tener en consideración el valor de las cargas en las que la consultante se subrogue.

ADJUDICACIÓN, A TRAVÉS DE UNA EMPRESA ESPECIALIZADA, DE UN BIEN INMUEBLE PROCEDENTE DE UN CONCURSO DE ACREEDORES

Consulta nº V2288-18 de 3 de agosto de 2018

El artículo 10.1 del TRLITPAJD, recoge la regla general para determinar la base imponible de la transmisión onerosa señalando que la base imponible será el valor real del inmueble, estableciendo el artículo 46 del mismo texto legal, la posibilidad de la comprobación administrativa, es decir, que para fijar la base imponible definitiva cabe la comprobación de valores.

El reglamento del impuesto, por su parte, establece una regla especial en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas aplicable a las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, en cuyo caso, la base imponible será el valor de adquisición del bien en cuestión. Cabe señalar, a este respecto, que el precepto en cuestión cuenta con la aprobación del Tribunal Supremo, que examinó la legalidad del precepto en sus sentencias de 3 de noviembre de 1997, suprimiendo su inciso final y dejándolo con su redacción actual.

Pues bien, a la transmisión onerosa del inmueble resultará aplicable la regla general expuesta y no la especial para subastas públicas referente a transmisiones patrimoniales onerosas, precisamente porque la adquisición del inmueble en cuestión no se realizó mediante subasta judicial, sino mediante venta directa, tal como figura en la escritura de compraventa aportada.

ADQUISICIÓN EN UNA SUBASTA JUDICIAL DE UN INMUEBLE GRAVADO CON DETERMINADAS CARGAS QUE DEBERÁ ASUMIR EL ADQUIRENTE

Consulta nº V2497-18 de 17 de septiembre de 2018

El valor de adquisición estará constituido por el precio pagado en la subasta, 1.250,00 euros, más los 49.500,00 euros a que ascienden el valor de las cargas anteriores que quedan a cargo del adquirente, al ser ambos importes los que integran la contraprestación real del bien adquirido.

ADQUISICIÓN DE 10 FINCAS COLINDANTES ENTRE SÍ, QUE FORMAN UN CONJUNTO, JUNTO CON LA MAQUINARIA, INSTALACIONES, HERRAMIENTAS, APERO, UTILLAJE, MOBILIARIO Y VEHÍCULO

Consulta nº V2498-18 de 17 de septiembre de 2018

La entrega de bienes realizada por un sujeto pasivo del IVA será una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD según lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 7.5 del TRLITPAJD.

En tal caso, si la referida operación se documentase en escritura pública, la no sujeción de la transmisión por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría la aplicación la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Ahora bien, si el transmitente no tuviese la consideración de sujeto pasivo del IVA o, aun teniéndola, se tratase de alguna de las operaciones exceptuadas de la regla general en el artículo 7.5 del TRLITPAJD (operaciones inmobiliarias exentas de IVA o transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial no sujeto a IVA), como parece ser el caso, la transmisión de los inmuebles en cuestión tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en cuyo caso, aun cuando se documentase la operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial, del ITPAJD, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que establece el artículo 31.2 del citado texto legal.

En ningún caso quedará sujeta al impuesto la transmisión de bienes muebles.

TRANSFORMACIÓN DE UNA SOCIEDAD CIVIL EN UNA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA CON LOS MISMOS SOCIOS E IDÉNTICA PARTICIPACIÓN

Consulta nº V2018-18 de 5 de julio de 2018

La transformación de una sociedad civil en sociedad limitada no constituye ninguno de los hechos imposables de la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, al no estar incluido en ninguno de los supuestos establecidos en el artículo 19.1 del Texto Refundido y, por el contrario, estar expresamente excluido en el número 3 del apartado 2 del citado precepto.

En cuanto a la escritura pública en que se formalice la transformación, debe señalarse que tampoco estará sujeta a la llamada cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITP y AJD, por no reunir los requisitos exigidos por el artículo 31.2.

