

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



## ANDALUCÍA

- Decreto-ley 1/2019, de 9 de abril, por el que se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, para el impulso y dinamización de la actividad económica mediante la reducción del gravamen de los citados tributos cedidos..... 4

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

## DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....7
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos ..... 11
- Deslinde IVA-TPO ..... 15

## TRIBUNAL SUPREMO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- Ius delationis.....22
- Competencias normativas de las CC.AA. .... 27

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: TEMAS FISCALES

- STC 44/2019 sobre la competencia para la revisión de los expedientes del IIVTNY en Navarra (Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre)  
*José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional .....32*

## TRIBUNAL SUPREMO

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana .....42

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### NOVEDADES AUTONÓMICAS: ANDALUCÍA .....4

Decreto-ley 1/2019, de 9 de abril, por el que se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, para el impulso y dinamización de la actividad económica mediante la reducción del gravamen de los citados tributos cedidos ..... 4

## NOVEDADES AUTONÓMICAS: ANDALUCÍA

**Decreto-ley 1/2019, de 9 de abril, por el que se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, para el impulso y dinamización de la actividad económica mediante la reducción del gravamen de los citados tributos cedidos**

*Se transcriben los artículos de mayor interés.*

**Dos.** El artículo 20, relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, queda redactado como sigue:

«**Artículo 20 Mejora de las reducciones de la base imponible, coeficientes multiplicadores y bonificaciones de la cuota mediante equiparaciones**

1. A los efectos establecidos en el apartado 2 de este artículo, se establecen las siguientes equiparaciones:
  - a. Las parejas de hecho inscritas en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Andalucía se equiparán a los cónyuges.
  - b. Las personas objeto de un acogimiento familiar permanente y guarda con fines de adopción se equiparán a los adoptados.
  - c. Las personas que realicen un acogimiento familiar permanente y guarda con fines de adopción se equiparán a los adoptantes.

Se entiende por acogimiento familiar permanente y guarda con fines de adopción los constituidos con arreglo a la Ley 1/1998, de 20 de abril, de los Derechos y la Atención al Menor, y las disposiciones del Código Civil.

2. Las equiparaciones previstas en el presente artículo se aplicarán exclusivamente a las reducciones en la base imponible, los coeficientes multiplicadores y a las bonificaciones de la cuota».

**Tres.** La Subsección 3.<sup>a</sup> de la Sección 2.<sup>a</sup> del Capítulo III del Título I, pasa a constituir la Sección 3.<sup>a</sup> del Capítulo III del Título I, con el mismo título «Tarifa».

**Cuatro.** Se añade una Sección 4.<sup>a</sup> en el Capítulo III del Título I, que comprende los nuevos artículos 33 bis y 33 ter, con la siguiente redacción:

«*Sección 4*

### **BONIFICACIONES DE LA CUOTA**

#### **Subsección 1**

*Por adquisiciones «mortis causa»*

**Artículo 33.bis Bonificación en adquisiciones «mortis causa»**

Los contribuyentes incluidos en los Grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 20.1 de la presente Ley, aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones «mortis causa», incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguro de vida.

#### **Subsección 2**

*Por adquisiciones «inter vivos»*

**Artículo 33.ter Bonificación en adquisiciones «inter vivos»**

1. Los contribuyentes incluidos en los Grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 20.1 de la presente Ley, aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones «inter vivos».

Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos» se formalice en documento público.

2. Cuando el objeto de la donación o de cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos» sea metálico o cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará

aplicable cuando el origen de los fondos esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos.»

**Cinco.** El artículo 35, relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, queda redactado como sigue:

**«Artículo 35 Tipo de gravamen reducido para promover una política social de vivienda**

**3.** En la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se aplicará el tipo de gravamen reducido del 3,5% en la transmisión de inmuebles, siempre que concurra alguna de las siguientes condiciones:

- a. Que el adquirente sea menor de 35 años, que el inmueble se destine a su vivienda habitual y que el valor real de la misma no sea superior a 130.000 euros.
- b. Que el adquirente tenga la consideración de persona con discapacidad, que el inmueble se destine a su vivienda habitual y que el valor real de la misma no sea superior a 180.000 euros.
- c. Que el adquirente tenga la consideración de miembro de familia numerosa de acuerdo con lo previsto en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, o norma que la sustituya, que el inmueble se destine a vivienda habitual de su familia y el valor real de la misma no sea superior a 180.000 euros.

**2.** En caso de que el inmueble fuese adquirido por varias personas, el tipo de gravamen reducido se aplicará a la parte proporcional de la base liquidable correspondiente al porcentaje de participación en la adquisición del adquirente que cumpla alguna de las condiciones previstas en el apartado 1.

No obstante, en los supuestos de adquisición de vivienda habitual por matrimonios o parejas de hecho, el requisito de la edad o, en su caso, de la discapacidad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o uno de los miembros de la pareja inscrita en el Registro de Parejas de Hecho previsto en el artículo 6 de la Ley 5/2002, de 16 de diciembre, de Parejas de Hecho, no aplicándose lo establecido en el párrafo anterior».

**Seis.** El artículo 40, relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, queda redactado como sigue:

**«Artículo 40 Tipo de gravamen reducido para promover una política social de vivienda**

**1.** En la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados los tipos de gravamen reducidos aplicables a las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de inmuebles, siempre que concurra alguna de las siguientes condiciones, serán los que se indican a continuación:

- a. Se aplicará el tipo del 0,3% siempre que el adquirente sea menor de 35 años, que el inmueble se destine a su vivienda habitual y que el valor real de la misma no sea superior a 130.000 euros.
- b. Se aplicará el tipo del 0,1% siempre que el adquirente tenga la consideración de persona con discapacidad, que el inmueble se destine a su vivienda habitual y que el valor real de la misma no sea superior a 180.000 euros.
- c. Se aplicará el tipo del 0,1% siempre que el adquirente tenga la consideración de miembro de familia numerosa de acuerdo con lo previsto en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, o norma que la sustituya, que el inmueble se destine a vivienda habitual de su familia y que el valor real de la misma no sea superior a 180.000 euros.

**2.** En caso de que el inmueble fuese adquirido por varias personas, el tipo de gravamen reducido se aplicará a la parte proporcional de la base liquidable correspondiente al porcentaje de participación en la adquisición del adquirente que cumpla alguna de las condiciones previstas en el apartado 1.

No obstante, en los supuestos de adquisición de vivienda habitual por matrimonios o parejas de hecho, el requisito de la edad o, en su caso, de la discapacidad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o uno de los miembros de la pareja inscrita en el Registro de Parejas de Hecho previsto en el artículo 6 de la Ley 5/2002, de 16 de diciembre, de Parejas de Hecho, no aplicándose lo establecido en el párrafo anterior».

Para consultar el texto íntegro pinche el siguiente enlace <https://www.juntadeandalucia.es/boja/2019/508/1>

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 7****Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 7**

- Cálculo del ajuar doméstico en el caso de causahabiente que reúne la doble condición de heredero y legatario ..... 7
- Base imponible: Donación de determinados inmuebles a sus hijos, reservándose el derecho a percibir determinadas cantidades en el caso de que sus hijos procedan a su venta en el futuro ..... 7
- Residente en la Comunidad de Madrid que hereda participaciones de una entidad holding residente en la Federación Rusa de un causante residente en esta última..... 8
- Residente en Cataluña que ha heredado unos bienes de un familiar residente en Andorra ..... 8
- Entidad que recibe un legado ..... 8
- Grupo de parentesco de descendiente por afinidad..... 9
- Beneficios fiscales aplicables a una sociedad civil particular que es titular de una explotación agrarias prioritaria..... 9
- Mantenimiento de la reducción por adquisición de vivienda habitual del causante en el caso de permuta posterior por una nueva vivienda..... 9
- Mantenimiento de la reducción por adquisición de fincas afectas a una actividad económica del causante en el caso de aportación posterior a una sociedad ..... 10
- Legado de participaciones sujeto a condición suspensiva de que el menor de los cuatro hermanos cumpla la edad de 55 años, o en su defecto, la siguiente en edad cumpla la edad de 59 años..... 10

**Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados ..... 11**

- Compraventa verbal de la mitad indivisa de un inmueble entre familiares ..... 11
- Beneficios fiscales en explotaciones agrarias..... 11
- Posible devolución del importe de los timbres de letras de cambio..... 11
- Acta de notoriedad con destino a la inmatriculación registral del exceso de cabida de la finca, sin que ello conlleve la modificación de la superficie catastral de la finca ni los linderos de la misma..... 12
- Hipoteca en garantía de póliza de crédito suscrita en documento independiente..... 12
- Transmisiones de participaciones de sociedades inmobiliarias tanto en caso de venta directa a la sociedad de Coinversión como en caso de aportación a su capital social o fondos propios..... 12
- Escritura pública que formaliza la novación modificativa de un préstamo hipotecario consistente en la ampliación del plazo con la inclusión de un plazo de carencia .. 13
- Modificación de la propiedad horizontal..... 13
- Base imponible en la escritura de división de la cosa común..... 13
- Novación con subrogación de la entidad prestamista modificándose exclusivamente las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado ..... 14
- Extinción del condominio..... 14

**Deslinde IVA-TPO ..... 15**

- Dación en pago ..... 15
- Disolución y liquidación de la sociedad adjudicándose al socio una vivienda ..... 15
- Arrendamiento de vivienda dedicada al turismo vacacional sin prestar servicios complementarios a los inquilinos durante su estancia..... 15
- Transmisión de todos los elementos patrimoniales y la cesión del personal afecto de una Agrupación de Interés Económico a favor de las sucursales de un grupo asegurador que venían siendo los destinatarios de sus servicios exentos..... 16
- Permuta en virtud de la cual a uno de los copropietarios le corresponderá la titularidad del 100 por cien de los tres locales arrendados, y al otro le corresponderá la titularidad en exclusiva del local sin alquilar..... 16
- Adquisición de una plaza de garaje nueva a una entidad que la adquirió de su promotor ..... 16
- Adquisición por una persona física de un vehículo turismo a una entidad mercantil que no lo tenía afecto a su actividad ..... 17
- Entrega de una obra en curso en pago de una permuta de suelo por edificación futura ..... 17
- Arrendamiento con opción de compra ..... 17
- Concesión por un empresario o profesional de una opción de compra sobre un bien inmueble arrendado afecto a su actividad empresarial o profesional..... 18
- Transmisión del 50 por ciento de la plena propiedad que ostentan en una comunidad de bienes al otro matrimonio que se quedarán con el pleno dominio del local para seguir destinándolo al arrendamiento ..... 18
- Transmisión de su posición contractual en cuanto al derecho de superficie a una tercera entidad, que se subrogaría en el contrato de arrendamiento, adquiriendo los derechos y obligaciones de aquella..... 18
- Construcción de un edificio sobre un terreno con la intención de aportarlo como capital a otra sociedad..... 19
- Disolución del condominio..... 19
- Adquisición por una sociedad a la sociedad A de las participaciones sociales que ésta tiene en la sociedad B ..... 19
- Subrogación en la posición de una sociedad anónima que había promovido un plan parcial de ordenación de un sector urbanístico mediante el sistema de actuación privada de compensación ..... 20
- Venta a un tercero de una vivienda por la sociedad que la promovió y construyó, habiendo sido utilizada durante cuatro años por personal de la empresa de forma interrumpida en el ejercicio de su actividad ..... 20

**TRIBUNAL SUPREMO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 22****Ius delationis: Interpretación a efectos tributarios del artículo 1.006 del Código Civil**

- Sentencia de 29 de marzo de 2019 ..... 22

**Competencias normativas de las Comunidades Autónomas**

- Sentencia de 27 de marzo de 2019 ..... 27

## DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

#### **CÁLCULO DEL AJUAR DOMÉSTICO EN EL CASO DE CAUSAHABIENTE QUE REÚNE LA DOBLE CONDICIÓN DE HEREDERO Y LEGATARIO**

(Consulta nº V3293-18 de 28 de diciembre de 2018)

El valor del ajuar doméstico, así calculado, se minorará en el de los bienes que, por disposición del artículo 1.321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho Civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior.”

El caudal relicto es el formado por los bienes, derechos y obligaciones de los que era titular el causante, pero también se llama de igual modo a la parte activa de la herencia, dejando fuera de su definición al pasivo de la misma, por considerarlo una carga y no integrante de la herencia; por tanto, no se incluyen en dicho concepto los bienes que se transmiten mediante legado por no formar parte de la herencia, pero sí los bienes exentos o que den lugar a bonificaciones fiscales ya que sí forman parte del caudal relicto.

Respecto a los causahabientes obligados a incluir en su participación individual el importe correspondiente al ajuar doméstico, el artículo 23, transcrito anteriormente, tras indicar que el ajuar doméstico debe ser incluido en el caudal hereditario del causante a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente (apartado 1 del artículo 23), advierte que tal obligación no es exigible a los legatarios, a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. Además completa la regla expuesta especificando que, en el caso de que un causahabiente reúna la doble condición de heredero y legatario, la parte del ajuar doméstico que debe imputársele es la que le corresponda como heredero, es decir que se le ha de atribuir el ajuar doméstico en la misma proporción en la que participe en el resto de la masa hereditaria.

#### **BASE IMPONIBLE: DONACIÓN DE DETERMINADOS INMUEBLES A SUS HIJOS, RESERVÁNDOSE EL DERECHO A PERCIBIR DETERMINADAS CANTIDADES EN EL CASO DE QUE SUS HIJOS PROCEDAN A SU VENTA EN EL FUTURO**

(Consulta nº V0105-19 de 16 de enero de 2019)

A juicio de este Centro Directivo, no se trata de una donación con causa onerosa, que imponga al donatario una carga, gravamen o prestación inferior al valor de lo donado, valor que en este caso no resulta minorado. La facultad de percibir unas determinadas cantidades en caso de venta de los inmuebles donados queda subordinada a la circunstancia incierta de que el donatario decida su transmisión onerosa. Tampoco procede su calificación como donación remuneratoria en tanto en cuanto no consta que responda a los méritos o servicios prestados por los donatarios al donante, como dice el artículo 619 del Código Civil.

Desde esta perspectiva, la donación se regiría por la normativa general como tal siendo la base imponible el valor real de los bienes, sin minoración alguna. Igual régimen seguiría la donación monetaria prevista si se cumpliera la condición suspensiva de la transmisión por los donatarios.

## **RESIDENTE EN LA COMUNIDAD DE MADRID QUE HEREDA PARTICIPACIONES DE UNA ENTIDAD HOLDING RESIDENTE EN LA FEDERACIÓN RUSA DE UN CAUSANTE RESIDENTE EN ESTA ÚLTIMA**

**(Consulta nº V3193-18 de 14 de diciembre de 2018)**

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE sobre el alcance del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, resultan aplicables a los residentes en países extracomunitarios. En consecuencia, no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el régimen regulado en dicha disposición adicional resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero.

Los consultantes deberán presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes que adquieran, con independencia del lugar donde estos se encuentren situados y tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que resida, en este caso la Comunidad de Madrid.

Al no ser el causante residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, tal y como establece el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (C/ Infanta Mercedes, nº 49. Madrid; registro en C/ Lérida, nº 32-34).

No será de aplicación la reducción del artículo 20.2 c) de la LISD, al no cumplir el causante los requisitos que establece el artículo 4. Ocho. Dos de la Ley 19/1991 respecto a las participaciones que se quieren transmitir.

## **RESIDENTE EN CATALUÑA QUE HA HEREDADO UNOS BIENES DE UN FAMILIAR RESIDENTE EN ANDORRA**

**(Consulta nº V3151-18 de 11 de diciembre de 2018)**

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE sobre el alcance del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, resultan aplicables a los residentes en países extracomunitarios.

En consecuencia, no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el régimen regulado en dicha disposición adicional resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero.

La consultante deberá presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes que adquiera, con independencia del lugar donde estos se encuentren situados y tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que resida, en este caso Cataluña. Al no ser el causante residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, tal y como establece el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (C/ Infanta Mercedes, nº 49. Madrid; registro en C/ Lérida, nº 32-34).

## **ENTIDAD QUE RECIBE UN LEGADO**

**(Consulta nº V3191-18 de 14 de diciembre de 2018)**

La escritura de adjudicación de herencia estará sujeta a actos jurídicos documentados al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del texto refundido, ahora bien si la entidad estuviera acogida a la Ley 49/2002, resultaría exenta del mismo.

## **GRUPO DE PARENTESCO DE DESCENDIENTE POR AFINIDAD**

**(Consulta nº V3194-18 de 14 de diciembre de 2018)**

(...) el Tribunal Supremo, en un recurso de casación para unificación de doctrina (Sentencia 647/2017, de 6 de abril de 2017) ha confirmado que los descendientes por afinidad, nombrados herederos por testamento, se integran el grupo III de parentesco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que la persona que servía de nexo entre el causante y estos descendientes, el progenitor, hubiera fallecido con anterioridad.

## **BENEFICIOS FISCALES APLICABLES A UNA SOCIEDAD CIVIL PARTICULAR QUE ES TITULAR DE UNA EXPLOTACIÓN AGRARIAS PRIORITARIA**

**(Consulta nº V3228-18 de 19 de diciembre de 2018)**

El consultante y su madre forman una sociedad civil particular que es la titular de una explotación prioritaria agraria que realiza un negocio de ganadería. El terreno sobre el que se sitúan las granjas de animales de la explotación es propiedad de la madre del consultante y ésta quiere donar el terreno a su hijo.

El artículo 11 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, establece lo siguiente:

«En la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, "inter vivos" o "mortis causa", del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 75 por 100 en la base imponible de los impuestos que graven la transmisión o adquisición. Para la aplicación del beneficio deberá realizarse la transmisión en escritura pública, y será de aplicación lo establecido en el apartado 2 del artículo 9.»

Como puede observarse, la aplicación de la reducción del artículo 11 exige, como condición "sine qua non" que el adquirente mantenga o que, como consecuencia de la transmisión, alcance la condición de titular de explotación prioritaria. No es ese el supuesto de hecho planteado en el escrito de consulta, dado que expresamente se reconoce que tal titularidad concurre en la sociedad civil pero no en ninguno de los socios que la integran, a uno de los cuales se le quiere transmitir la finca que ya era de titularidad del otro socio.