En concreto, no se cumple el requisito de que la escritura tenga por objeto cantidad o cosa valuable como así lo entendió el Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de noviembre de 1997, en la que, entre otros anuló parcialmente el artículo 75.3 del Reglamento del ITP y AJD, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio de 1995).

Por todo ello, cabe concluir que la transformación de sociedad es una operación no sujeta a ninguna de las modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ESCISIÓN TOTAL DE SU PATRIMONIO EN FAVOR DE TRES ENTIDADES A LAS QUE TRANSMITIRÁ LA TOTALIDAD DE SU PATRIMONIO

Consulta nº V2224-18 de 25 de julio de 2018

En el supuesto que se examina, en el que la operación planteada no tiene la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no será de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 19.2, lo cual no implica, sin embargo, su tributación por la modalidad de operaciones societarias.

Por un lado, porque, aun cuando la reducción de capital de la sociedad escindida constituye una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias, conforme al citado art. 19.1, sin embargo, no va a originar tributación efectiva por dicha modalidad dada la inexistencia de base imponible.

Así establece el artículo 25.4 del Texto Refundido del ITP y AJD que “En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas”.

En el supuesto planteado, en el que la sociedad escindida transmite parte de su patrimonio a una nueva sociedad beneficiaria de la escisión, no se produce entrega alguna de bienes o derechos a los socios que deba tributar por la referida modalidad.

Y, por otro lado, porque en cuanto a la constitución de la sociedad beneficiaria de la escisión parcial de la consultante, entraría en juego la exención prevista en el artículo 45.I.B)11, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras, para fomentar la inversión y la creación de empleo, que declara exenta dicha operación.

EXTINCIÓN DE PROINDIVISO SOBRE UNA VIVIENDA UNIFAMILIAR

Consulta nº V2054-18 de 11 de julio de 2018

Se extingue el proindiviso sobre una vivienda unifamiliar cesando en la indivisión y, ante la imposibilidad de realizar la división material de la referida vivienda, ésta se adjudicaría en su totalidad al consultante, quien abonaría al resto de copropietarios el importe correspondiente a su participación.

La comunidad de bienes recae sobre una vivienda, bien sobre cuya indivisibilidad existe una doctrina consolidada por parte de los Tribunales Económico-Administrativos, por lo que el exceso de adjudicación producido en la adjudicación de la vivienda al consultante no estará sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, en aplicación de la excepción prevista en el artículo 7.2.B) del texto refundido del ITP y AJD, lo que, conforme al artículo 31.2 del citado texto legal, determina la aplicación de la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

SUBSANACIÓN DE UN ERROR, EN UNA ESCRITURA PÚBLICA DE DIVISIÓN HORIZONTAL Y SIMULTANEA ADJUDICACIÓN DE LOS DIFERENTES PISOS Y LOCALES DE UN EDIFICIO, DEBIDO A LA MANIFIESTA NULIDAD DE LA ADJUDICACIÓN INICIAL DE LOS PISOS

Consulta nº V2077-18 de 12 de julio de 2018

La escritura de subsanación del error cometido a consecuencia de distinto criterio de numeración de los pisos entre el catastro y la escritura de división horizontal no estará sujeta a la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados, dada la falta de contenido económico de la escritura al no ser objeto de modificación el coste de la obra nueva o el valor del terreno, siempre y cuando las circunstancias expuestas por la consultante sean conformes a la realidad y así puedan demostrarse ante la oficina a la que corresponda la gestión del impuesto si esta lo solicitase.

EMISIÓN EN EL EXTRANJERO DE LETRAS DE CAMBIO

Consulta nº V2286-18 de 3 de agosto de 2018

Las letras de cambio emitidas en el extranjero están sujetas a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos mercantiles, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuando surtan cualquier efecto, jurídico o económico, en España. En este caso, el sujeto pasivo del impuesto será su primer tenedor en España.