Por otra parte, la adquisición se refiere a una finca donde se lleva a cabo la explotación, que seguiría siendo la misma de antes, si bien la finca pasaría a ser propiedad del consultante en vez de su madre, la otra socia. Por ello y de acuerdo con lo expuesto, esta Dirección General considera que los beneficios fiscales establecidos en el artículo 11 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias serían inaplicables a la eventual transmisión "inter vivos" referida en el escrito de consulta. Por tanto la donación quedaría sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sin que pudiera gozar de ningún tipo de reducción y sería sujeto pasivo el consultante.

## **MANTENIMIENTO DE LA REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL DEL CAUSANTE EN EL CASO DE PERMUTA POSTERIOR POR UNA NUEVA VIVIENDA**

**(Consulta nº V3279-18 de 26 de diciembre de 2018)**

El epígrafe 1.4.c) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, señala que el requisito de permanencia establecido en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para los casos de transmisión "mortis causa" de vivienda habitual, ha de entenderse en el sentido de que el mantenimiento de la vivienda –sea o no habitual– se produzca "durante" diez años, por lo que la reinversión del valor en una nueva vivienda ha de llevarse a cabo de forma inmediata a la transmisión de la heredada, inmediatez que, por tanto, deriva de que el beneficio fiscal está condicionado al mantenimiento del valor como de la existencia permanente de una vivienda, que es lo que justifica precisamente la procedencia de la reducción en el impuesto.

En su sentido usual, que es al que hay que acudir a falta de un concepto legal del mismo, el término "inmediato" significa que sucede o se realiza justo antes o después de otra cosa, sin mediar tiempo entre ellas, como dice el Diccionario de la Real Academia de la Lengua.

Se trata de un concepto indeterminado que, tratándose de la reinversión de una vivienda, puede entenderse referido a un plazo de unos pocos días, pero no a un supuesto de reinversión como el que se pretende, en el que se permuta la vivienda

objeto de la reducción por un derecho sobre una vivienda en construcción que se materializará en 24 meses. Ello comportaría la pérdida del derecho a la reducción practicada en su día.

## **MANTENIMIENTO DE LA REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE FINCAS AFECTAS A UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA DEL CAUSANTE EN EL CASO DE APORTACIÓN POSTERIOR A UNA SOCIEDAD**

(Consulta nº V0140-19 de 21 de enero de 2019)

Cuando el precepto habla de que se mantenga la adquisición durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, adquisición por otro lado ligada a una reducción del 95 por 100 del valor de la misma, está haciendo referencia a que se mantenga el valor de dicha adquisición.

En ese sentido ha de interpretarse la referencia a la titularidad de la letra d) del epígrafe 1.2 de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de este Centro Directivo, que, como es lógico, da una solución idéntica en este punto a la prevista en la letra f) del epígrafe 1.3 de la misma Resolución para el caso de adquisiciones "mortis causa" de participaciones en entidades.

En relación al supuesto planteado en el escrito de consulta, de aportación a una sociedad los bienes patrimoniales por los que se practicó reducción, si a cambio de esta aportación, se obtienen acciones o participaciones de la sociedad, esta Subdirección General, en base a los criterios interpretativos de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo mencionada, considera que la operación proyectada no afectaría al cumplimiento del requisito de permanencia exigido por la Ley, siempre que, al menos, se mantenga el valor de adquisición de tales bienes en su transmisión sucesoria.

## **LEGADO DE PARTICIPACIONES SUJETO A CONDICIÓN SUSPENSIVA DE QUE EL MENOR DE LOS CUATRO HERMANOS CUMPLA LA EDAD DE 55 AÑOS, O EN SU DEFECTO, LA SIGUIENTE EN EDAD CUMPLA LA EDAD DE 59 AÑOS**

(Consulta nº V3203-18 de 17 de diciembre de 2018)

El fallecimiento de la causante determinará el comienzo del plazo de declaración o autoliquidación, mientras que el devengo del impuesto determinará el nacimiento de la obligación tributaria principal. En otras palabras, la presentación de la declaración deberá realizarse en general en el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante, incluyendo tanto la herencia como el legado condicional, pero la obligación de pago no nacerá hasta que no se haya devengado el impuesto, momento que en general coincidirá con el fallecimiento del causante, pero que quedará diferido al momento en que se cumpla la condición o desaparezca la limitación si la efectividad de la adquisición se halla suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, como es el caso del legado en cuestión.

Una vez cumplida la condición suspensiva (que el menor de los cuatro hermanos cumpla la edad de 55 años, o en su defecto, la siguiente en edad cumpla la edad de 59 años) lo que tendrán que hacer los legatarios es una declaración o autoliquidación complementaria, para efectuar el pago correspondiente al legado.

La base imponible a considerar en sus autoliquidaciones por parte de cada uno de los legatarios es el valor real correspondiente al elemento adquirido vía legado.

El artículo 9 de la LISD determina la base imponible del impuesto en las transmisiones "mortis causa" en los siguientes términos:

"Constituye la base imponible del impuesto:

- a) En las transmisiones "mortis causa", el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. (...)"

Por lo tanto, en el caso del legado la base imponible estará constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada legatario, es decir, el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

La base imponible a consignar en la declaración o autoliquidación complementaria será la correspondiente al legado, si bien el tipo efectivo de gravamen será el tipo medio resultante de aplicar la tarifa vigente en el momento del nuevo devengo a la base imponible total de la sucesión, es decir, a la suma de la herencia más el legado. Por tanto, la cuota tributaria correspondiente al legado será la resultante de aplicar a la base liquidable de la actual adquisición (el legado), el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones de la sucesión.

En cuanto al valor a consignar, será el valor neto de cada bien en el momento de su adquisición: los bienes adquiridos por la herencia, por su valor en el momento del fallecimiento de la causante, los bienes adquiridos por el legado, por su valor en el momento en que se cumpla la condición suspensiva.

## Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

### COMPRAVENTA VERBAL DE LA MITAD INDIVISA DE UN INMUEBLE ENTRE FAMILIARES

(Consulta nº V3126-18 de 5 de diciembre de 2018)

Al tratarse de una transmisión verbal, la inexistencia de un documento privado imposibilita que pueda tener lugar la prescripción del impuesto, pues la concurrencia de cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, presuponen la existencia de un documento: su incorporación o inscripción en un registro público, la entrega a un funcionario por razón de su oficio o la muerte de cualquiera de los firmantes de la operación.

Por tanto, la fecha del hecho imponible no reflejado documentalmente, se presumirá que es la del día en que los interesados cumplan con la obligación de autoliquidar el impuesto mediante la presentación del documento declarativo del mismo, en los términos que resultan del artículo 51 del Texto Refundido del ITP y AJD. Esa fecha será la que prevalezca a efectos de prescripción.

Esa misma fecha determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato a que se refiera la declaración del impuesto.

En el caso que ahora se examina, la fecha a tener en cuenta será la de la presentación de la autoliquidación y a ese momento es al que deberá referirse el valor real del bien objeto de la operación declarada.

### BENEFICIOS FISCALES EN EXPLOTACIONES AGRARIAS

(Consulta nº V3264-18 de 26 de diciembre de 2018)

Se consulta sobre la segregación de una explotación prioritaria adquirida hace tres años y creación de tres parcelas registrales de 10 hectáreas cada una, que continuaran en su propiedad y formado parte de su explotación prioritaria, sin llegar a venderlas

La adquisición de una finca que haya dado lugar a la reducción fiscal prevista en dicha ley obliga a su adquirente a no enajenar, arrendar o ceder dicha finca durante los cinco años siguientes, debiendo mantener la propiedad de la misma durante el señalado plazo para no perder el derecho a la deducción.

La segregación de la finca constituye una alteración física de la finca que no implica alteración jurídica de la titularidad de la misma. Por tanto, la mera segregación, continuando las fincas en propiedad del consultante, que manifiesta que seguirán formando parte de su explotación prioritaria, sin llegar a venderla, no implicará por tanto la pérdida de la deducción de la que se benefició el consultante en el momento de su adquisición.

Por otro lado, la reducción fiscal prevista en la Ley 19/1995 obliga a su adquirente a no enajenar, arrendar o ceder dicha finca durante los cinco años siguientes, debiendo mantener la propiedad de la misma durante el señalado plazo para no perder el derecho a la deducción, en el supuesto de transmisión de la parcela segregada el consultante deberá proceder a regularizar su situación tributaria con la Hacienda Autonómica.

### POSIBLE DEVOLUCIÓN DEL IMPORTE DE LOS TIMBRES DE LETRAS DE CAMBIO

(Consulta nº V0141-19 de 21 de enero de 2019)

El artículo 117 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo establece:

*“1. Los adquirentes de efectos timbrados no tendrán derecho a que la entidad expendedora les devuelva su importe, cualquiera que sea el motivo en que se funden para solicitarlo.”*

En cuanto a la devolución por ingresos tributarios indebidos, la Ley 17/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en sus artículos 124 y siguientes establece y regula los procedimientos de devolución de ingresos tributarios, ninguno de los cuales

se ajusta a lo solicitado por la entidad consultante, puesto que el primero hace referencia a la devolución de ingresos por causa de la presentación de una autoliquidación con resultado a devolver, el segundo, hace referencia a la derivada de una solicitud o de una comunicación de datos, cuando una norma tributaria así lo prevea y, el tercer y último supuesto, cuando la devolución derive de la presentación de una declaración.

De todo lo anterior se deduce que en el sistema tributario español no es posible solicitar la devolución de los timbres móviles, cualquiera que sea la causa, por el procedimiento de solicitar la devolución de ingresos tributarios, al no contemplarse tales circunstancias en los tributos que se satisfacen mediante dichos timbres fiscales.

### **ACTA DE NOTORIEDAD CON DESTINO A LA INMATRICULACIÓN REGISTRAL DEL EXCESO DE CABIDA DE LA FINCA, SIN QUE ELLO CONLLEVE LA MODIFICACIÓN DE LA SUPERFICIE CATASTRAL DE LA FINCA NI LOS LINDEROS DE LA MISMA**

**(Consulta nº V0142-19 de 21 de enero de 2019)**

En principio, la constatación de un exceso de cabida, en base a los datos catastrales, de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados no implica la adquisición de una mayor porción de terreno sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que no supone la configuración de una finca nueva sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos que identifican la parte de la superficie objeto de consideración.

No obstante lo anterior, si se tratase de la adquisición de una finca colindante, de la que no se tiene título o éste es defectuoso, daría lugar al devengo del impuesto.

Respecto a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, la escritura pública de constatación de exceso de cabida, no está sujeta a gravamen por no tener por objeto cantidad o cosa valuable.

### **HIPOTECA EN GARANTÍA DE PÓLIZA DE CRÉDITO SUSCRITA EN DOCUMENTO INDEPENDIENTE**

**(Consulta nº V0152-19 de 23 de enero de 2019)**

La concesión de una póliza de crédito se liquidará como un préstamo a los efectos de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. La hipoteca constituida en garantía del mismo, de forma simultánea, también tributará exclusivamente por dicho concepto.

Si el préstamo no hubiere sido concedido por un sujeto pasivo del IVA, estaría sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, pero exento de la misma, en virtud del art. 45.I.B.15 del Texto Refundido).

Si, por el contrario, el concedente fuese un sujeto pasivo de IVA, dicho préstamo no quedará sujeto a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (art. 7.5) por lo que resultará de aplicación la cuota variable del documento notarial, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido.

En cuanto al sujeto pasivo, la nueva redacción del artículo 29 establece expresamente que tendrá tal consideración el prestamista.

### **TRANSMISIONES DE PARTICIPACIONES DE SOCIEDADES INMOBILIARIAS TANTO EN CASO DE VENTA DIRECTA A LA SOCIEDAD DE COINVERSIÓN COMO EN CASO DE APORTACIÓN A SU CAPITAL SOCIAL O FONDOS PROPIOS**

**(Consulta nº V3121-18 de 3 de diciembre de 2018)**

Si la operación planteada tuviera la consideración de operación de reestructuración conforme a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dicha calificación conlleva la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD dicho impuesto, siendo de aplicación la exención de las otras dos modalidades del impuesto, transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, prevista en el artículo 45.I.B) 10 del texto refundido del referido impuesto.

Por el contrario, si la operación no tuviera dicha consideración quedaría sujeta a la modalidad de operación societarias, pero exenta de la misma en virtud de la exención prevista en el artículo 45.I.B) 11 del citado cuerpo legal.

En cuanto al artículo 314 de la Ley de Mercado de Valores, en principio no será de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al que está sujeta, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían

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

### **ESCRITURA PÚBLICA QUE FORMALIZA LA NOVACIÓN MODIFICATIVA DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO CONSISTENTE EN LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO CON LA INCLUSIÓN DE UN PLAZO DE CARENIA**

(Consulta nº V3127-18 de 5 de diciembre de 2018)

El establecimiento o ampliación de un plazo de carencia en un préstamo hipotecario tiene la consideración de alteración del plazo del préstamo a efectos de lo previsto en el artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

Por ello, las escrituras públicas en las que se formalice la constitución o ampliación del periodo de carencia de un préstamo hipotecario pueden tener derecho a la aplicación de los beneficios fiscales regulados en el artículo 9 de la referida Ley 2/1994 siempre que concurren los demás requisitos legales exigidos.

### **MODIFICACIÓN DE LA PROPIEDAD HORIZONTAL**

(Consulta nº V3192-18 de 14 de diciembre de 2018)

Se consulta sobre escritura notarial por la que se declara la construcción de 25 trasteros, se modifica el destino de la zona común deportiva para ser dedicada a trasteros y la propiedad horizontal y los estatutos de la comunidad para que el uso y disfrute de los nuevos trasteros corresponda en exclusiva a 25 viviendas, inscribiéndose en el Registro de la Propiedad la vinculación de cada trastero a cada vivienda como anejo inseparable.

La desafectación de la zona deportiva común para ser destinada a trasteros, la declaración de obra nueva de los mismos, la modificación de la propiedad horizontal y la vinculación de los trasteros a las viviendas como anejos inseparables, en cuanto dichos actos jurídicos no constituyen por sí mismos una transmisión, están sujetos a la cuota variable del Documento Notarial de Actos Jurídicos Documentados al concurrir todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD.

La base imponible estará constituida por:

- En la desafectación, el valor declarado de la zona común que se desafecta, sin perjuicio de la comprobación administrativa.
- En la declaración de la obra nueva, el valor real de coste de los trasteros.
- En la modificación de la división horizontal el valor real de coste de los trasteros junto con el valor real de terreno, la parte proporcional que corresponda a la obra nueva declarada.
- En la vinculación, el valor declarado de los trasteros, en cuanto son estos las fincas que se vinculan, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Por otro lado, la adjudicación de los trasteros solo a 25 titulares de las 28 viviendas supone la existencia de la transmisión de la cuota correspondiente a los tres titulares de las viviendas a los que no se ha adjudicado porcentaje alguno de las zonas comunes desafectadas, en favor de aquellos a los que se ha adjudicado un trastero como elemento privativo.

Dicha transmisión deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD o por el Impuesto de Donaciones en función del carácter gratuito u oneroso de la referida operación.

### **BASE IMPONIBLE EN LA ESCRITURA DE DIVISIÓN DE LA COSA COMÚN**

(Consulta nº V3232-18 de 19 de diciembre de 2018)

La base imponible no estará constituida por el valor de adquisición del bien sino, conforme al artículo 30, por el valor declarado del bien (en este caso la finca) en el momento en que tiene lugar la división de la cosa común, sin perjuicio de la comprobación administrativa, ya que es cuando se produce el hecho imponible y tiene lugar el devengo del impuesto.

## **NOVACIÓN CON SUBROGACIÓN DE LA ENTIDAD PRESTAMISTA MODIFICÁNDOSE EXCLUSIVAMENTE LAS CONDICIONES DEL TIPO DE INTERÉS INICIALMENTE PACTADO**

**(Consulta nº V0063-19 de 11 de enero de 2019)**

La escritura de novación planteada, en la que se produce la subrogación de la entidad prestamista, modificándose exclusivamente las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado, está exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de actos jurídicos documentados, en virtud del artículo 9 de la Ley 2/1994.

## **EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO**

**(Consulta nº V0110-19 de 17 de enero de 2019)**

Se consulta sobre la extinción del condominio sobre ocho inmuebles de manera que cada uno de los comuneros se van a adjudicar determinados inmuebles en propiedad y los excesos de adjudicación que se van a producir se van a compensar en metálico.

Nos encontramos ante tres 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 del artículo 7 del TRLITPAJD, 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.

## Deslinde IVA-TPO

### **DACIÓN EN PAGO**

**(Consulta nº V3128-18 de 5 de diciembre de 2018)**

La dación en pago constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas conforme al artículo 7.2.a) del texto Refundido del ITP y AJD. En principio, al ser realizada por un empresario en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional estaría no sujeta dicha modalidad (artículo 7.5, primer párrafo).

Sin embargo, tratándose de la entrega de bienes inmuebles exentos de IVA, si quedará sujeta a la misma en virtud de la excepción establecida en el párrafo segundo del artículo 7.5), determinándose la base imponible de conformidad con lo dispuesto en el art. 10 del Texto Refundido.

### **DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD ADJUDICÁNDOSE AL SOCIO UNA VIVIENDA**

**(Consulta nº V3155-18 de 12 de diciembre de 2018)**

El consultante es el socio único de una entidad mercantil que tenía por objeto social la promoción inmobiliaria de viviendas, la cual ha cesado en dicha actividad, dándose de baja en el correspondiente censo. Dicha sociedad tiene como único activo una vivienda que fue promovida y construida por la misma en el año 2003 que, si bien no ha estado arrendada, ha sido utilizada por personal de la empresa durante más de dos años ininterrumpidos.

En la medida en que no hubiera tenido lugar un autoconsumo de bienes en los términos del artículo 9.1º b) de la Ley 37/1992 y sin perjuicio de la existencia, en su caso, de un autoconsumo de servicios por el uso del inmueble por el personal, debe entenderse que la vivienda continúa afecta al patrimonio empresarial de la sociedad que se disuelve por lo que la entrega posterior de la misma al socio en virtud de la adjudicación por disolución será una segunda entrega de edificaciones sujeta y exenta, sin perjuicio de la tributación que corresponda en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En relación con la posibilidad de renuncia a la exención, si el socio, destinatario de la entrega de la vivienda que se va a transmitir con ocasión de la disolución de la sociedad, va a afectar la misma al desarrollo de una actividad empresarial o profesional y se cumplen el resto de requisitos previstos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992 y el artículo 8 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, podría tener lugar, en su caso, la renuncia a la exención.

Por último, debe tenerse en cuenta que en el supuesto de que se renuncie a la aplicación de la exención en los términos contenidos en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, será de aplicación, en relación con el sujeto pasivo de la transmisión, lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º, letra e) del mismo texto legal.