CANCELACIÓN DE CONDICIÓN RESOLUTORIA

Consulta nº V2388-18 de 4 de septiembre de 2018

Se solicita cancelación de condición resolutoria que pesa sobre una de las fincas incluidas en el cuaderno particional en la escritura de aceptación y adjudicación de herencia por haberse producido la cancelación automática de dicha condición resolutoria por el transcurso del plazo legalmente establecido.

Si fuera necesario realizar un documento notarial, escritura o acta para cancelar la condición resolutoria, circunstancia que no puede determinar este Centro Directivo por exceder de las competencias del mismo, el documento público quedaría sujeto a la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, (en adelante ITPAJD), al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD y la base imponible estaría constituida por el valor declarado, sin perjuicio de la posible comprobación administrativa, tal y como establece el artículo 30 del TRLITPAJD y sería sujeto pasivo la persona o personas que instaran el documento notarial. Por el contrario, si la cancelación de la condición resolutoria se hiciera mediante un documento privado o instancia dirigida al Registrador de la Propiedad, no originaría tributación alguna por el ITPAJD por cuyo concepto tributan tan solo los documentos notariales, escrituras, actas y testimonios, en los términos que establece el artículo 31 del TRLITPAJD, por lo que, tratándose de un documento privado, faltaría el presupuesto de hecho básico que determina la sujeción por esta modalidad.

EXTINCIÓN DE CONDOMINIO SOBRE UNA VIVIENDA HEREDADA CON CONTRAPRESTACIÓN A COSTA DE DINERO GANANCIAL

Consulta nº V2495-18 de 14 de septiembre de 2018

Si la adjudicación del exceso se hace en favor de la esposa del consultante y a costa de dinero privativo, dicho exceso no estará sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, en aplicación de la excepción prevista en el artículo 7.2.B) del texto refundido del ITP y AJD, lo que, conforme al artículo 31.2 del citado texto legal, determina la aplicación de la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

Por el contrario, si la contraprestación por el exceso de adjudicación se hace a costa de dinero ganancial, no se tratará de una disolución de condominio pues no se cumple el requisito de que se realice la adjudicación solo a uno de los comuneros, al no tener el marido dicha condición, ni la compensación al comunero que recibe de menos proviene del comunero al que se adjudica el exceso, sino de la sociedad de gananciales.

En consecuencia, ante la falta de extinción del condominio, no será de aplicación la excepción del artículo 7.2.B) del texto refundido a la adjudicación de las cinco sextas partes, que deberá tributar como transmisión patrimonial onerosa.

VINCULACIÓN "OB REM"

Consulta nº V2582-18 de 21 de septiembre de 2018

La declaración de obra nueva del hotel tributa por la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados, por reunir todos los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido del ITPO y AJD. La base imponible estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare en la escritura.

Por otra parte, la vinculación ob rem de las tres fincas anexas constituye igualmente una convención sujeta a la cuota variable al ser inscribible y valuable, en tanto supone una modificación del régimen jurídico de las fincas vinculadas que implica una limitación de su libre disposición. La base imponible será el valor de las fincas anexas que se vinculan al edificio principal, sin incluir el valor de dicho edificio.

RECTIFICACIÓN DE SUPERFICIES EN UNA ESCRITURA DE OBRA NUEVA Y DIVISIÓN HORIZONTAL

Consulta nº V2620-18 de 28 de septiembre de 2018

En la declaración de obra nueva el valor real de coste de la obra debe estar referido exclusivamente a la obra nueva que se declara, sin incluir en la misma el resto del edificio que no resulte afectado por la obra que se declara.

El mismo criterio debe aplicarse en el caso de la división horizontal, en cuya base imponible no deberá incluirse la parte del edificio que no se modifique, sin que tenga transcendencia alguna el hecho de que, a consecuencia de la declaración de obra nueva resulten alterados los coeficientes de participación de los distintos departamentos, pues "la variación de las cuotas de participación de los elementos privativos del edificio no supone el devengo de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, los cuales no son objeto de cambio o modificación alguna.

EXTINCIÓN DE UN CONDOMINIO HEREDITARIO MEDIANTE LA PARTICIÓN DE LOS BIENES QUE LO INTEGRAN ENTRE CINCO HERMANOS, HEREDEROS POR PARTES IGUALES

Consulta nº V2621-18 de 28 de septiembre de 2018

La operación planteada supone la concurrencia de dos actos diferentes susceptibles de tributar de forma separada e independiente: la adjudicación de bienes a los herederos conforme a su participación en la comunidad hereditaria y los posibles excesos de adjudicación que se originan en dicha adjudicación. La escritura de adjudicación de bienes a los herederos, en la cuantía correspondiente a su participación en la comunidad según su título hereditario, tributa por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por reunir todos los requisitos exigidos en el art. 31.2. A este respecto conviene aclarar que según doctrina del Tribunal Supremo la adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad no es una transmisión patrimonial propiamente dicha sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

Esta operación genera un exceso de adjudicación a favor de uno de los herederos, la consultante. Ante esta situación caben dos posibilidades:

No existe compensación económica por parte de la consultante al resto de los herederos por el exceso de adjudicación.

En ese caso no estamos ante una transmisión onerosa, sino ante una transmisión lucrativa, que estaría sujeta en todo caso al

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de donación. La consultante pretende compensar este exceso mediante una contraprestación en metálico al resto de herederos.

En este caso, debe entenderse que la adjudicación de la vivienda y el garaje a la consultante no puede considerarse como una adjudicación conjunta que, de realizarse por separado, de lugar a un desmerecimiento del valor, pues se trata de bienes individualizados.

Por el contrario, la vivienda sí puede considerarse un bien esencialmente indivisible, generando su adjudicación un exceso inevitable que no estaría sujeto al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por concurrir la excepción prevista en el artículo 7.2.B) y en el artículo 1.062 del Código civil.

Por último, el exceso correspondiente a la adjudicación de la plaza de garaje debe tributar conforme a la regla general de sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por aplicación del artículo 7.2.B, sin que resulte de aplicación ninguna de las excepciones contempladas en dicho precepto.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

INSTITUCIÓN DE HEREDERO AL CÓNYUGE COMO USUFRUCTUARIO CON PODER DE DISPOSICIÓN Y EN LO QUE NO HUBIERE DISPUESTO EN LAS HERMANAS DE LA CAUSANTE

Consulta nº V2035-18 de 9 de septiembre de 2018

(...) el cónyuge viudo deberá tributar por la adquisición del pleno dominio de los bienes dejados por la causante, sin perjuicio del derecho a la devolución a sus sucesores de lo pagado de más por la nuda propiedad de lo que no hubiera dispuesto a su fallecimiento. Respecto a las hermanas de la causante, el devengo del impuesto queda suspendido hasta que se haga efectiva la adquisición de los bienes que queden a la muerte del usufructuario por no haber dispuesto éste de los mismos. En ese momento las hermanas de la causante sucederán directamente a ésta, atendiendo al valor de los bienes del caudal hereditario en dicho momento y con arreglo a los tipos de gravamen en vigor en dicha fecha.

CONSIDERACIÓN DE LOS DERECHOS DE COBRO COMO PARTE DEL CAUDAL HEREDITARIO Y POSIBLE DEDUCIBILIDAD

Consulta nº V2581-18 de 20 de septiembre de 2018

(...) forman parte de la base imponible al ser un derecho que poseía el causante sin que los gastos legales para cobrar el crédito sean deducibles del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tal y como establece el artículo 12 de la LISD.

REPUDIACIÓN Y RENUNCIA A LA HERENCIA

Consulta nº V2622-18 de 28 de septiembre de 2018

Desde el punto de vista fiscal, la repudiación y la renuncia a la herencia se regulan en el artículo 28 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), y en el artículo 58 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que lo desarrolla. El citado artículo 28 dispone lo siguiente:

- “1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario.
2. En los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada.
3. La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación.”