### **ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA DEDICADA AL TURISMO VACACIONAL SIN PRESTAR SERVICIOS COMPLEMENTARIOS A LOS INQUILINOS DURANTE SU ESTANCIA**

**(Consulta nº V3169-18; de 12 de diciembre de 2018)**

El consultante tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido el arrendamiento de una vivienda, ya sea como vivienda habitual o como vivienda de temporada, cuando este se realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992 estará exento el arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecida en este mismo artículo.

En otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, será así cuando se alquile a personas jurídicas (dado que no los pueden destinar directamente a viviendas) o se presten por el arrendador

los servicios propios de la industria hotelera, o en los arrendamientos de viviendas que sean utilizadas por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales, etc.

La actividad consistente en el arrendamiento por períodos de tiempo de viviendas o parte de las mismas, sin prestar ningún servicio propio de la industria hotelera y limitándose a poner a disposición del arrendatario la vivienda, se considera exenta del Impuesto.

Si, efectivamente, no se prestan otro tipo de servicios propios de la industria hotelera y además la vivienda se arrienda únicamente a arrendatarios que sean personas físicas, que la destinen para su uso exclusivo como vivienda, tales servicios de arrendamiento de vivienda se considerarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### **TRANSMISIÓN DE TODOS LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES Y LA CESIÓN DEL PERSONAL AFECTO DE UNA AGRUPACIÓN DE INTERÉS ECONÓMICO A FAVOR DE LAS SUCURSALES DE UN GRUPO ASEGURADOR QUE VENÍAN SIENDO LOS DESTINATARIOS DE SUS SERVICIOS EXENTOS.**

**(Consulta nº V3180-18 de 13 de diciembre de 2018)**

La aplicación del supuesto de no sujeción en el IVA exige que el conjunto de los elementos transmitidos sean suficientes para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en el transmitente, situación que deberá analizarse en cada caso concreto.

Cada una de las transmisiones objeto de consulta, incluirá los elementos patrimoniales afectos a las funciones específicas que venía desarrollando la Agrupación a favor de la sucursal destinataria de los servicios externalizados correspondientes a dicha función, incluyendo los medios personales y materiales e inmateriales, en su caso, necesarios para la realización de la actividad.

También sería posible que se transmitan a cada sucursal los medios necesarios para realizar todas las funciones.

En este caso, cada transmisión incluirá también los medios materiales e inmateriales, la cesión de los personales y la subrogación en todos los contratos de suministros o proveedores y pasivos asignados a cada una de ellas.

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

### **PERMUTA EN VIRTUD DE LA CUAL A UNO DE LOS COPROPIETARIOS LE CORRESPONDERÁ LA TITULARIDAD DEL 100 POR CIENTO DE LOS TRES LOCALES ARRENDADOS, Y AL OTRO LE CORRESPONDERÁ LA TITULARIDAD EN EXCLUSIVA DEL LOCAL SIN ALQUILAR**

**(Consulta nº V3246-18 de 20 de diciembre de 2018)**

Los consultantes son copropietarios de cuatro locales comerciales que destinan al arrendamiento, estando ambos dados de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas para el desarrollo de la actividad. Tres de los locales están alquilados a terceros y uno está desocupado desde el año 2014. Desean poner fin a la situación de copropiedad, por lo que van a realizar una permuta en virtud de la cual a uno de los copropietarios le corresponderá la titularidad del 100 por cien de los tres locales arrendados, y al otro le corresponderá la titularidad en exclusiva del local sin alquilar.

La adjudicación de los inmuebles a los comuneros determinará la realización de una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al ser efectuada por empresario o profesional.

En el caso de que los inmuebles hubieran sido adquiridos a un tercero, nos encontraremos ante una segunda entrega de edificaciones sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, que por tanto tributará por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante lo anterior, si tras la disolución de la comunidad de bienes, los locales van a seguir afectos a la actividad de arrendamiento, que estará sujeto al Impuesto y no exento, los adquirentes respectivos tendrán derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado, por lo que podrán optar por la renuncia a la exención, tributando de este modo la transmisión por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

### **ADQUISICIÓN DE UNA PLAZA DE GARAJE NUEVA A UNA ENTIDAD QUE LA ADQUIRIÓ DE SU PROMOTOR**

**(Consulta nº 3249-18 de 20 de diciembre de 2018)**

La transmisión de la plaza de garaje objeto de consulta realizada por un empresario o profesional constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, según la información contenida en el escrito de consulta, en relación con la plaza de garaje que va a adquirir la consultante, si bien el transmitente no ha promovido su construcción, puede que el mismo tenga, a efectos de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, la condición de promotor de dicha edificación por haberla adquirido en el marco de la transmisión de una unidad económica autónoma a la que se le aplicó la no sujeción del artículo 7.1º de la Ley del Impuesto.

De darse esa circunstancia y siempre que no se haya hecho uso de la misma por el transmitente en los términos previstos en dicho artículo 20.Uno.22º, la posterior entrega de la plaza de garaje tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo tributar al 21 por ciento según lo establecido en el artículo 90 de la Ley 37/1992.

En otro caso, la entrega estará sujeta pero exenta del mencionado Impuesto, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras del concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

### **ADQUISICIÓN POR UNA PERSONA FÍSICA DE UN VEHÍCULO TURISMO A UNA ENTIDAD MERCANTIL QUE NO LO TENÍA AFECTO A SU ACTIVIDAD**

**(Consulta nº V3251-18 de 20 de diciembre de 2018)**

Si el vehículo objeto de transmisión no se encontrase afecto a la actividad empresarial de la mercantil transmitente ni formase parte de su patrimonio empresarial, la referida entrega 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.

### **ENTREGA DE UNA OBRA EN CURSO EN PAGO DE UNA PERMUTA DE SUELO POR EDIFICACIÓN FUTURA**

**(Consulta nº V3268-18 de 26 de diciembre de 2018)**

Este Centro directivo no puede especificar cuáles son los medios más idóneos para acreditar la intención del consultante de destinar los bienes y servicios al ejercicio de una actividad empresarial. Será el propio interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a Derecho, sirvan para justificar tal intención, los cuales serán valorados por la Administración Tributaria.

En el supuesto de que los elementos que van a transmitirse (derechos de créditos y construcciones en curso) se encuentren afectos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, efectuada por quien tenga la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, en los términos señalados, las transmisiones objeto de consulta estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

### **ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA**

**(Consulta nº V3281-18 de 27 de diciembre de 2018)**

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el arrendamiento con opción de compra de un bien tiene la consideración de prestación de servicios (artículo 11.Dos. 2º de la Ley 37/1992) hasta el momento en que el arrendatario se compromete frente al arrendador a ejercitar la opción de compra del citado bien (artículo 8.Dos.5º de la Ley del Impuesto), ya que a partir de dicho momento la operación indicada se considerará como una entrega de bienes, con todos los efectos que conlleva dicha calificación, entre otros, la aplicación de las distintas reglas del devengo del Impuesto para prestaciones de servicios y para las entregas de bienes así como la aplicación de los tipos impositivos correspondientes a cada operación.

Por otro lado, si la entrega de la vivienda está sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en atención a lo dispuesto por el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, el arrendamiento con opción de compra de la misma estará igualmente sujeto y no exento del Impuesto, debiendo el arrendador repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido a los arrendatarios.

Según se deduce de la información contenida en el escrito de consulta, el consultante adquirió la vivienda en virtud de una segunda entrega, de modo que su transmisión estará exenta de acuerdo con lo previsto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto. Así pues, el arrendamiento con opción de compra estará igualmente sujeto al Impuesto pero exento.

## **CONCESIÓN POR UN EMPRESARIO O PROFESIONAL DE UNA OPCIÓN DE COMPRA SOBRE UN BIEN INMUEBLE ARRENDADO AFECTO A SU ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL**

**(Consulta nº V3281-18 de 27 de diciembre de 2018)**

Se pueden distinguir, a su vez, una serie de operaciones bien diferenciadas:

- a. De acuerdo con lo establecido en el artículo 11 de la Ley 37/1992, el arrendamiento con opción de compra se considerará "prestación de servicios", por cuanto la concesión de dicha opción no supone la transmisión del poder de disposición sobre el inmueble objeto de la opción y no tiene la consideración de entrega de bienes, sino la constitución de un mero derecho a favor del beneficiario de la opción, que podrá o no ejercitarla llegado el momento. Ahora bien, dentro del arrendamiento con opción de compra habrá que diferenciar el arrendamiento y la opción de compra, que son dos operaciones bien distintas.

En el caso objeto de consulta parece deducirse, como se recoge en el apartado anterior, que se tratará de un arrendamiento sujeto al Impuesto pero exento en virtud del artículo 20.Uno.22º.

- b. Respecto a la opción de compra, esta se calificará como "entrega de bienes" si el beneficiario se compromete formalmente al ejercicio de la misma, en cuyo caso, más que ante una verdadera opción de compra, se está ante un contrato de promesa bilateral de compraventa; en esta hipótesis, serían de aplicación todas las normas previstas para las entregas de bienes inmuebles por la normativa reguladora del Impuesto (exenciones, devengo, etc.).

En el supuesto planteado en la presente consulta, debido a que parece deducirse que la opción de compra puede o no ejercitarse, no comprometiéndose el beneficiario a su ejercicio, su concesión constituye una "prestación de servicios" a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta consideración como prestación de servicios obedece al hecho de que esta opción no supone la transmisión del poder de disposición sobre el inmueble objeto de opción y no tiene la consideración de entrega de bienes, sino la constitución de un mero derecho a favor del beneficiario de la opción de compra, que podrá ejercitarla o no llegado el momento. En este sentido, si no se ejercitara la opción de compra por el arrendatario, la arrendadora no habrá de reintegrar el importe abonado en concepto de prima de opción.

Según el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, la cantidad satisfecha como opción de compra se someterá al tipo impositivo general del 21 por ciento.

- c. La entrega del inmueble en ejercicio de la opción de compra concedida será una operación distinta a la concesión de la opción. Mientras que esta última, en atención al caso aquí planteado, constituye una prestación de servicios, la primera operación constituye una compraventa, esto es, una entrega de un bien, por un precio determinado.

De acuerdo con el análisis de la operación que se recoge en el apartado anterior, parece deducirse que la entrega estará sujeta al Impuesto pero exenta en virtud del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, al tratarse de una segunda o ulterior entrega de una edificación, efectuada a favor de un particular.

Lo anterior deberá entenderse sin perjuicio de su tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

## **TRANSMISIÓN DEL 50 POR CIENTO DE LA PLENA PROPIEDAD QUE OSTENTAN EN UNA COMUNIDAD DE BIENES AL OTRO MATRIMONIO QUE SE QUEDARÁN CON EL PLENO DOMINIO DEL LOCAL PARA SEGUIR DESTINÁNDOLO AL ARRENDAMIENTO**

**(Consulta nº V0004-19 de 3 de enero de 2019)**

La comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa del local comercial que se destina al arrendamiento tendrá la condición en el Impuesto sobre el Valor Añadido de sujeto pasivo del mismo, y no cada miembro de la sociedad de gananciales individualmente.

Por otro lado, la adquisición por parte del comunero y de su cónyuge de la participación del 50 por ciento transmitida por los otros comuneros supone una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, como consecuencia de la no consideración de empresarios o profesionales, a efectos del mismo, de los cónyuges transmitentes.

## **TRANSMISIÓN DE SU POSICIÓN CONTRACTUAL EN CUANTO AL DERECHO DE SUPERFICIE A UNA TERCERA ENTIDAD, QUE SE SUBROGARÍA EN EL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO, ADQUIRIENDO LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE AQUELLA**

**(Consulta nº V0026-19 de 3 de enero de 2019)**

La transmisión del derecho de superficie implica la realización de una prestación de servicios que se encuentra sujeta y no exenta y por la misma se deberá repercutir el Impuesto al tipo general del 21 por ciento.

## **CONSTRUCCIÓN DE UN EDIFICIO SOBRE UN TERRENO CON LA INTENCIÓN DE APORTARLO COMO CAPITAL A OTRA SOCIEDAD**

(Consulta nº V0049-19 de 4 de enero de 2019)

La operación objeto de consulta, consistente en la aportación no dineraria de un inmueble promovido por la propia sociedad consultante, que actúa como empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, estará sujeta al mismo y no exenta.

## **DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO**

(Consulta nº V0062-19 de 11 de enero de 2019)

Disolución del condominio pero, al no haber ningún bien cuyo valor coincida con la cuota ideal que corresponde a cada comunero, es posible que, ante la dificultad o imposibilidad de compensación económica o fraccionamiento material de la cosa objeto de liquidación, con posterioridad a la acción de división de cosa común sigan existiendo cuotas partes de los bienes entre varios herederos o que algunos de los coherederos obtengan bienes sin que exista un proindiviso con otros.

No se puede entender que a la operación planteada le sea de aplicación la excepción prevista en el artículo 7.2.B del Texto Refundido del ITP y AJD, que determinaría la no sujeción por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Por el contrario, la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable es la de una transmisión onerosa, al producirse la compensación entre los distintos adjudicatarios, que deberá tributar por el concepto de permuta, de conformidad con el artículo 23 del Reglamento del Impuesto:

Por tanto, según resulta del escrito de consulta pueden suceder dos casos:

- Que algunos coherederos obtengan bienes sin que exista un proindiviso con otros.  
En tal caso faltaría el presupuesto de hecho imprescindible para que sea de aplicación la excepción prevista en el artículo 7.2.b) del texto Refundido del Impuesto, es decir, que exista un bien común que se pretenda disolver. Sin proindiviso previo la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable es la de una transmisión onerosa originada por la compensación entre los distintos adjudicatarios, que deberá tributar por el concepto de permuta, de conformidad con el artículo 23 del Reglamento del Impuesto.
- Que con posterioridad a la acción de división de cosa común sigan existiendo cuotas-partes de los bienes entre varios coherederos.

En este supuesto no se cumple el requisito de adjudicación a “un solo comunero” antes examinado, por lo que nuevamente debe ser calificada de permuta la operación en la que un comunero transmite la cuota parte que le corresponde sobre el bien o bienes que permanecen en la indivisión a cambio de la cuota parte que corresponde a los titulares que permanecen en la indivisión en el bien o bienes que a él se le adjudican.

## **ADQUISICIÓN POR UNA SOCIEDAD A LA SOCIEDAD A DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES QUE ÉSTA TIENE EN LA SOCIEDAD B**

(Consulta V0096-19 de 15 de enero de 2019)

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).

Si la transmisión de valores a calificar no se realiza con el ánimo de eludir el pago del IVA o del ITPAJD al que estaría sujeta la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representen dichos valores (cuya prueba corresponde a la Administración tributaria), no se incurre en los supuestos de presunción del ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente (cuya prueba en contrario corresponde al contribuyente), y no resultará aplicable la excepción a la exención del impuesto al que esté sujeta la transmisión de valores y, en consecuencia, no se tributará por aquel.

En el supuesto planteado, el activo de la entidad B cuyas participaciones se transmiten está integrado en más del 50% por inmuebles afectos actividades económicas, por lo que no concurren los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del Texto Refundido de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado.

En el caso de que cambiase la composición del activo de la sociedad B, según indica el escrito de consulta, pasando a tener al menos el 50% de su activo compuesto por inmuebles no afectos a actividades económicas, la consultante no adquiriría participaciones de la entidad B que no tuviera ya antes de la operación de manera indirecta, a través de su participación del 100% en la sociedad A, por lo que debe entenderse que tampoco concurrirían los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del Texto Refundido de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado.

Por lo tanto, conforme a la información proporcionada por los consultantes y sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la calificación de la operación objeto de consulta, en principio, no será de aplicación la excepción a la exención prevista en el apartado 2 del artículo 314 del Texto Refundido de la LMV en los supuestos planteados y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del Impuesto del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al que está sujeta.

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

### **SUBROGACIÓN EN LA POSICIÓN DE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA QUE HABÍA PROMOVIDO UN PLAN PARCIAL DE ORDENACIÓN DE UN SECTOR URBANÍSTICO MEDIANTE EL SISTEMA DE ACTUACIÓN PRIVADA DE COMPENSACIÓN**

(Consulta nº V0104-19 de 16 de enero de 2019)

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

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

Según la descripción de hechos contenida en el escrito de consulta, las personas físicas titulares de las parcelas no han efectuado el pago de gastos de urbanización.

En consecuencia, parece deducirse que los titulares de las parcelas, personas físicas, no ostentan la condición de empresario o profesional en los términos expuestos en los párrafos anteriores por lo que la venta de dichos terrenos no estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

### **VENTA A UN TERCERO DE UNA VIVIENDA POR LA SOCIEDAD QUE LA PROMOVIÓ Y CONSTRUYÓ, HABIENDO SIDO UTILIZADA DURANTE CUATRO AÑOS POR PERSONAL DE LA EMPRESA DE FORMA INTERRUMPIDA EN EL EJERCICIO DE SU ACTIVIDAD**

(Consulta nº V0210-19 de 31 de enero de 2019)

Dado se trata de una entidad mercantil que promovió la construcción de una vivienda con la intención de destinarla a la venta, existiendo la voluntad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, procede calificarla de empresario o profesional por dicha operación.

Por tanto, la operación de venta de la vivienda estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al ser realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Asimismo, se informa que la consultante ha causado baja voluntaria como empresario ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria. A este respecto debe tenerse en cuenta el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 3 de marzo de 2005, Asunto C-32/03, Fini H.

Los hechos en que se basa dicha sentencia se refieren expresamente a la continuación del derecho a deducir de los empresarios o profesionales cuando ya ha tenido lugar el cese de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituían su actividad empresarial o profesional.

De la misma, sin embargo, puede extraerse el principio general de que el empresario o profesional no pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

Asimismo, la vivienda que va a ser transmitida ha sido utilizada en el desarrollo de la actividad de la consultante, a través de su personal, de forma interrumpida por periodo superior a dos años.

Por tanto, en la medida en que dicho inmueble haya sido utilizado ininterrumpidamente durante más de dos años, por persona distinta del futuro adquirente, la entrega posterior del mismo tiene la consideración de segunda entrega conforme a lo establecido anteriormente, estando esta segunda entrega correspondiente a la operación objeto de consulta, por consiguiente, sujeta y exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En otro caso, la entrega constituirá una primera entrega de edificación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, de resultar exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido la operación de transmisión de la edificación objeto de consulta, podría ser de aplicación lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992 en cuanto a la renuncia a la exención.

## TRIBUNAL SUPREMO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### Ius delationis: Interpretación a efectos tributarios del artículo 1.006 del Código Civil. Sentencia de 29 de marzo de 2019

Los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente. Tal afirmación es válida para las sucesiones mortis causa regidas, en el Derecho común, por el Código Civil, así como aquellas otras, en comunidades que reconozcan en su derecho civil común o especial el ius transmissionis, de forma semejante, tal y como sucede con el Código Civil de Cataluña.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Necesaria remisión a nuestra sentencia núm. 936/2018, de 5 de junio (RJ 2018, 2864), dictada en el recurso de casación núm. 1358/2017.*

1. El objeto del presente recurso de casación es absolutamente idéntico al del seguido en esta misma Sección bajo el núm. 1358/2017, aunque en este último recurso la Sala de instancia -de Asturias- acogió el criterio opuesto al de la Sala de Cataluña en relación a si -en supuestos como el que nos ocupa- existe o no una única delación hereditaria y cuál es la repercusión tributaria de una u otra opción.
2. En ambos supuestos, en efecto, la controversia es la misma y tuvimos ocasión de describirla en la sentencia citada en su primer fundamento jurídico.

El propósito de esta sentencia debe centrarse, en efecto, en la determinación de si, en el caso definido en el artículo 1006 del Código Civil (LEG 1889, 27), a cuyo tenor "*por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía*" se produce una doble delación, transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o sólo uno, para los herederos del heredero, esto es, para aquellos a los que el citado artículo denomina los suyos.

A efectos sistemáticos y para facilitar la comprensión del asunto, conviene precisar la denominación de los sujetos a los que debemos considerar protagonistas de la específica modalidad sucesoria a que debemos atender, así como aludir mínimamente a las notas esenciales que la caracterizan:

Las personas que intervienen en esta sucesión son las siguientes:

- A) En primer lugar, el primer causante o, simplemente el causante, que es el que fallece en primer lugar.
- B) En segundo término, el segundo causante, a quien podemos llamar *transmitente*, que es el heredero del anterior que fallece después de éste, habiendo sido llamado a su herencia, pero sin aceptarla ni repudiarla.  
El transmitente puede ser llamado a la herencia del primer causante tanto por testamento como *abintestato*, pero siempre a título de heredero, no de legatario, pues el legado se adquiere ipso iure, mientras que el heredero sólo adquiere la herencia si la acepta expresa o tácitamente, aspecto éste de la cuestión que consideramos crucial (artículo 989, en relación con los artículos 657 y 661 C.c.).
- C) El *transmisario*, que es heredero del transmitente y que tiene la oportunidad de aceptar o repudiar la herencia del primer causante por virtud de lo establecido en el ya reiteradamente citado artículo 1006 C.c., pese a no haber sido llamado a dicha herencia.

El presupuesto para poder ejercitar el derecho de transmisión o ius transmissionis es la aceptación por el transmisario de la herencia del transmitente. Una vez aceptada, podrá el transmisario optar por aceptar o repudiar la herencia del primer causante. Lo que no es admisible, según doctrina y jurisprudencia, es que el transmisario repudie la herencia del transmitente y acepte, en cambio, la del primer causante, pues el derecho a aceptar o repudiar la herencia de éste está integrado en la herencia del transmitente, por lo que si repudia ésta pierde la posibilidad de ejercitar aquel derecho. Recordemos el supuesto de hecho que aquí analizamos -idéntico al controvertido en el asunto en el que se dictó aquella sentencia: don Leon falleció el 26 de junio de 2009 y su esposa

y heredera testamentaria - doña Esperanza - fallece cinco días después sin aceptar o repudiar aquella herencia, de suerte que resultaron ser herederas testamentarias por derecho de transmisión sus hijas, una de las cuales es la aquí recurrente.

**Segundo.** *Reproducción íntegra de los fundamentos de derecho segundo y tercero de la sentencia núm. 936/2018, de 5 de junio (RJ 2018, 2864), dictada en el recurso de casación núm. 1358/2017.*

Elementales exigencias de los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina obligan a reproducir ahora nuestro criterio anterior, recogido en los fundamentos citados que abordan, in sistimos, un supuesto idéntico. Así:

"Es preciso significar que la Sala Primera, de lo Civil, de este Tribunal Supremo, constituida en Pleno, ha dictado el 11 de septiembre de 2013 la sentencia nº 539/2013 [sic] (RJ 2013, 7045), en el recurso de casación nº 397/2011, que afecta de forma directa y plena a la decisión de este recurso, pues se dan las circunstancias procesalmente exigibles para que entre en juego la prejudicialidad civil, con efecto no devolutivo (artículo 4 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, en relación con el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (RCL 1985, 1578, 2635)).

La mencionada sentencia de nuestra Sala Primera establece la siguiente doctrina en relación con la naturaleza y efectos del derecho de transmisión reconocido en el artículo 1006 C.c. y, en particular, declara al máximo nivel jurisprudencial, esto es, como ratio decidendi de una sentencia plenaria que aborda tal cuestión, que hay una sola, no dos transmisiones y, por ende, adquisiciones:-

"[...] 2. La correcta fundamentación del presente caso requiere de una previa precisión de índole metodológica en el alcance del artículo 1006 del Código Civil (LEG 1889, 27). En este sentido interesa destacar que el derecho de transmisión que contempla el citado precepto (ius transmissionis) refiere, sustancialmente, la cualidad del ius delationis de poder ser objeto de transmisión, esto es, la aplicación ex lege de un efecto transmisivo en la adquisición de la herencia por el que el derecho a aceptar o repudiar la herencia que tenía el heredero transmitente, que fallece sin ejercitarlo, pasa a sus propios herederos, denominados en este proceso como herederos transmisarios. De esta forma, fuera de la mencionada cualidad el derecho de transmisión, en sí mismo considerado, ni configura ni altera la naturaleza y caracterización del ius delationis, verdadera cuestión de fondo del caso planteado. Por lo demás, la transmisibilidad de la delación hereditaria debe enmarcarse en la progresiva flexibilización del rigorismo de la tradición romanística, que no admitía la transmisión de la cualidad de heredero, que adopta y desarrolla nuestro Código Civil (LEG 1889, 27) con abundantes muestras al respecto. En parecidos términos, esta flexibilización se produce en los Derechos Forales en donde el ius transmissionis goza de plena carta de naturaleza, artículos 461.13 CcC, 39 LSCM y Ley 317 FNN (RCL 1973, 456y RCL 1974, 1077).

3. Sentada esta precisión, también conviene señalar que recientemente esta Sala ha profundizado en la naturaleza y caracterización del ius delationis en el fenómeno sucesorio. Así en la Sentencia de 30 de octubre de 2012 (RJ 2013, 2274) (núm. 624/2012) se destaca como la figura del fideicomiso de residuo se integra en la estructura y unidad del fenómeno sucesorio en el que venga previsto como una proyección de la centralidad y generalidad que presenta la institución de heredero, de suerte que el fideicomisario trae directamente causa adquisitiva del fideicomitente o testador, ya que el fiduciario, a estos efectos, no fracciona la unidad del fenómeno sucesorio sin transmitir derecho sucesorio alguno que no estuviese ya en la esfera hereditaria del heredero fideicomisario.

Por su parte, en la Sentencia de 20 de julio de 2012 (RJ 2012, 9001) (núm. 516/2012), en torno a la equivalencia entre la unidad del fenómeno sucesorio y esencialidad del ius delationis, se destaca que la fórmula de la renuncia traslativa, a tenor del artículo 1000.1 del Código Civil, comporta una implícita aceptación ex lege de la herencia y, por tanto, del ius delationis, que no se transmite al haberse ya ejercitado, de forma que dicha aceptación de la herencia es la que causaliza al inmediato negocio de atribución que se realice.

4. Esta equivalencia entre la unidad del fenómeno sucesorio y el ius delationis, que subsiste como tal, sin pérdida de su esencia o de sus caracteres en el curso de dicho fenómeno sucesorio, también encuentra un claro apoyo interpretativo en los precedentes de nuestro Código Civil (LEG 1889, 27) pertinentes al actual artículo 1006. En este sentido, el artículo 2365 del Proyecto de 1836 ya establecía que el ius delationis podían ejercitarlo los herederos "en su propio nombre". Por su parte, el artículo 836.1 del Proyecto de 1851 recalaba que por la muerte del heredero, sin aceptar o repudiar la herencia, "se transmitía a los suyos el mismo derecho que él tenía". Dicha expresión fue mantenida en el artículo 1018 del Anteproyecto de 1882.

5. Del contexto interpretativo realizado debe concluirse, como fijación de la Doctrina jurisprudencial aplicable a la cuestión debatida, que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero trasmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.

La inalterabilidad del *ius delationis*, junto con la debida diferenciación de los procesos sucesorios en liza, determina, a su vez, que los derechos hereditarios de los herederos transmisarios se ejerciten plenamente conforme a la sucesión del causante de la herencia, ya testamentariamente o bien de forma intestada, quedando comprendidas en dicha ejecución sucesoria la concreción e individualización propia de las operaciones particionales cuando estas tengan lugar; sin que dicha ejecución venga condicionada por las disposiciones que deban seguirse respecto de la sucesión o partición de la herencia del heredero transmitente. Esta misma razón de inalterabilidad o subsistencia del *ius delationis* hace que cumplidos ya los requisitos de capacidad sucesoria por el heredero transmitente y, por tanto, la posibilidad de transmisión del *ius delationis*, la capacidad sucesoria de los herederos transmisarios en la herencia del causante deba ser apreciada cuando éstos acepten la herencia del fallecido heredero transmitente.

6. En el presente caso, habiéndose cumplido los presupuestos y requisitos para la aplicación *ex lege* del derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil, sin exclusión de dicha consecuencia en el testamento otorgado por doña Esperanza ..., de fecha 28 de enero de 1999, no habiendo constancia, a su vez, de repudiación alguna por parte de los beneficiarios, y conforme a la Doctrina jurisprudencial que ha resultado fijada, procede estimar la pretensión de la parte recurrente en orden a corregir el cuaderno particional, objeto de la litis, a los efectos de que se establezca la cuota hereditaria de los herederos de don Narciso .... en la herencia de su tía doña Sandra ... y su correspondiente determinación o concreción en los bienes y derechos que singularmente les sean adjudicados [...]"

Tal doctrina jurisprudencial, cuyo núcleo se condensa en el punto 5 (...) encuentra su especificación y refuerzo en el propio fallo, pues la decisión que en él se refleja acota y define formalmente la doctrina, asignándole así un valor fortalecido, lo que se expresa del siguiente modo (se reproducen los dos párrafos del disponiendo primero):

"1. Declaramos haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don Rubén ... contra la Sentencia dictada, en fecha 12 de noviembre de 2010 (AC 2011, 672), por la Audiencia Provincial de Alicante, Sección 9ª, en el rollo de apelación nº 411/2010 que, casamos y anulamos, estimando el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, debiéndose modificar y completar el cuaderno particional realizado de la herencia de doña Sandra ..., en orden a individualizar la cuota que corresponda a cada uno de los herederos de don Narciso ... y su respectiva concreción en los bienes y derechos que les resulten adjudicados particionalmente, como fijación de la Doctrina jurisprudencial aplicable a la cuestión debatida.

Todo ello, en aplicación de la doctrina jurisprudencial, que ahora se fija, en orden a que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del *ius delationis* en curso de la herencia del causante

que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero trasmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el *ius delationis*, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que *ex lege* ostentan los herederos transmisarios; dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el *ius delationis* integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente" (el subrayado es ahora nuestro)".

De tal doctrina, sin mayores esfuerzos de comprensión, cabe deducir la consecuencia de que los transmisarios heredan en virtud de un derecho propio -el *insito* en el *ius transmissionis*-, no en sustitución del transmitente; y también que la aceptación es esencial para heredar, lo que deriva del propio artículo 1006 del Código Civil, como razona la sentencia mencionada. No cabe olvidar a tal efecto que el expresado artículo 1006 se inserta sistemáticamente en el Capítulo V (dentro del Libro III, Título Tercero), más precisamente dentro de la Sección 4ª que lleva por significativa rúbrica De la aceptación y repudiación de la herencia.

(...) Tanto la resolución del TEAC como el recurso de casación formalizado por la Administración autonómica asturiana prescinden, por completo, de la expresada jurisprudencia civil. Invocan otra contradictoria con ella que debemos entender superada. La sentencia impugnada, por su parte, declara apodícticamente que "...si bien han existido posiciones encontradas en relación con esta cuestión, lo cierto es que la última tendencia doctrinal y jurisprudencial se decanta por la postura que considera que la herencia se adquiere mediante su aceptación -que en el presente caso no se ha producido por el transmitente, tal y como es admitido por las partes- siendo precisamente dicha adquisición el presupuesto necesario para que surja el hecho imponible (art. 3.1.a) de la Ley 29/1987 (RCL 1987, 2636))", indicación no sólo huérfana del menor razonamiento, aun embrionario, que avale su tesis, sino que ni siquiera identifica esa última tendencia doctrinal y jurisprudencial que acoge como base para resolver como lo hace, máxime cuando parece desconocer la jurisprudencia civil a que hemos aludido.

Por su parte, la resolución del TEAC en que se fundamenta la postura de la Administración pretende descansar, también, en la jurisprudencia, pero lo hace de forma claramente errónea. En lo que respecta a la proveniente de esta Sala, manifestada en nuestras sentencias de 14 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 2758) y 25 de mayo de 2011 (RJ 2011, 4698) (dictadas en recursos de casación números 2610/2008 y 3362/2007, respectivamente), deben entenderse sobrevenidamente sobrepasadas por la nueva jurisprudencia civil, a la que tal resolución no hace alusión alguna, pese a la fecha en que ha sido dictada. Esa imprecisión conceptual se agrava cuando el TEAC afirma

que "...esta Sala comparte la tesis de la teoría clásica, sostenida en las sentencias y resoluciones que se mencionarán, de acuerdo con las cuales cuando fallece un heredero que no ha aceptado ni repudiado la herencia (como sucede en el presente caso), el "ius delationis" -que es uno de los derechos que integran su patrimonio- se transmite a sus herederos, produciéndose una doble transmisión...".

Además de citarse a sí mismo y mencionar la jurisprudencia de esta Sala Tercera, complementa su argumentación afirmando que "...no es sólo criterio de los Tribunales contencioso-administrativos la anterior postura, sino que, de forma reiterada, los órganos de la jurisdicción civil vienen manteniendo también, para el supuesto que estamos examinando, la existencia de dos transmisiones, o de dos sucesiones. Sin ánimo de ser exhaustivos, baste como referencias, los Autos de la Audiencia Provincial de Zaragoza..." y otras Audiencias Provinciales que menciona.

Convendría que el TEAC se atuviera al sistema de fuentes del ordenamiento jurídico establecido en el Título Preliminar del Código Civil (LEG 1889, 27), atendiendo a la jurisprudencia como fuente complementaria (art. 1.6 C.c.), según el cual "6. La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho".

Obviamente, la mención al Tribunal Supremo que contiene dicho precepto excluye la invocación de doctrina integrante de la comúnmente denominada jurisprudencia menor, procedente de otros tribunales de instancia cuyo criterio debe ceder ante el establecido con valor y fuerza de jurisprudencia. Esto es, lo que sería admisible, en algunos casos, como argumentación complementaria, siempre en defecto de doctrina establecida, deviene incomprensible cuando el TEAC ha prescindido, en su resolución de 12 de marzo de 2015, de la existencia de la sentencia de la Sala Primera de este Tribunal de 11 de septiembre de 2013 (RJ 2013, 7045) a la que hemos hecho constante referencia, que crea jurisprudencia directamente aplicable, para citar otras inferiores que la contradicen. De haberse tenido en cuenta aquélla, habría determinado una resolución de signo contrario al desestimatorio que se acuerda en el fallo. Lo declarado por la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo, en las particulares características de la sentencia que hemos reseñado como expresivas de una clara voluntad de formar jurisprudencia definitiva sobre una materia necesitada de ella, nos vincula para la decisión del presente asunto, no sólo porque ha decidido, concluyentemente, que en el caso de ejercicio del ius transmissionis por los herederos del transmitente se produce una sola transmisión -no dos-, sino, lo que es más importante, porque tal decisión es prejudicial y determinante de la que nos corresponde adoptar ahora al interpretar la ley fiscal porque, a nuestro juicio, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD- incorpora elementos y conceptos fiscales fundados a su vez en nociones que ha de suministrarlos necesariamente el Derecho civil (sucesión, transmisión, adquisición,

aceptación, etc.), para definir las nociones de hecho imponible y el devengo.

Por lo tanto, en presencia de tal jurisprudencia, hemos de rectificar la doctrina establecida en nuestras sentencias de 25 de mayo (RJ 2011, 4698) y 14 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 2758), debiendo especificarse que en ésta última se contiene un voto particular, cuyo criterio coincide con el posteriormente establecido en interpretación del artículo 1006 C.c. y que, por lo tanto, consideramos el criterio acertado. Se dice en él lo que sigue:

"[...] El artículo 3º.1a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que "Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio".

La adquisición, es, por tanto, requisito imprescindible para que se produzca el hecho imponible. En el caso enjuiciado, la hermana del causante murió sin aceptar la herencia de éste, por lo que la adquisición no se ha producido. Esto determina que el hecho imponible no tuviera lugar, no pudiendo practicarse liquidación por el mismo.

Es cierto que el artículo 24 de la Ley 29/1987 establece que el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante, pero esto lo único que supone es retrotraer los efectos tributarios del Impuesto a ese momento, y así hay que entenderlo en concordancia con el artículo 989 del Código Civil, que establece que "Los efectos de la aceptación y de la repudiación de la herencia se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda", lo que significa que es el hecho de la aceptación el determinante de la adquisición.

Ahora bien, lo anterior implica que los hijos de Doña Bárbara ...no heredan de ésta los bienes de su hijo (hermano, en realidad) Don Juan Miguel ..., sino solo su "ius delationis", por tanto los bienes los heredaría, con su aceptación, directamente de éste, por lo que lo procedente hubiera sido desde el punto de vista del Impuesto sobre Sucesiones, que se girase una sola liquidación por el gravamen correspondiente a esta sucesión, pero como esta pretensión ha sido expresamente excluida por los recurrentes, es por lo que entiendo que debe desestimarse la casación".