De acuerdo con dicho precepto, la renuncia a la herencia es perfectamente lícita a efectos fiscales –como no podía ser de otra manera, dada la regulación civil de la institución–, aunque el tratamiento fiscal será diferente según sea la renuncia. Así, si la renuncia es pura, simple y gratuita, se equipara a la repudiación y sólo tributan los beneficiarios de la renuncia; es decir, se considera que el renunciante no ha llegado a aceptar la herencia. Por lo tanto, no es heredero ni legatario, ni, en consecuencia, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En los demás casos de renuncia, se considera que el renunciante sí acepta la herencia, a la que posteriormente renuncia. En estos supuestos, se producen dos hechos sujetos a tributación. En primer lugar, la transmisión hereditaria del causante al renunciante, que estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de adquisición por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. En segundo lugar, la transmisión inter vivos del renunciante al beneficiario de dicha renuncia, que estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de adquisición por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, si la renuncia es gratuita, o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, si la renuncia es onerosa.

(...)

La consultante estaría incluida en el Grupo I- adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años-, pero al estar el renunciante incluido en el Grupo II- adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes-, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 28.1 de la LISD, la consultante a efectos de grupo de parentesco se considerará como grupo II a la hora de liquidar el impuesto.

DONACIÓN A HIJOS DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD MERCANTIL. PERIODO DE CÓMPUTO DE LAS RENTAS

Consulta nº V1996-18 de 3 de julio de 2018

La determinación de si se cumplen o no los requisitos para la aplicación de la reducción del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 han de hacerse en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y entre ellos los establecidos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, tal y como ha señalado esta Dirección General en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, que cita el propio escrito de consulta. Sin embargo, constituye excepción el cómputo de las rentas, dado que al no interrumpirse el periodo impositivo en el IRPF por el hecho de la donación, habrá que estar a tales efectos al último periodo impositivo anterior a la donación, que en este caso sería 2017.

CONSOLIDACIÓN DE DOMINIO POR CAUSA DISTINTA AL CUMPLIMIENTO DEL PLAZO O FALLECIMIENTO DEL USUFRUCTUARIO

Consulta nº V2259-18 de 27 de julio de 2018

(...) en los casos de consolidación por causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o muerte del usufructuario, el artículo 51.4 del Real Decreto 1629/1991, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece, tal y como señala el escrito de consulta, que el nudo propietario pagará la mayor de dos liquidaciones: la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio o la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extinga el usufructo, en este caso por donación. En el primer caso, se tomarán en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, aplicándose sobre el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables. En el segundo supuesto, se tomará en cuenta el tipo vigente en el momento de la donación, así como el valor actual de las participaciones y la edad del usufructuario.

REDUCCIÓN DEL 95% EN EL MOMENTO DE LA CONSOLIDACIÓN

Consulta nº V2583-18 de 21 de septiembre de 2018

En ese sentido, ha de tenerse presente lo que establece el artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Conforme a dicho precepto, en el momento del desmembramiento del dominio se le gira al adquirente de la nuda propiedad liquidación por el valor de la misma con aplicación del tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro del bien, con aplicación de las reducciones por parentesco. Se aplicarán asimismo, si procediere, las otras reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987. Cuando se extinga el usufructo, el nudo propietario pagará por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen calculado en su momento. Procederá igual traslación del resto no imputado de la reducción por transmisión "inter vivos" en aquellos supuestos en que, por insuficiencia de base imponible, la reducción no se hubiera podido hacer efectiva en su totalidad, tal y como determina el epígrafe 1.1.d) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo (B.O.E. de 10 de abril), dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en el base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar.



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES COMUNIDAD FORAL

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 46

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 46

- Disolución de gananciales y adjudicación hereditaria 46
- Sistemas de gestión del IIVNU..... 46

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

DISOLUCIÓN DE GANANCIALES Y ADJUDICACIÓN HEREDITARIA

Consulta nº V1961-18 de 2 de julio de 2018

El consultante y sus hermanos, al fallecimiento de su padre, adquirieron por herencia cada uno de ellos una sexta parte indivisa en nuda propiedad de varios inmuebles urbanos (edificio, dos viviendas y una plaza de garaje) y un inmueble rústico. A la madre se le adjudica en pago de sus gananciales el pleno dominio de la mitad indivisa de los mismos bienes inmuebles y en pago de sus derechos hereditarios, el usufructo vitalicio sobre la otra mitad indivisa de los mismos bienes.