En la articulación de este sencillo esquema se resume la buena doctrina que impide hablar de adquisición de la herencia cuando no ha habido aceptación. Esto es, que: a) sólo hay adquisición en caso de aceptación -expresa o tácita- (artículo 3.1.a) LISD); b) la aceptación retrotrae sus efectos a la fecha del fallecimiento (art. 24 LISD y 989 C.c.) lo que no equivale a la posibilidad de suceder sin aceptar y, desde el punto de vista tributario, a que haya una aceptación presunta o ficticia de quien se sabe de modo formal y cierto que no aceptó; c) si sólo hay una adquisición acontece una sola vez el hecho imponible (artículo 3.1.a) LISD); y d) el derecho de transmisión opera un efecto transmisivo no de la herencia del transmitente, sino una traslación del ius delationis en favor de los transmisarios para

aceptar en lugar de aquél la herencia del que hemos llamado causante. Es imprescindible añadir a lo anteriormente expuesto que una interpretación propiamente tributaria, esto es, sin condicionantes conceptuales importados del derecho privado, de los preceptos aplicables al caso de la LISD, basada en la esencial regla exegética del principio de capacidad económica, converge claramente con la tesis ampliamente expuesta, pues a la imposibilidad ontológica de establecer la ficción de que ha habido dos transmisiones -una de ellas a cargo de quien ha fallecido y, además, no ha aceptado ni repudiado la herencia de que se trata- se debe unir la evidencia de que sólo ha habido una transmisión en sentido rigurosamente tributario, manifestada por la aceptación (art. 3.1.a) de la LISD) y a cargo del causahabiente. No es casual que el artículo 5 disponga que "estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas en las adquisiciones "mortis causa", los causahabientes".

Pues bien, el Diccionario del Español Jurídico define la voz causahabiente como "heredero o persona que recibe bienes o derechos como consecuencia del fallecimiento del causante", definición que, en lo sustancial y con algún matiz diferenciador, contiene también el Diccionario de la Real Academia Española, conforme al cual causahabiente es "la persona que ha sucedido o se ha subrogado por cualquier título en el derecho de otra u otras".

En ambas definiciones queda explícito que no se es causahabiente por el solo hecho de la delación o llamamiento a la herencia, sino que se precisa la recepción de los bienes o derechos mortis causa, lo que requiere, en caso de herencia, su aceptación (en la definición del Diccionario del Español Jurídico); o en un sentido algo diferente y no constreñido a la sucesión hereditaria, el Diccionario de la RAE pone el acento en la sucesión o subrogación de una persona en el derecho de otra, lo que nos conduce al mismo punto de llegada, pues tal sucesión o subrogación tampoco es hacedera sin la aceptación de la herencia".

### **Tercero.** *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con lo razonado en el fundamento anterior -reproducción íntegra, insistimos, de la doctrina expresada en nuestra sentencia de 5 de junio de 2018 (RJ 2018, 2864) - estamos en condiciones de dar respuesta a la cuestión que nos suscita la Sección Primera (determinar si, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, al aceptar estos últimos la herencia de su causante -que falleció sin aceptar la del suyo- se produce una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o sólo uno).

La respuesta que hemos de ofrecer, en atención a todo lo expuesto y, fundamentalmente, en consideración a la jurisprudencia establecida en la sentencia 539/2013 [sic], de 11 de septiembre de 2013 (RJ 2013, 7045), de la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo y en la citada sentencia de 5 de junio de 2018 (RJ 2018, 2864), es que se produce una sola adquisición

hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imposables ni dos devengos del impuesto, corolario de lo cual es la afirmación final de la reseñada sentencia civil según la cual "los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente".

Tal afirmación es válida para las sucesiones mortis causa regidas, en el Derecho común, por el Código Civil (LEG 1889, 27), así como aquellas otras que menciona la sentencia, en comunidades que reconozcan en su derecho civil común o especial el ius transmissionis, de forma semejante, tal y como sucede con el Código Civil de Cataluña (LCAT 2010, 534).

Con tal criterio, que trae directa causa de la doctrina civil a que hemos hecho referencia, la cual entraña una cuestión prejudicial no devolutiva que hemos de despejar para resolver este recurso (artículos 4 LJCA (RCL 1998, 1741) y 10 LOPJ (RCL 1985, 1578, 2635)), corregimos la doctrina establecida en nuestras sentencias de 14 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 2758) y 25 de mayo de 2011 (RJ 2011, 4698) (recursos de casación nº 2610/2008 y 3362/2007).

### **Cuarto.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

Consecuencia de la jurisprudencia civil que resuelve la cuestión interpretativa del artículo 1006 C.c. y de las consideraciones que a raíz de su lectura hemos plasmado como fundamentación jurídica, es estimar el recurso de casación y revocar la sentencia de instancia, pues su fallo no se atempera a la doctrina que acabamos de establecer.

Y si ello es así, resulta también obligado estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia y revocar las resoluciones administrativas impugnadas en la instancia, tanto la revisora del TEAR que decide acogerse a la tesis de la doble delación y -por ende- del doble hecho imponible, como la liquidación que asume -también indebidamente- la existencia de una doble sucesión hereditaria en una situación regida por el artículo 1006 del Código civil (LEG 1889, 27) y por el precepto -idéntico- contenido en el artículo 461.13.1 del Código civil de Cataluña (LCAT 2010, 534).

### **Quinto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta de la parte recurrente, no procede declaración expresa de condena en las costas del presente recurso de casación.

Y, a tenor del artículo 139.1 LJCA y por lo que se refiere a las costas de la instancia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

### **FALLAMOS**

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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esa sentencia.

**Segundo.** Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Rubén Franquet Martín, en nombre y representación de Dña. Dulce, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 7 de noviembre de 2016 (PROV 2017, 50337), dictada en el procedimiento ordinario núm. 414/2014, sobre liquidación del impuesto sobre sucesiones, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Dña. Dulce contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 13 de marzo de 2014, desestimatoria de la reclamación formulada contra la liquidación del impuesto sobre sucesiones, por importe de 70.486,71 euros, anulando las expresadas resoluciones administrativas por su disconformidad a derecho.

**Cuarto.** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación y, por lo que se refiere a las costas de la instancia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

## Competencias normativas de las Comunidades Autónomas. Sentencia de 27 de marzo de 2019

En el ejercicio de sus competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, la comunidad autónoma, de Cataluña, puede, manteniendo esa reducción, introducir condiciones que comporten una restricción subjetiva del beneficio fiscal, de modo que sólo puedan disfrutarlo el adjudicatario o los adjudicatarios efectivos de los bienes según la partición.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Infracción del artículo 27.1 de la LISD (RCL 1987, 2636) estatal, en relación con la aplicación del principio de neutralidad de las particiones hereditarias.*

La recurrente considera infringido el principio de neutralidad, regulado en el artículo 27.1 de la LISD. Dispone este precepto lo siguiente:

"Artículo 27. Partición y excesos de adjudicación.

1. En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos".

Para la recurrente el precepto reproducido supone, no solo que las particiones y adjudicaciones en las sucesiones por causa de muerte se consideren, a efectos de determinar la base imponible del impuesto, realizadas en estricta igualdad, sino también que las reducciones -como las reguladas en el artículo 20.2.c) de la LISD estatal, por transmisión de empresa familiar o de vivienda habitual del causante-, beneficiarán por igual a los causahabientes en la sucesión, con independencia de quién resulte finalmente adjudicatario de la empresa o vivienda transmitida.

Sin embargo considera el Tribunal de instancia que dicho principio de neutralidad solo afecta a la determinación de la base imponible del ISD, pero no a la determinación de la base liquidable. Para el recurrente se trata de una interpretación que carece de fundamento jurídico y precedentes jurisprudenciales, y no encuentra acomodo en el tenor literal de la norma, que fija el principio de neutralidad "a efectos del impuesto" (es decir, a todos los efectos), y no sólo de "a efectos de determinar la base imponible del impuesto".

Y añade que así lo ha venido entendiendo la propia Administración desde la Resolución 2/1999, de 23 de marzo (PROV 2013, 82419), de la Dirección General de Tributos (DGT), relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.1.b) de dicha resolución, la previsión de que cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará como si se hubiesen hecho con estricta igualdad se traduce en que "la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2.c) anteriormente citado, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente base imponible", siendo la única excepción a este principio de neutralidad la posibilidad de aplicar la reducción a determinados causahabientes en los supuestos en que el testador les haya asignado los bienes específicamente, lo que no sucede en el supuesto que nos ocupa.

La doctrina administrativa expuesta, que ya se apuntaba en la consulta de la DGT número 2054-97, de 8 de octubre de 1997 (PROV 2013, 81019), recuerda el recurrente, ha sido reproducida por la DGT en las consultas tributarias que se le han planteado con posterioridad, y cita, a título de ejemplo, la consulta general 0039-04, de 19 de enero de 2004 (PROV 2004, 85749), y las consultas vinculantes V2784-07, de 27 de diciembre de 2007 (PROV 2008, 28456) y V0365-17, de 13 de febrero de 2017 (PROV 2017, 102252). Y destaca la recurrente, por su claridad, lo declarado por la DGT en la consulta vinculante V1610-10, de 15 de julio de 2010 (PROV 2010, 380815), en la que se preguntaba por la tributación de la adquisición mortis causa de la vivienda habitual del causante, cuando esta es adjudicada en la partición a uno solo de los tres hermanos que concurren a la sucesión, en un caso análogo al que nos ocupa, en el que existen varios herederos, pero solo uno de ellos acaba siendo adjudicatario efectivo de la vivienda. En aquel caso, la DGT, tras reproducir el literal del artículo 27.1 LISD estatal, respondió con el siguiente tenor:

"Se plantea en el escrito de consulta cómo debe aplicarse la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que prevé el artículo 20.2.c) de su Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), en el caso de adjudicación a uno de los herederos de la vivienda habitual del causante.

(...) Se trata del principio de igualdad en la partición, que comporta que la reducción beneficie y perjudique a todos los causahabientes por igual, salvo atribución específica por el causante. Se forma un "grupo de herederos" obligados conjuntamente al cumplimiento del requisito de permanencia exigido por la Ley, aunque la obligación como tal incumba a aquel o aquellos que hayan resultado adjudicatarios.

Por lo tanto y en contestación a la cuestión planteada, la reducción procederá para todos y cada uno de los herederos en los términos y requisitos del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 siempre, por supuesto, con el límite adicional de la participación que a cada uno corresponda en el valor de dicha vivienda y que no podrá exceder, individualmente, del fijado en el precepto reproducido."

Cita igualmente en su apoyo la sentencia del TSJ de Madrid de fecha 18 de enero de 2010 (JT 2010, 277) (recurso número 1515/2006), con ocasión del análisis de la reducción por transmisión de vivienda habitual.

Para la recurrente las consideraciones realizadas en relación con la transmisión de la vivienda habitual son perfectamente extrapolables a la reducción por transmisión de empresa familiar, pues el principio de neutralidad se aplica de forma idéntica sobre ambos beneficios fiscales. Y cita la sentencia del TSJ de Madrid de 28 de octubre de 2009 (JT 2009, 1496) (recurso número 436/2006), y de 9 de febrero de 2012 (JT 2012, 487) (recurso número 198/2009).

Sostiene la recurrente que entender lo contrario, como hace el TSJ de Cataluña en la sentencia (PROV 2017, 56837) de instancia, lleva a un resultado absurdo y claramente contrario

a lo pretendido por el legislador, pues si aceptásemos que el principio de neutralidad solamente es aplicable para cuantificar la base imponible, nos encontraríamos con que la reducción por transmisión de vivienda habitual o empresa familiar tendrá un alcance mayor o menor en función del número de herederos que concurren a la sucesión.

Frente a dicha interpretación las partes recurridas sostienen que el Acuerdo impugnado y las liquidaciones practicadas no son contrarias al principio de neutralidad de las particiones hereditarias previsto en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y 56.1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RCL 1991, 2734), ni la doctrina contenida en la Sentencia del TSJ de Cataluña, Sección 1ª, de 9 de marzo de 2007 (JT 2007, 542), resulta aplicable al presente procedimiento.

Como sostiene el Abogado del Estado el Art. 27 LISD establece el denominado principio de neutralidad de la partición pero no se pronuncia sobre su alcance en relación con el ámbito subjetivo de las reducciones, dejando abierta la cuestión.

Por ello, mientras no exista una norma que determine su alcance, habrá que estar a la Resolución de la DGT 2/1999 y a las consultas tributarias vinculantes emitidas con posterioridad. Sin embargo, si la Generalitat de Cataluña establece, por medio de un Decreto, cual ha de ser el alcance del Art. 27 LISD en lo que respecta a las reducciones, ya no tiene sentido invocar las resoluciones interpretativas y las consultas de la Dirección General de Tributos.

Se traslada entonces la cuestión a la compatibilidad del Art. 2 del Decret 356/1999 (LCAT 1999, 700) con el Art. 27 LISD, respecto de la que se pronuncia la Sala a quo defendiendo la legalidad de la previsión reglamentaria.

Cabe añadir que el Art. 2 del Decret 356/1999 resulta ajustado a la finalidad de la reducción y a las cargas que se imponen sobre el adjudicatario de la empresa familiar para no perder la citada reducción. Así se refleja en el Fto. Quinto de la resolución del TEAC de 18-3-2014, que desestimó la reclamación formulada por los recurrentes, cuyo contenido reproduce:

"La particularidad aquí se plantea porque la Comunidad Autónoma de Cataluña se desmarcó de dicho criterio al promulgar el referido Decreto 356/1999, de 30 de noviembre (LCAT 1999, 700), aplicable "ratione temporis" al caso presente. En el artículo 2 de dicho Decreto se recoge claramente que, en el caso de que proceda aplicar este tipo de reducciones en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a varios herederos, el beneficio redundará directa y exclusivamente en quien resulte adjudicatario de los bienes. Dicha precisión, si bien parece ser contraria a lo establecido en el ya tratado artículo 27 LISD relativo al principio de igualdad en las particiones, puede considerarse "más concordante" con la regulación propia del beneficio fiscal, pues esta exige el cumplimiento de unos requisitos (que en la base imponible se halle incluido el valor del bien por el que se pretende la reducción y el mantenimiento de la adquisición, por quien corresponda, durante un determinado periodo de tiempo) que solo puede cumplir quien, en definitiva,

adquiera efectivamente el bien objeto de reducción. En realidad, el artículo 27 LISD trata de la sujeción al Impuesto y no se refiere, específicamente, a un caso de reducción en la base imponible, por lo que no cabe plantearse que el criterio concreto recogido en la normativa catalana, y aquí aplicado por la Oficina Gestora, constituya un quebrantamiento del ordenamiento jurídico ni vulnere determinados principios básicos de éste (como el de jerarquía normativa o competencia)."

## **Segundo.** *Posición de la Sala.*

Aceptando los argumentos de la sentencia transcrita y de las partes recurridas, esta Sala concluye que, en Cataluña, y desde la entrada en vigor del Decreto 356/1999, de 30 de noviembre (LCAT 1999, 700), se desplaza la interpretación que de la normativa vigente efectuó la Resolución 2/1999, de 23 de marzo (PROV 2013, 82419), de la Dirección General de Tributos, pues como reconoce el TEAC quien hasta la fecha y en el ámbito no catalán había mantenido la interpretación sostenida por dicha Dirección General, el Decreto 356/1999. En consecuencia, resulta procedente que la reducción se aplique a los adjudicatarios efectivos de los bienes y procede la íntegra desestimación de este motivo de casación.

## **Tercero.** *Infracción del artículo 13.tres de la Ley de Cesión de Tributos.*

La recurrente considera infringido el artículo 13.tres de la Ley de Cesión de Tributos (RCL 1996, 3183), que para las adquisiciones "mortis causa", permite a las Comunidades Autónomas regular las reducciones de la base imponible siempre que se mantengan en condiciones análogas a las establecidas por el Estado. En concreto, el tenor literal del citado precepto es el siguiente:

"En relación con la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán regular la determinación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, y la fijación de la tarifa cuya progresividad deberá ser similar a la del Estado, siendo idéntica a la de este último en cuanto a la cuantía del primer tramo de la base liquidable y tipo marginal mínimo.

En el caso de adquisiciones "mortis causa", podrán regular las reducciones de la base imponible, debiéndose mantener las del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste y pudiendo crear otras que respondan a circunstancias de carácter económico o social, propias de las Comunidades Autónomas, siempre que no supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo."

Para la recurrente el artículo 27.1 LISD (RCL 1987, 2636) estatal dispone que la aplicación de las reducciones del 95% por la transmisión "mortis causa" de vivienda habitual y empresa individual debe aplicarse a todos los herederos en estricta igualdad, con independencia de quién sea el adjudicatario efectivo de dichos bienes.

Sin embargo, en el ámbito territorial de Cataluña, el artículo 2 del Decreto 356/1999 (LCAT 1999, 700) restringe la aplicación de estas reducciones a los beneficiarios efectivos de la vivienda

habitual o la empresa familiar del causante, negándose a los restantes causahabientes, en los siguientes términos:

"Cuando en el caudal relicto del causante figuren cualesquiera de los bienes que determinan la aplicabilidad de la reducción y fuesen dos o más las personas llamadas a sucederle a título universal o como legatarios de parte alícuota, serán beneficiarios de la reducción, si procede, el adjudicatario o adjudicatarios efectivos de aquellos bienes según la partición, siempre que cada uno de éstos cumpla los requisitos subjetivos legalmente previstos."

Para la recurrente, el precepto reproducido, al impedir la aplicación de la reducción a todos aquellos herederos que no resultaron adjudicatarios efectivos de los bienes que nos ocupan, provoca un claro empeoramiento respecto de la regulación contenida en la LISD estatal, que sí permite la aplicación de dicha reducción a todos los herederos.

La sentencia (PROV 2017, 56837) recurrida considera que el Decreto citado no altera ni la naturaleza ni las condiciones de las reducciones aquí analizadas, sino que únicamente establece una regla de cálculo para situaciones determinadas que no es contraria a la normativa estatal de aplicación.

Para la recurrente resulta evidente que la infracción denunciada fue determinante del fallo de la sentencia (PROV 2017, 56837), pues el cumplimiento del artículo 13.tres de la Ley de Cesión de Tributos hubiese llevado a la estimación del recurso de instancia, permitiendo la aplicación de las reducciones controvertidas a todos los herederos en estricta igualdad. Y la norma catalana introduce una restricción subjetiva en la aplicación de los beneficios fiscales por transmisión de vivienda habitual y empresa familiar que nos ocupan se desprende del propio tenor literal de los artículos 2 del Decreto 356/1999 y 27.1 LISD estatal. La única cuestión que resta por dilucidar es si dicha restricción subjetiva infringe lo dispuesto en el artículo 13.tres de la Ley de Cesión de Tributos.

Para resolver esta cuestión, debemos partir del tenor literal del artículo 13.tres de la Ley de Cesión de Tributos que, recordemos, permite a las Comunidades Autónomas regular las reducciones de la base imponible del ISD siempre que se mantengan "en condiciones análogas" a las aprobadas por el Estado. Se trata de determinar el alcance del concepto jurídico indeterminado "condiciones análogas".

El fundamento de derecho Quinto de la sentencia (PROV 2017, 56837) recurrida sostiene que:

"Los recurrentes aducen también la falta de competencia normativa de la Generalitat para determinar la aplicación de las reducciones del Impuesto de Sucesiones. Afirman que el Decret 356/1999, de 30 de noviembre (LCAT 1999, 700), es contrario al artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y a la Ley 14/1996, de 30 de diciembre (RCL 1996, 3183), de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

Ya hemos examinado en el fundamento de derecho anterior que el Decret 356/1999, de 30 de noviembre, no puede

considerarse contrario al artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en lo referente al principio de neutralidad de las particiones hereditarias.

En cuanto a la competencia de la Generalitat de Cataluña para determinar la aplicación de las reducciones del Impuesto de Sucesiones, no puede ser negada y así lo reconoce la misma Sentencia de este Tribunal, Sección 1ª, de 9-3-2007 (JT 2007, 542), cuando afirma que:

"es indudable la aplicación al caso del artículo 41 de la Llei 16/1997, de 24 de diciembre (LCAT 1997, 640 y LCAT 1998, 40, 46, 141), de Presupuestos de la Generalitat de Cataluña para 1998. Mediante dicha Ley, el Parlament de la Generalitat de Cataluña introdujo determinadas previsiones tributarias en ejercicio de la capacidad normativa de los tributos cedidos, derivada de la modificación de la LOFCA (RCL 1980, 2165), llevada a cabo por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre (RCL 1996, 3160), y de las Leyes 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, y 31/1997, de 4 de agosto (RCL 1997, 1978), de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalitat de Cataluña y de fijación del alcance y las condiciones de esta cesión".

A lo anterior, añadimos que el artículo 13 de la ya derogada Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, ya dispuso que las Comunidades Autónomas, en el caso de las adquisiciones "mortis causa", podrán regular las reducciones de la base imponible, debiéndose mantener las del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste, y pudiéndose crear otras que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de las Comunidades Autónomas, siempre que no supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo. Y ello es lo que ha sucedido en el caso que nos ocupa con el artículo 2 del Decret 356/1999, de 30 de noviembre, y ha ido sucediendo pacíficamente en las normas que lo han sustituido, como es el caso del artículo 6 del Decret 414/2011, de 13 de diciembre (LCAT 2011, 625 y LCAT 2012, 46, 204), que lo derogó.

Insistimos en que no se altera ni la naturaleza ni las condiciones de aplicación de la reducción cuestionada, sino que tan solo se establece una regla de cálculo para situaciones determinadas que no es contraria a la normativa estatal de aplicación, pero que en Cataluña varía el que con carácter general se había ido aplicando en base a una resolución interpretativa de la Dirección General de Seguros, en los territorios de otras Comunidades Autónomas."

Como sostiene la Generalidad de Cataluña, desde la entrada en vigor del artículo 13.3 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, las Comunidades Autónomas pueden regular las reducciones de la base imponible en las adquisiciones "mortis causa" si bien deben mantener las reguladas por el Estado en condiciones análogas. Esta analogía no significa igualdad con las del Estado, puesto que no tendría

sentido la capacidad normativa autonómica, sino igualdad en cuanto a la naturaleza de la reducción. De esta forma, la analogía se mantiene con la normativa propia de la Generalitat, pero modificada en lo que se refiere a los aspectos concretos para su aplicación por ésta. Por consiguiente, en el ejercicio de esta competencia normativa, la Generalitat de Cataluña reguló en el Art. 30 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre (LCAT 1998, 705 y LCAT 1999, 37, 290), desarrollado por el Decreto 356/1998(sic), de 30 de noviembre (LCAT 1999, 700).

**Cuarto.** *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

De conformidad con la cuestión suscitada por la Sección Primera en el Auto de admisión (PROV 2017, 148948) del presente recurso de casación y teniendo en cuenta el caso enjuiciado en el recurso de casación fijamos el siguiente criterio interpretativo. "En el ejercicio de sus competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, la comunidad autónoma, de Cataluña, puede, manteniendo esa reducción, introducir condiciones que comporten una restricción subjetiva del beneficio fiscal, de modo que sólo puedan disfrutarlo el adjudicatario o los adjudicatarios efectivos de los bienes según la partición".

**Quinto.** *Resolución de las pretensiones*

Aplicando el criterio acabado de exponer y, poniéndolo en relación con las pretensiones de las partes, llegamos a la conclusión de que el recurso de casación ha de ser desestimado.

**Sexto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), puesto que no se aprecia mala fe o temeridad no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en ese recurso de casación.

## FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución (RCL 1978, 2836), esta Sala ha decidido:

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) No ha lugar al recurso de casación interpuesto contra la sentencia de 10 de noviembre de 2016 (PROV 2017, 56837) dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en autos del recurso contencioso-administrativo núm. 22/2013 seguidos a instancias Doña Emma y Don Aureliano contra la Administración del Estado y la Administración de la Generalidad de Cataluña, sobre impugnación de Resoluciones dictadas en fecha 29 de octubre de 2012 por la Sección Segunda del TEAR de Cataluña, desestimatorias de Reclamaciones Económico-Administrativas números NUM000 y NUM001, interpuestas contra sendos Acuerdos de la Delegación Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria de Cataluña de fechas 18 de febrero de 2008.

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: TEMAS FISCALES ..... 32**

STC 44/2019 sobre la competencia para la revisión de los expedientes del IIVTNU en Navarra (Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre)

**JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN**. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional ..... 32

**TRIBUNAL SUPREMO..... 42**

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: Base imponible.

Sentencia de 27 de marzo de 2019 ..... 42

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: TEMAS FISCALES

### STC 44/2019 sobre la competencia para la revisión de los expedientes del IIVTNU en Navarra (Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre)

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

#### 1. Regulación navarra del IIVTNU a raíz de la STC 72/2017, de 5 de junio

Como es conocido, el Tribunal Constitucional declaró que el gravamen en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) de las situaciones de minusvalía es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE. Tal declaración se produjo en primer lugar respecto de la normativa foral vasca (SSTC 26/2017, de 16 de febrero, para Álava, y 37/2017, de 1 de marzo, para Gipuzkoa, sin que se hubiera planteado una cuestión similar sobre la de Bizkaia<sup>1</sup>), seguida de la normativa de territorio común (STC 59/2017, de 11 de mayo) y, por último, de la normativa foral navarra (STC 72/2017, de 5 de junio).

A nivel estatal todavía no se ha aprobado una modificación del texto refundido de la ley reguladora de las haciendas locales (TRLRHL) que adapte la normativa del IIVTNU a la doctrina sentada en tales pronunciamientos<sup>2</sup>. Sin embargo, los territorios forales sí han incorporado normas para evitar la tributación de los supuestos con minusvalía<sup>3</sup>. Así, las modificaciones introducidas en los territorios forales coinciden en declarar no sujetos al tributo los supuestos en los que la comparación entre el valor de adquisición y de transmisión del terreno arroja un resultado negativo. A este respecto, recientemente el Tribunal Constitucional ha admitido

una cuestión de inconstitucionalidad<sup>4</sup> referida no a casos de minusvalía, sino de plusvalías que, por su pequeño importe, también podrían estar siendo gravadas en contravención del art. 31.1 CE, como consecuencia del método de cuantificación previsto en el TRLRHL. Habrá, por tanto, que estar atentos a lo que dictamine el Tribunal sobre estos supuestos<sup>5</sup>.

En el plano procedimental la regulación aprobada por la Comunidad Foral de Navarra incluye una particularidad que ha motivado el planteamiento de tres cuestiones de inconstitucionalidad<sup>6</sup> por sendos juzgados de lo contencioso-administrativo de Pamplona. Se trata del apartado cuatro, 2 de la disposición transitoria única de la Ley 19/2017<sup>7</sup>, según la cual, con el fin de aplicar la nueva regulación

1 No obstante, al ser su normativa igual que en el resto de territorios, la Diputación Foral de Bizkaia también adaptó su normativa, al igual que Álava y Gipuzkoa, al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, mediante Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio.

2 Se presentó una proposición de ley del Grupo Popular (BOCG de 9 de marzo de 2018) con dicha finalidad, pero no fue aprobada, habiendo caducado (BOCG de 27 de marzo de 2019) por la disolución de las cámaras.

3 Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, de Gipuzkoa; Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, de 28 de marzo, de Álava/Araba; y Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio, Bizkaia. Para Navarra, se ha aprobado la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, sobre la que ha recaído la STC 44/2019, que es objeto de este comentario.

4 <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/nueva-cuestion-de-inconstitucionalidad-sobre-la-plusvalia-municipal-aun-existiendo-incremento-de-valor-la-liquidacion-puede-ser-confiscatoria/?sub=true>

5 En algunos territorios, como en la normativa de Bizkaia, se prevén reglas para atenuar la tributación en supuestos de plusvalía. Así, se permite al contribuyente optar entre: i) los valores resultantes de las tablas de índices de valor del impuesto vigentes a 31-12-1989; ii) los que deriven del método actual, pero con una reducción del 60% en el valor catastral; y iii) el valor real del suelo procedente de la aplicación de las normas técnicas para la determinación del valor mínimo atribuible al suelo reglamentariamente establecidas (disposición transitoria primera de la Norma Foral 8/1989, redactada por el Decreto Foral Normativo 3/2017).

6 Junto a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1319-2018, promovida por el Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 2 de Pamplona, resuelta por la STC 44/2019, se han planteado la núm. 1394-2018, por el Juzgado núm. 1 de Pamplona y la núm. 1632-2018, que proviene del Juzgado núm. 3 de la misma ciudad, todas ellas idénticas y que, por tanto, recibirán previsiblemente la misma respuesta que da la STC 44/2019.

7 La disposición transitoria única, apartado cuatro, 2 dispone textualmente lo siguiente: "Los recursos contra liquidaciones a las que sea de aplicación esta disposición transitoria, que se encuentren pendientes de resolución en el Tribunal Administrativo de Navarra o en los órganos jurisdiccionales, se resolverán con arreglo a lo dispuesto en ella. A estos efectos, en los casos en que resulte procedente, el Tribunal Administrativo de Navarra y los órganos jurisdiccionales remitirán a los Ayuntamientos correspondientes los expedientes pendientes de resolución para que estos últimos practiquen, en su caso, las nuevas liquidaciones que resulten pertinentes con arreglo a lo dispuesto en esta disposición transitoria. En estos supuestos declararán conclusos los procedimientos, sin perjuicio de los nuevos recursos que puedan interponer los interesados contra las liquidaciones que se dicten por parte de los Ayuntamientos".

consistente en declarar no sujetos los supuestos de minusvalía, los asuntos pendientes ante el Tribunal Administrativo de Navarra y ante los órganos jurisdiccionales deberán ser devueltos a los Ayuntamientos para que estos últimos practiquen, en su caso, las nuevas liquidaciones que resulten pertinentes con arreglo a lo previsto en la disposición transitoria. En estos supuestos la norma añade que se declararán concluidos los procedimientos respectivos, sin perjuicio de los nuevos recursos que puedan interponer los interesados contra las liquidaciones que se dicten por parte de los Ayuntamientos.

Así, en la citada Ley Foral 19/2017 se establece la no sujeción al IIVTNU de los supuestos de minusvalía (art. 1). La disposición transitoria única de dicha ley prevé que la no sujeción se aplique: i) a las liquidaciones firmes correspondientes a hechos imponible producidos a partir de 15 de julio de 2017, fecha de publicación en el BOE de la STC 72/2017 (apartado dos de la disposición transitoria); y ii) a las liquidaciones correspondientes a hechos imponible anteriores a tal fecha, siempre que no hayan ganado firmeza (apartado tres).

En primer lugar, puede suscitar alguna duda el hecho de que el legislador parezca querer determinar la aplicación temporal de la inconstitucionalidad declarada por el Tribunal Constitucional. Por ello, se debe interpretar que la regulación del régimen transitorio de la Ley Foral 19/2017 no prejuzga que, por aplicación directa de la STC 72/2017, pueda haber otros supuestos en los que el gravamen aplicado a una minusvalía también deba anularse.

Pero el aspecto en que pretendemos ahora centrarnos es la previsión de que tanto el Tribunal Administrativo de Navarra como los órganos judiciales ante los que pendan recursos contra las liquidaciones del IIVTNU deban declararlos concluidos y remitir los expedientes a los Ayuntamientos para que estos practiquen “en su caso” las liquidaciones que resulten pertinentes conforme a la Ley Foral 19/2017; liquidaciones contra las que, añade la norma, los interesados podrán interponer nuevos recursos, si no estuvieran conformes (disposición transitoria, apartado cuatro, 2).

Precisamente es uno de los órganos judiciales –el juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 2 de Pamplona– ante el que está pendiente de resolución la impugnación de una liquidación del IIVTNU el que, ante la solicitud del Ayuntamiento de Pamplona de que, con base en la norma citada, se declare concluido el procedimiento y se devuelva el expediente al mismo, se pregunta si el mandato legal es acorde con la Constitución.

## 2. Inconstitucionalidad por vulneración del art. 149.1.6 CE (STC 44/2019, de 27 de marzo)

Planteada la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1391-2018 por auto del citado juzgado de 22 de febrero de 2018, y admitida por providencia de 8 de mayo del mismo año,

se dio traslado para alegaciones, según prescribe el art. 37.3 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC). El órgano judicial dudaba de que el mandato de concluir los procesos y devolver los expedientes al Ayuntamiento no fuera una norma procesal dictada por la Comunidad Foral en contravención de la competencia exclusiva del Estado para regular la “legislación procesal, sin perjuicio de las necesarias especialidades que en este orden se deriven de las particularidades del derecho sustantivo de las Comunidades Autónomas” (art. 149.1.6 CE).

En el trámite de alegaciones, el Gobierno y el Parlamento de Navarra se pronunciaron en favor de la constitucionalidad de la norma, mientras que el Abogado del Estado y la Fiscal General del Estado consideraron que vulneraba el art. 149.1.6 CE.

- a) Por un lado, las instituciones autonómicas sostenían que se trata de una norma aprobada para cumplir con la STC 72/2017 y que no establece el deber de los órganos jurisdiccionales de remitir en todo caso los expedientes a los Ayuntamientos, sino única y exclusivamente en los supuestos que ello resulte procedente. Por ello, consideran que cabe interpretar que los tribunales contencioso-administrativos pueden decidir la remisión a los Ayuntamientos para practicar nuevas liquidaciones “solo cuando resulte procedente”. Ponen así en duda el cumplimiento del juicio de aplicabilidad y relevancia que exige el art. 35.3 LOTIC para el válido planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. Además, argumentan que tanto el art. 76 de la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA) como, de forma supletoria, el art. 22 de la ley de enjuiciamiento civil (LEC) prevén la “satisfacción extraprocesal” y la “pérdida sobrevenida de objeto”, por lo que la Ley Foral 19/2017 no estaría introduciendo realmente ninguna novedad, sino una adaptación de las figuras anteriores para el caso concreto del IIVTNU.
- b) En sentido contrario, el Abogado del Estado y la Fiscal General del Estado adujeron que la norma cuestionada incide en el desarrollo normal del proceso, al ordenar su conclusión anticipada e imponer un supuesto de terminación anormal no previsto en la normativa estatal.
- c) La STC 44/2017, adoptada por el Pleno del Tribunal, comienza rechazando el argumento de las instituciones forales de que la norma no impone taxativamente la remisión de los expedientes a los Ayuntamientos. Argumenta al respecto que el órgano judicial ha justificado que precisamente el supuesto que debe resolver es uno de los que, por referirse a una minusvalía, entrarían en el ámbito objetivo de la norma navarra de cuya adecuación a la Constitución duda. Por tanto, aunque no todos los recursos pendientes deban devolverse a los Ayuntamientos, el que aquí debe resolverse sí estaría entre aquellos a los que se aplica la norma discutida.

Asimismo, descarta que, al haber dictado el auto planteando la cuestión antes de la vista oral del procedimiento abreviado, se haya incumplido el requisito del art. 35.2 LOTC, según el cual la cuestión debe promoverse una vez concluido el procedimiento y dentro del plazo para dictar sentencia. El Tribunal considera que este requisito debe interpretarse de forma flexible en los casos, como aquí sucede, en que la continuación del proceso hasta la sentencia no hubiera aportado ningún elemento de juicio adicional.

- d) Tras despejar los citados óbices procesales, entra en el fondo de la cuestión. En primer lugar, la Sentencia aclara que ninguna de las partes personadas discute que la misma tiene naturaleza procesal. A continuación, examina si, como alegan las instituciones forales, la norma foral puede tener amparo en el art. 76 LJCA y 22 LEC (esta segunda de aplicación supletoria al proceso contencioso-administrativo), que regulan la “satisfacción extraprocésal” y la “pérdida sobrevenida de objeto”. El Tribunal responde negativamente a esta pregunta. Precisa que ninguno de tales preceptos imponen una finalización ex lege del proceso, sino que solo prevén, en el caso concreto del art. 76 LJCA, la posibilidad de que el órgano judicial acuerde dicha finalización, tras oír a las partes y a condición de que la actuación extraprocésal acaecida otorgue a la parte actora todo lo que esta demandaba y que el reconocimiento de la pretensión no infrinja manifiestamente el ordenamiento jurídico.

Además, lo que en ningún caso prevé ninguna de las normas estatales invocadas por el Parlamento y el Gobierno de Navarra es que el expediente se devuelva al Ayuntamiento que dictó la liquidación impugnada, lo que podría dar lugar a un nuevo acto de liquidación que el contribuyente se vería obligado a impugnar, iniciando nuevamente la vía administrativa y la posterior vía judicial. Es decir, tanto el art. 76 LJCA como el art. 22 LEC excluyen la necesidad de un nuevo proceso, pues el ya iniciado solo se archiva si, previa audiencia a las partes, se verifica que la satisfacción extraprocésal es tal. Incluso cuando el art. 74.7 LJCA, referido al desistimiento cuando la Administración demandada hubiera reconocido totalmente en vía administrativa las pretensiones del demandante, prevé que si después aquella dicta otro acto posterior total o parcialmente revocatorio del reconocimiento, el actor podrá pedir que continúe el procedimiento en el estado en que se encontrase. Luego en tal caso, se reanuda el proceso archivado, sin que de ningún modo se imponga al recurrente la carga de empezar otro promoviendo demanda contra la nueva resolución dictada, como hace la norma navarra.