La adjudicación a la madre de la mitad indivisa sobre los bienes inmuebles urbanos en pago de sus gananciales no está sujeta al IIVTNU, en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.3 del TRLRHL. No se trata de una transmisión de la propiedad de un terreno sino de la mera concreción de su cuota de participación en la sociedad de gananciales.

Así el artículo 1.392 del Código Civil establece como causa de disolución de la sociedad de gananciales la disolución del matrimonio y esta se produce al fallecimiento de cualquiera de los cónyuges.

Y el artículo 1.404 del Código Civil establece que, una vez hechas las deducciones en el caudal inventariado de la sociedad de gananciales, el remanente constituirá el haber de la sociedad que se dividirá por mitad entre los cónyuges o sus respectivos herederos.

Ahora bien, al no producirse la sujeción al IIVTNU con ocasión de la adjudicación de los terrenos de naturaleza urbana a la madre por la disolución de la sociedad de gananciales, no se devenga el impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en las futuras transmisiones de los terrenos adjudicados que estén sujetas a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, ya que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto, por lo que se entenderá que los distintos inmuebles ahora adjudicados fueron adquiridos en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta y no en la fecha en que se produce la adjudicación por extinción de la sociedad de gananciales.

Por su parte, la constitución del derecho de usufructo vitalicio a favor de la madre sobre la mitad indivisa de los diversos bienes inmuebles urbano sí que determina la sujeción al IIVTNU, dado que se produce el hecho imponible del impuesto “la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”.

Asimismo, la adquisición de la nuda propiedad de una sexta parte indivisa sobre los diversos inmuebles urbanos por parte de cada uno de los hijos también determina la sujeción al IIVTNU.

SISTEMAS DE GESTIÓN DEL IIVNU

Consulta nº V2269-18 de 1 de agosto de 2018

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 110 transcrito, el IIVTNU tiene dos sistemas de gestión, dependiendo del municipio de que se trate:

- Presentación de la declaración tributaria correspondiente y posterior liquidación por parte del Ayuntamiento de los elementos tributarios declarados por el sujeto pasivo. En este supuesto, el plazo de presentación de la declaración es de treinta días hábiles, en los casos de actos inter vivos, y de seis meses prorrogables hasta un año (a solicitud del sujeto pasivo), en los casos mortis causa

Debe adjuntarse a la declaración tributaria el documento en el que figuren los actos o contratos que originan la imposición (escritura pública, contrato privado, etc.).

La liquidación del IIVTNU que realiza el Ayuntamiento ha de notificarse al sujeto pasivo, indicando el plazo de ingreso y los recursos que procedan contra la liquidación.

- Presentación de una autoliquidación tributaria por el sujeto pasivo. El apartado 4 del artículo 110 habilita a los Ayuntamientos para establecer, si así lo desean el régimen de autoliquidación, lo que conlleva la obligación del sujeto pasivo de determinar e ingresar la deuda tributaria en los plazos establecidos en el apartado 2 del artículo 110 para el régimen de liquidación administrativa.

La falta de presentación de la declaración o, en su caso, de la autoliquidación es constitutiva de una infracción tributaria, que será susceptible de ser sancionada por la Administración tributaria. Ahora bien, si la declaración o autoliquidación se presenta fuera de plazo antes de ser requerido para ello por la Administración tributaria, se exigirá el recargo establecido en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Si la presentación se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación o sobre el importe de la liquidación derivada de la declaración y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración. Si la presentación se efectúa transcurridos 12 meses desde el término del plazo, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse, pero no los intereses de demora, que se exigirán por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