- e) Una vez comprobado que la norma foral cuestionada no puede considerarse un trasunto de otras normas estatales ya existentes, la Sentencia analiza si cumple con la

doctrina constitucional sobre el art. 149.1.6 CE, que circunscribe la competencia autonómica a “especialidades que en este orden se deriven de las particularidades del derecho sustantivo de las Comunidades Autónomas”.

Como ha sintetizado la reciente STC 2/2018, FJ 4 c), a la que se remite la STC 44/2019, los pasos que se deben analizar para valorar si la competencia autonómica se ha ejercido correctamente son tres: (i) identificar el derecho sustantivo autonómico al que se vincula la especialidad procesal; (ii) determinar cuál es la legislación procesal estatal de la que se separa la especialidad autonómica; e (iii) indagar si entre las peculiaridades del ordenamiento sustantivo autonómico y las singularidades procesales incorporadas por el legislador autonómico en la norma impugnada existe una conexión directa tal que justifique las especialidades procesales.

Entrando a responder a tales cuestiones para este caso concreto se constata que: (i) el derecho sustantivo autonómico supuestamente legitimador de la especialidad procesal sería la regulación del IIVTNU y el régimen transitorio previsto en la Ley Foral 19/2017; (ii) la normativa procesal estatal de la que se aparta sería la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa; y (iii) en cuanto a si entre el derecho sustantivo autonómico y la especialidad creada hay una conexión tal que justifique la segunda, que es la cuestión clave, el Tribunal concluye que no. Una cosa es que el legislador foral quiera regular el régimen transitorio de la no sujeción que introduce la citada Ley Foral para los casos de minusvalía y otra que eso justifique la obligación que se impone a los órganos judiciales de finalizar los procesos en curso y devolver los expedientes a los Ayuntamientos.

El Tribunal se pregunta por qué no pueden ser los órganos judiciales quienes apliquen el nuevo marco legal, obligándoseles en cambio a devolver el expediente a la Administración. Al respecto, si bien puede ser necesario realizar operaciones de valoración a fin de comprobar si existe o no plusvalía gravable, tales operaciones podrían llevarse a cabo en el seno del proceso, mediante las oportunas pruebas periciales, que el órgano judicial puede acordar, conforme al régimen de prueba del art. 61 LJCA. De esta forma, el propio Juzgado podría valorar si existe o no plusvalía, aplicando en el segundo caso el art. 1 de la Ley Foral 19/2017 que determina la no sujeción al IIVTNU.

En realidad, aunque la Sentencia no lo dice expresamente, no estamos más que ante un supuesto de cambio normativo sobrevenido que afecta a un asunto pendiente ante los Tribunales. En ningún caso esto debe dar lugar a que la Administración tome nuevamente las riendas para reexaminar su actuación y dictar un nuevo acuerdo, puesto que, cuando el asunto está sub iudice, son los Tribunales los que, como dispone el art. 117.3 CE,

deben ejercer la función exclusiva de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado. Esto es, sobre la base del acto administrativo ya dictado, será el órgano judicial el que aplique el cambio legal producido, en este caso la no sujeción al IIVTNU de los supuestos de minusvalía que establece el art. 1 de la Ley Foral 19/2017.

Además, como aclara el Tribunal, nada impediría a la Administración municipal dictar una nueva liquidación que rectifique la anterior ya impugnada y comunicarlo al órgano judicial por sí, conforme al art. 76 LJCA, pudiera dar lugar a una satisfacción extraprocesal. Siendo esto cierto, parece difícil que, sin tener el expediente a la vista, el Ayuntamiento vaya a acordar una nueva resolución.

En cualquier caso, no cabe duda de que la norma cuestionada priva al poder judicial de su competencia para revisar si una actuación administrativa es ajustada a Derecho, sin que esto se justifique por la existencia de un cambio normativo, ya que la situación de cambios normativos se produce a menudo y si se procediera así en todos los casos se estaría ampliando la autotutela de la Administración más allá de lo razonable, obligando al ciudadano a pleitear otra vez contra la nueva resolución administrativa y retrasando en definitiva la solución de la controversia.

Es cierto que en la mayoría de los casos la nueva actuación municipal tendría como resultado la anulación de la liquidación inicial si se concluye que no hay plusvalía o bien su mantenimiento sin cambios en caso contrario, pero en este segundo supuesto se estaría obligando de nuevo a recurrir, con la correspondiente pérdida de tiempo y dinero.

Por último, conviene aclarar que, aunque el apartado cuatro, 2, de la disposición transitoria única de la Ley Foral 19/2017 se refiere a los asuntos pendientes tanto ante el Tribunal Administrativo de Navarra como ante los órganos judiciales, la duda de constitucionalidad se circunscribe a la actuación que se impone a estos últimos, pues respecto del primero, de naturaleza económico-administrativa, la norma no es procesal en el sentido del art. 149.1.6 CE.

- f) En conclusión, la STC 44/2019 declara inconstitucional y nula la parte del apartado cuatro, 2, de la disposición transitoria única de la Ley Foral 19/2017 que se refiere a los órganos judiciales, por ser una norma procesal no justificada en una norma sustantiva autonómica, vulnerando así el art. 149.1.6 CE.

Por último, también podría considerarse vulnerado el art. 24.1 CE, que consagra el derecho a la tutela judicial efectiva, pero una vez declarada la inconstitucionalidad por el motivo competencial indicado, la Sentencia ya no examina esta otra infracción. Solo en el supuesto de que fuera el Estado, en uso de su competencia para regular la normativa procesal, el que aprobara una norma como la aquí enjuiciada, al no ser aplicable el motivo competencial, habría que examinar la posible infracción del art. 24.1 CE, probablemente con un resultado equivalente, puesto que a priori parece que el derecho a la tutela judicial efectiva puede quedar en entredicho con una norma que sustrae un expediente sobre el que ya se ha impetrado dicha tutela para devolverlo al ámbito de la autotutela de la Administración.

*Se transcriben los fundamentos jurídicos de la sentencia a la que se refiere el artículo anterior.*

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Pamplona, mediante auto de 22 de febrero de 2018, ha planteado cuestión de inconstitucionalidad en relación con el apartado cuatro, 2, de la disposición transitoria única de la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre (LNA 2017, 317), por la que se modifica la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo (LNA 1995, 102), de Haciendas Locales de Navarra, por posible contradicción con los arts. 149.1.6ª (competencia exclusiva del Estado en materia de legislación procesal), 24.1 (derecho a la tutela judicial efectiva) y 24.2 (derecho al juez ordinario predeterminado por la ley) de la Constitución (CE (RCL 1978, 2836)). Tanto la Letrada de la Comunidad Foral de Navarra, como el Letrado del Parlamento de Navarra, en la representación que respectivamente ostentan, han interesado que se inadmita la cuestión por falta de algunos requisitos formales exigibles,

y subsidiariamente que sea desestimada. Por su parte, el abogado del Estado y la Fiscal General del Estado solicitan su estimación, al entender vulnerado el art. 149.1.6ª CE.

La Ley Foral 19/2017 señala, en el párrafo primero de su Preámbulo, que la misma se dicta “para dar cumplimiento a la Sentencia del Tribunal Constitucional 72/2017, de 5 de junio de 2017 (RTC 2017, 72)”, con el fin de “ofrecer una respuesta normativa rápida con el objetivo de clarificar los efectos de la mencionada sentencia en relación con la gestión y la aplicación del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana”, al haberse declarado por este Tribunal la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, “únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”. Procede dicha Ley Foral 19/2017 también a incluir una disposición transitoria única que contiene el régimen aplicable a las liquidaciones de dicho

impuesto, articulado en cuatro apartados. El apartado uno se refiere a liquidaciones firmes cuyos hechos imponibles se produjeron con anterioridad al día 15 de julio de 2017 (fecha de publicación en el BOE de la STC 72/2017); el apartado 2 a liquidaciones que alcanzaron firmeza entre el 15 de julio de 2017 y el 31 de diciembre de 2017 (fecha ésta de entrada en vigor de la Ley Foral 19/2017, conforme a su disposición final segunda y a su publicación en el Boletín Oficial de Navarra núm. 249 Extraordinario, de 30 de diciembre de 2017) “ambos inclusive”; mientras que el apartado 3 regula el régimen transitorio de las liquidaciones “que no han alcanzado firmeza, correspondientes a hechos imponibles producidos hasta el día 31 de diciembre, inclusive” (liquidaciones, se entiende, no impugnadas aún administrativa ni judicialmente, por distinción con los supuestos de los apartados anteriores y con el del siguiente, del que ahora en parte nos ocuparemos).

Finalmente, un apartado cuatro trata de las liquidaciones “recurradas pendientes de resolución”. Consta a su vez de dos números: el 1, en cuanto a la resolución de los recursos administrativos de reposición aún pendientes (ante la propia Administración autora del acto), y el 2, que es el que aquí importa por ser el cuestionado por el Juzgado a quo, el cual dispone lo siguiente:

“2. Los recursos contra liquidaciones a las que sea de aplicación esta disposición transitoria, que se encuentren pendientes de resolución en el Tribunal Administrativo de Navarra o en los órganos jurisdiccionales, se resolverán con arreglo a lo dispuesto en ella.

A estos efectos, en los casos en que resulte procedente, el Tribunal Administrativo de Navarra y los órganos jurisdiccionales remitirán a los Ayuntamientos correspondientes los expedientes pendientes de resolución para que estos últimos practiquen, en su caso, las nuevas liquidaciones que resulten pertinentes con arreglo a lo dispuesto en esta disposición transitoria. En estos supuestos declararán conclusos los procedimientos, sin perjuicio de los nuevos recursos que puedan interponer los interesados contra las liquidaciones que se dicten por parte de los Ayuntamientos”.

Las dudas de constitucionalidad se suscitan por el auto que promueve la cuestión, específicamente en lo que concierne a la actuación que deben seguir los órganos judiciales que estén conociendo de recursos contencioso-administrativos contra liquidaciones del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, y a las cuales resultan de aplicación las declaraciones efectuadas por este Tribunal en su STC 72/2017 y la nueva regulación sustantiva del tributo que, a raíz de nuestra sentencia, aparece en el art. primero de dicha Ley 19/2017, como así sucede con la liquidación que se impugna en el procedimiento a quo. Por tanto, queda excluido de este proceso todo lo concerniente a la competencia que la propia norma cuestionada asigna al Tribunal Administrativo de Navarra, órgano encargado de resolver determinadas pretensiones de carácter económico-

administrativo contra actos dictados por los Ayuntamientos de la Comunidad de Navarra, y que resulta previa a la vía jurisdiccional ( Ley Foral 6/1990, de 2 de julio (LNA 1990, 158, 241), de la Administración Local de Navarra, arts. 337 y siguientes; y Decreto Foral 279/1990, de 18 de octubre (LNA 1990, 249), que aprueba el Reglamento de desarrollo parcial de aquella Ley Foral).

Antes de abordar el análisis de los argumentos de fondo presentados por el auto de 22 de febrero de 2018, procede hacer una precisión sobre el objeto de este proceso constitucional e, inmediatamente tras ello, dar respuesta a las alegaciones de inadmisión formuladas por los letrados de la Comunidad Foral de Navarra y el Parlamento de Navarra, en cuanto que de estimarse alguna de ellas, resultaría impositivo de un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión planteada:

A) Debe precisarse, ante todo, que conforme se colige del contenido de la providencia de 8 de mayo de 2018 (PROV 2018, 126992), dictada por el Pleno de este Tribunal al admitir a trámite la presente cuestión, han quedado fuera de nuestro examen los motivos de supuesta contradicción de la norma autonómica impugnada con los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva y al juez ordinario predeterminado por la ley, pues los mismos no fueron sometidos a consideración de las partes del proceso a quo y del Ministerio Fiscal en el trámite de audiencia abierto ex art. 35.2 LOTC (RCL 1979, 2383), lo que determina su consiguiente exclusión conforme a nuestra reiterada doctrina, al tratarse éste de un trámite esencial y no haber tenido la oportunidad de pronunciarse sobre ello [entre otras, SSTC 152/2011, de 29 de septiembre (RTC 2011, 152), FJ 2.c); y 28/2017, de 16 de febrero (RTC 2017, 28), FJ 3].

B) Las instituciones forales aquí personadas alegan, como primera causa de inadmisión de la presente cuestión de inconstitucionalidad, que el auto de 22 de febrero de 2018 efectúa una interpretación errónea del precepto controvertido, pues éste no obliga en todo caso a devolver el expediente al Ayuntamiento y archivar el respectivo recurso contencioso-administrativo instado por el interesado, sino solamente “en los casos en que resulte procedente”, poniendo ambas como ejemplo los casos de no sujeción al impuesto. Añaden que en el proceso a quo el Juzgado podía haber resuelto seguir adelante y dictar finalmente sentencia. La letrada de la Comunidad Foral, en concreto, califica esta supuesta errónea apreciación del Juzgado como ausencia del requisito de relevancia, ex art. 163 CE (RCL 1978, 2836) y 35.1 LOTC.

El motivo ha de ser rechazado. Como hemos recordado en nuestra reciente STC 9/2019, de 17 de enero (RTC 2019, 9), FJ 2, el juicio de relevancia ha de ser entendido “como el ‘esquema argumental dirigido a probar que el fallo del proceso judicial depende de la validez

de la norma cuestionada', y erigido en requisito esencial de este tipo de proceso constitucional, es a los jueces y tribunales a quienes compete realizarlo en cada asunto concreto, 'sin que le corresponda a este Tribunal sustituir o rectificar su criterio, salvo en los casos en que de manera notoria, sin necesidad de examinar el fondo debatido y en aplicación de principios jurídicos básicos, se advierta que la argumentación judicial en relación con dicho juicio de relevancia carece de consistencia' (STC 86/2016, de 28 de abril (RTC 2016, 86), FJ 3)".

A partir de ello, no cabe censurar la argumentación exteriorizada en el auto que promueve la cuestión, cuando explica que el precepto sobre el que gravita la duda de constitucionalidad resulta "de obligado cumplimiento" para los órganos judiciales, cuando se trata, como aquí, de liquidaciones no firmes recurridas en un procedimiento judicial y a las que, por ello, resulta de aplicación la orden de archivo y remisión del expediente al Ayuntamiento de origen, por concernirles la nueva regulación sustantiva del art. primero de la Ley Foral 19/2017 (LNA 2017, 317), que reformó la Ley Foral 2/1995 (LNA 1995, 102).

La Comunidad Foral y el Parlamento se limitan a sostener que el archivo de las actuaciones no procede siempre, poniendo el ejemplo, en abstracto, los supuestos de no sujeción al impuesto conforme a la STC 72/2017 (RTC 2017, 72) y la legislación sustantiva dictada tras ésta. Pero no argumentan, sin embargo, por qué la liquidación impugnada en el proceso a quo no entraría en el ámbito de cobertura del precepto cuestionado, cuando de los términos de la demanda contencioso-administrativa presentada se deduce, sin dificultad dialéctica, que lo alegado por la parte actora es que se le ha gravado por la adquisición de un terreno cuyo valor ha decrecido. Es decir, justamente el supuesto que ha quedado fuera de la sujeción a dicho tributo local y que, por tanto, en palabras de la disposición transitoria, cuatro, 2, cuestionada, resulta sin duda uno de los casos donde prima facie "resulta procedente", acordar el archivo de la causa y la remisión del expediente al Ayuntamiento de Pamplona, sin dar otra opción al órgano judicial.

Contrariamente a lo sostenido en sus alegaciones por el letrado del Parlamento de Navarra, en fin, celebrar la vista en el proceso abreviado núm. 143-2017 carecía de utilidad, toda vez que el trámite del art. 35.2 LOTC era el idóneo para tratar sobre la relevancia del precepto, esto es, su necesaria aplicación al caso concreto y de allí la necesidad de plantear la cuestión de inconstitucionalidad de manera inmediata. Así, de hecho, ya lo había solicitado el representante del Ayuntamiento de Pamplona, y reiteró después en el escrito evacuado dentro del trámite abierto al efecto, junto con el fiscal interviniente, en el mismo sentido. De acuerdo pues con lo expuesto, debe decaer el óbice alegado.

C) En segundo y último lugar, con no mejor resultado que el anterior, se invoca por ambas instituciones forales el incumplimiento del requisito de su planteamiento temporáneo, al haberse elevado el auto correspondiente en el proceso abreviado núm. 143-2017, antes de la celebración de la vista oral y, por ende, de dictarse sentencia, apartándose así de lo ordenado en el art. 35.2 LOTC (a tenor del cual, el órgano judicial "sólo podrá plantear la cuestión...una vez concluido el procedimiento y dentro del plazo para dictar sentencia...").

El motivo también ha de denegarse, al resultar de aplicación la doctrina constitucional reiterada, de la que constituye muestra el ATC 168/2016, de 4 de octubre (RTC 2016, 168), FJ 2, en el sentido de que "este Tribunal ha venido interpretando con flexibilidad este requisito temporal del art. 35.2 LOTC, cuando las normas cuestionadas son de carácter procesal (e incluso, más excepcionalmente, de naturaleza sustantiva), cuando la continuación del proceso hasta la sentencia no pudiera aportar ningún elemento adicional de juicio sobre la aplicabilidad de la norma cuestionada ni sobre su efecto determinante en el fallo, ni sobre su legitimidad constitucional, o cuando la propia norma tuviere una incidencia anticipada e irreversible en el propio proceso en curso (por todas, SSTC 8/1982, de 4 de marzo (RTC 1982, 8), FJ 1; 25/1984, de 23 de febrero (RTC 1984, 25), FJ 2; 19/1988, de 16 de febrero (RTC 1988, 19), FJ 1; 186/1990, de 15 de noviembre (RTC 1990, 186), FJ 2; y 110/1993, de 25 de marzo (RTC 1993, 110), FJ 2; y AATC 121/1990, de 13 de marzo, FJ 2; 47/1994, de 8 de febrero, FJ 1; 24/2000, de 18 de enero (RTC 2000, 24), FJ 1; 103/2004, de 13 de abril (RTC 2004, 103), FJ 2, y 76/2015, de 30 de abril (RTC 2015, 76), FJ 3)".

Este último es el supuesto que concurre en el presente caso. Dejando al margen que tanto el Ministerio Fiscal como la representación procesal del Ayuntamiento de Pamplona, parte codemandada en el proceso a quo, manifestaron en el trámite de audiencia del art. 35.2 LOTC (únicos que hicieron uso de él), que procedía el planteamiento de la cuestión antes de la celebración de la vista, es lo cierto que el precepto cuestionado en ningún momento permite continuar los procedimientos judiciales sujetos a su ámbito de aplicación hasta el momento inmediato anterior al de dictarse sentencia, sino que preceptúa que los órganos judiciales remitirán a los Ayuntamientos los expedientes pendientes de resolución, declarando conclusos los procedimientos, sin más. Por tanto, dada la consecuencia legal indicada de tener que archivar el proceso abreviado núm. 143-2017 y remitir las actuaciones al Ayuntamiento de Pamplona sin dilación, no podía exigirse al Juzgado a quo que continuara tramitando el procedimiento solo para amoldarse a la literalidad del art. 35.2 LOTC, máxime contando a su favor con la doctrina constitucional flexibilizadora ya mencionada.

Se desestiman por ello los óbices procesales invocados, lo que permite entrar ya en el estudio de los razonamientos

de fondo del auto que promueve la cuestión. Todas las partes personadas en este proceso aceptan que la norma autonómica sobre la que se plantean las dudas de constitucionalidad es un precepto de naturaleza procesal. Esta apreciación debe considerarse correcta, puesto que la regla que en ella se contiene determina, cuando se dan las condiciones ahí establecidas, que un recurso contencioso-administrativo abierto y en trámite, tenga una terminación anticipada y distinta de la que resultaría del dictado de una sentencia definitiva, resolutoria de las pretensiones de fondo de las partes. En concreto, según se viene diciendo, debe acordarse el archivo de las actuaciones dejando imprejuizada la demanda interpuesta contra la liquidación tributaria que ha sido objeto de impugnación, por lo que su repercusión directa y exclusiva (en los límites planteados por el Juzgado a quo, que no se extienden al Tribunal Administrativo de Navarra) sobre procedimientos judiciales conduce efectivamente a situar el debate competencial en los términos del art. 149.1.6ª CE (RCL 1978, 2836), donde se reconoce como competencia exclusiva del Estado la “legislación procesal, sin perjuicio de las necesarias especialidades que en este orden se deriven de las particularidades del derecho sustantivo de las Comunidades Autónomas”.

Sentado esto, en su escrito de alegaciones la letrada de la Comunidad Foral, antes de defender que el precepto cuestionado supone una especialidad procesal derivada de la competencia que ésta ostenta para la regulación de su régimen tributario sustantivo -como luego veremos-, y que por ello es constitucional, sostiene que aquel precepto autonómico no contradice las normas procesales del Estado que permiten declarar la terminación del recurso contencioso-administrativo por carencia sobrevenida de su objeto, cuando se produce la satisfacción extraprocésal de la pretensión. De un lado, se refiere al art. 76 LJCA (RCL 1998, 1741):

- “1. Si interpuesto recurso contencioso-administrativo la Administración demandada reconociese totalmente en vía administrativa las pretensiones del demandante, cualquiera de las partes podrá ponerlo en conocimiento del Juez o Tribunal, cuando la Administración no lo hiciera.
2. El Secretario judicial mandará oír a las partes por plazo común de cinco días y, previa comprobación de lo alegado, el Juez o Tribunal dictará auto en el que declarará terminado el procedimiento y ordenará el archivo del recurso y la devolución del expediente administrativo, si el reconocimiento no infringiera manifiestamente el ordenamiento jurídico. En este último caso dictará sentencia ajustada a Derecho”.

Y de otro lado, al supletorio art. 22 LEC (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892) que, en lo que aquí importa, dispone en sus tres primeros apartados lo que sigue:

- “1. Cuando, por circunstancias sobrevenidas a la demanda y a la reconvencción, dejare de haber interés legítimo en obtener la tutela judicial pretendida, porque se hayan

satisfecho, fuera del proceso, las pretensiones del actor y, en su caso, del demandado reconviniendo o por cualquier otra causa, se pondrá de manifiesto esta circunstancia y, si hubiere acuerdo de las partes, se decretará por el Letrado de la Administración de Justicia la terminación del proceso, sin que proceda condena en costas.

2. Si alguna de las partes sostuviere la subsistencia de interés legítimo, negando motivadamente que se haya dado satisfacción extraprocésal a sus pretensiones o con otros argumentos, el Letrado de la Administración de Justicia convocará a las partes, en el plazo de diez días, a una comparecencia ante el Tribunal que versará sobre ese único objeto.
3. Contra el auto que ordene la continuación del juicio no cabrá recurso alguno. Contra el que acuerde su terminación, cabrá recurso de apelación”.

Pues bien, en lo que tal alegación pueda querer significar, con palabras de nuestra reciente STC 2/2018, de 11 de enero (RTC 2018, 2), FJ 4.b), que la norma cuestionada resulta tan solo una “inocua reiteración de una norma procesal general”, hemos advertido justamente en dicha resolución que: “Si bien la doctrina de este Tribunal ha establecido que ‘la mera reiteración de reglas procesales generales en la legislación autonómica no hace buena, sin más, una tal previsión’ (SSTC 71/1982 (RTC 1982, 71), FJ 20, y 173/1998, de 23 de julio (RTC 1998, 173), FJ 16), esta proscripción de la reiteración o reproducción de normas procesales por el legislador autonómico (*leges repetitae*) no es absoluta, y hemos admitido la reiteración cuando solo persigue dotar de sentido o inteligibilidad al texto normativo aprobado por el Parlamento autonómico dentro de sus competencias (STC 47/2004 (RTC 2004, 47), FJ 8)”. Todo ello, en el bien entendido de que, tratándose de normas procesales, es doctrina reiterada de este tribunal que “la CCAA no pueden establecer disposición alguna al respecto, ni siquiera para reproducir con exactitud las previsiones estatales, operación que quedaría vedada por la doctrina sobre la *lex repetita*... según la cual la reproducción de normas estatales en normas autonómicas es inconstitucional cuando la CA carece de la correspondiente competencia salvo que -lo que no es el caso- la reiteración de la norma estatal sea imprescindible para el entendimiento del precepto... Salvo esta última excepción, al legislador autonómico le está vedado reproducir la legislación estatal que responde a sus competencias exclusivas. Y con mayor razón, le está vedado parafrasear, completar, alterar, desarrollar o de cualquiera otra manera directa o indirecta incidir en la regulación de materias que no forman parte de su acervo competencial” [STC 54/2018, de 24 de mayo (RTC 2018, 54), FJ 6. c y 13/2019, de 31 de enero (RTC 2019, 13), FJ. 2.b)].

No cabe sin embargo conceder que estemos ante la repetición de normas estatales, pues un contraste literal entre el precepto cuestionado y los arts. 22.1 LEC y 76 LJCA permite

evidenciar que ninguno de estos dos últimos acuerda poner fin al procedimiento ex lege en ninguna materia, y que tal decisión en el contencioso-administrativo ha de resolverla siempre el juez competente tras oír a las partes. Únicamente lo hará, además, si concluye que los efectos jurídicos de la actuación extraprocésal acaecida otorgan a la actora todo aquello que ésta reclamaba en su demanda, y que tal reconocimiento no infringe “manifiestamente el ordenamiento jurídico” (pues en tal caso el proceso continúa y el juez “dictará sentencia ajustada a Derecho”, art. 76.2, in fine LJCA).

Menos todavía ordenan para el proceso contencioso-administrativo el art. 76 LJCA, u otro de sus preceptos, que sin constatarse tal satisfacción extraprocésal sea devuelto el expediente a la Administración demandada y que, si el nuevo acto sigue sin serle total o parcialmente favorable, como ya había reclamado, es decir, si en realidad no ha tenido lugar tal satisfacción extraprocésal, deba iniciar un proceso desde el principio para impugnarlo. Los dos preceptos estatales mencionados no prevén, por una razón lógica, la necesidad de un segundo proceso, ya que solo se archiva el ya iniciado si se verifica la realidad de la satisfacción extraprocésal. Sí se prevé por el art. 74.7 LJCA, cuando se trata del desistimiento por la parte actora del recurso contencioso-administrativo, que producido este “porque la Administración demandada hubiera reconocido totalmente en vía administrativa las pretensiones del demandante”, si luego resulta que aquella dicta otro acto posterior “total o parcialmente revocatorio del reconocimiento, el actor podrá pedir que continúe el procedimiento en el estado en que se encontrase, extendiéndose al acto revocatorio”, previo trámite de audiencia a las partes, en su caso, para formular alegaciones complementarias.

Se reanuda por tanto el proceso archivado, de ningún modo se le impone al recurrente la carga de empezar otro promoviendo demanda contra la nueva resolución dictada, acaso quizá de igual o mayor perjuicio que la anterior.

No se trata por tanto de normativas sustancialmente idénticas, la estatal y la foral que aquí se examina, ni resulta tampoco la segunda una integración o complemento de la primera, como a su vez esgrime el Letrado del Parlamento de Navarra (con cita de la STC 33/2018 (RTC 2018, 33), en un caso de interpretación conforme, ajeno al problema aquí suscitado), dados los efectos jurídicos tan diversos que producen cada una de ellas.

Descartada esta línea argumental, solo resta por dilucidar si el precepto cuestionado cumple con los requisitos establecidos por nuestra doctrina para reconocer que se trata de una “necesaria especialidad”, derivada “de las particularidades del derecho sustantivo” de la Comunidad Foral, en este caso al regular el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en la Ley Foral 19/2017 (LNA 2017, 317), condición inexcusable para su constitucionalidad bajo la óptica del art. 149.1.6ª CE.

A este respecto, la STC 2/2018 (RTC 2018, 2) recién citada, reproduce en su FJ 4.c) la doctrina precedente contenida en nuestra STC 47/2004, de 25 de marzo (RTC 2004, 47), FJ 4, donde se describen las tres operaciones necesarias para esclarecer si el precepto cuestionado resulta o no acorde con aquel reparto de competencias. Las dos primeras operaciones ya están hechas: (i) identificar el derecho sustantivo autonómico del que se aduce la especialidad procesal: la regulación del impuesto local varias veces mencionado, y el régimen transitorio aplicable a las liquidaciones no firmes a la entrada en vigor de la Ley Foral 19/2017 (LNA 2017, 317) y (ii) cuál es la legislación procesal estatal de la que justamente se separa la especialidad dictada: el régimen de terminación anticipada del proceso contencioso-administrativo por satisfacción extraprocésal de la pretensión, regulado en el art. 76 LJCA (RCL 1998, 1741) y el supletorio art. 22.1 LEC (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892). La tercera operación es la que procede realizar ahora y consiste en indagar “si entre las peculiaridades del ordenamiento sustantivo autonómico y las singularidades procesales incorporadas por el legislador autonómico en la norma impugnada existe una conexión directa tal que justifique las especialidades procesales” [STC 2/2018, FJ 4.c), reproduciendo en lo sustancial a la STC 47/2004, FJ 5].

A su vez, para calibrar cuándo esta última situación concurre, la misma STC 2/2018, FJ 4.c), citando de nuevo la STC 47/2004, enseña que: “La competencia asumida por las Comunidades Autónomas al amparo de la salvedad recogida en el artículo 149.1.6 CE (RCL 1978, 2836) no les permite, sin más, introducir en su ordenamiento normas procesales por el mero hecho de haber promulgado regulaciones de Derecho sustantivo en el ejercicio de sus competencias, esto es, innovar el ordenamiento procesal en relación con la defensa jurídica de aquellos derechos e intereses que materialmente regulen, lo que equivaldría a vaciar de contenido o privar de todo significado a la especificidad con que la materia procesal se contempla en el artículo 149.1.6 CE, sino que, como indica la expresión ‘necesarias especialidades’ del citado precepto constitucional, tan sólo pueden introducir aquellas innovaciones procesales que inevitablemente se deduzcan, desde la perspectiva de la defensa judicial, de las reclamaciones jurídicas sustantivas configuradas por la norma autonómica en virtud de las particularidades del Derecho creado por la propia comunidad autónoma o, dicho en otros términos, las singularidades procesales que se permiten a las comunidades autónomas han de limitarse a aquéllas que, por la conexión directa con las particularidades del Derecho sustantivo autonómico, vengan requeridas por éstas (STC 47/2004, FJ 4). (...). Le corresponde al legislador autonómico o, en su defecto, a quienes asuman la defensa de la Ley en su caso impugnada, ofrecer la suficiente justificación sobre la necesidad de alterar las reglas procesales comúnmente aplicables, cuando menos siempre que del propio examen de la Ley no se puedan desprender o inferir esas ‘necesarias

especialidades' (SSTC 127/1999, de 1 de julio (RTC 1999, 127), FJ 5; 47/2004, FJ 4, y 21/2012 (RTC 2012, 21), FJ 7). Teniendo presente que la necesidad a que se refiere la cláusula competencial del artículo 149.1.6 CE 'no puede ser entendida como absoluta, pues tal intelección del precepto constitucional dejaría vacía de contenido y aplicación la habilitación competencial que éste reconoce en favor de las Comunidades Autónomas' (STC 47/2004, FJ 5)". En el mismo sentido, STC 92/2013, de 22 de abril (RTC 2013, 92), FJ 4.

La aplicación de la doctrina de referencia, conduce a la conclusión de que el precepto cuestionado no resulta conforme con el reparto competencial previsto en el art. 149.1.6ª CE (RCL 1978, 2836). En efecto:

A) Se parte del dato indiscutido de la competencia de la Comunidad Foral para la regulación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana de los ayuntamientos situados dentro de su territorio (disposición adicional primera CE y art. 45 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto (RCL 1982, 2173, 2233) -LORAFNA-), regulación que se contenía en los arts. 172 y siguientes de la Ley Foral 2/1995 (LNA 1995, 102), y de entre los que se declaró la inconstitucionalidad y nulidad de tres de ellos por la STC 72/2017, de 5 de junio (RTC 2017, 72), todos de contenido sustantivo. (arts. 175.2, 175.3 y 178.4). Dentro de la libertad de configuración que esta última sentencia reconoció al legislador autonómico, siempre que no sometiera otra vez a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de dichos inmuebles, éste procedió a dictar nuevas normas a través de la Ley Foral 19/2017 (LNA 2017, 317) que, como ya se expuso, declara al principio de su Preámbulo que tiene por finalidad, precisamente, dar cumplimiento a lo acordado en la STC 72/2017.

Así las cosas, resulta, sin embargo, que nuestra sentencia en ningún momento determinó, ni de manera preceptiva ni opcional, que fuera necesario o conveniente que la nueva regulación de los elementos del tributo referido que alumbrara un nuevo texto legal subsanando el vacío normativo ocasionado por aquella declaración de nulidad, tuviera que incluir un régimen transitorio que afectara al devenir normal de los procedimientos judiciales abiertos y aún no finalizados, para conocer de la impugnación de liquidaciones practicadas en situaciones de decremento del valor del inmueble. Por tanto, la regla procesal del apartado cuatro, 2, de la disposición transitoria única citada, no puede reputarse dictada para el cumplimiento de la STC 72/2017, de 5 de junio.

B) Pese a los esfuerzos dialécticos desplegados en sus escritos de alegaciones por la letrada de la Comunidad Foral de Navarra y por el letrado del Parlamento de Navarra, no es posible entender de qué modo resulta necesario o conveniente, para la efectividad del despliegue de los efectos jurídicos sustantivos regulados en la Ley Foral 19/2017, el impedir a los tribunales de justicia ejercitar

la potestad jurisdiccional en los procesos pendientes ante ellos respecto de liquidaciones no firmes, pudiendo servir los pronunciamientos de la STC 72/2017, junto con lo previsto en aquella ley foral, para la estimación por sentencia de las respectivas demandas interpuestas, con el mismo resultado.

Dicho de otro modo, no se explica ni por el Preámbulo de la Ley Foral 19/2017 (que se limita a decir que el apartado cuatro "se ocupa de establecer los criterios para resolver los recursos... judiciales que, estando pendientes de resolución, se refieran a liquidaciones tributarias a las que sea de aplicación esta disposición transitoria"), ni por quienes defienden en este proceso su validez constitucional, por qué la aplicación del nuevo marco legal no puede corresponder a los tribunales contencioso-administrativos en los procesos aún no finalizados, ejercitando así su labor de control ex arts. 103, 106, y 117 CE, al momento de dictar sentencia, deduciendo de ello no solo la nulidad de la liquidación impugnada, en cuanto carente de cobertura legal, sino también aquellas consecuencias económicas desfavorables que esta última haya causado al recurrente, según éste haya aducido en su demanda (devengo indebido del tributo, intereses, etc.). Lleva razón en este punto el abogado del Estado en sus alegaciones, en el sentido de que se trata en realidad de deducir los efectos propios de la nulidad del precepto legal aplicado en actos administrativos concretos que son el objeto de la impugnación, tarea que corresponde llevar a cabo desde luego a los tribunales de justicia.

C) Nada impide a las Administraciones locales dictar nuevas liquidaciones que rectifiquen otras anteriores ya impugnadas, estando el asunto bajo control jurisdiccional, y tras ello comunicarlo al órgano judicial competente para que este haga la verificación de los requisitos de los arts. 76 LJCA (RCL 1998, 1741) y 22.1 LEC (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892). Por tanto, no es necesario introducir como supuesta "especialidad procesal" derivada de la competencia sustantiva tributaria, una norma como la aquí cuestionada, que además de no aportar nada al ejercicio de la potestad del ente administrativo, de ningún modo puede calificarse, en abstracto y apriorísticamente, de satisfacción extraprocesal de las pretensiones deducidas en los correspondientes procesos, y que, en palabras de nuestra STC 254/2015, de 30 de noviembre (RTC 2015, 254), FJ 3, "tiene la virtualidad de sustraer al órgano judicial su competencia" propia (en el caso, se trataba de la introducción de una causa de suspensión de las ejecuciones forzosas, sin reflejo en la legislación estatal).

D) Tampoco se coherente con esta hipotética finalidad de especialización del régimen sustantivo tributario, el hecho de que la referida norma objeto de la cuestión planteada ni siquiera garantice, como ya se ha dicho,

que la nueva liquidación vaya a ser favorable para los intereses del justiciable (mientras ésta no se dicte, la anterior, que ha quedado excluida del control judicial, seguirá produciendo sus efectos, como advierte el Abogado del Estado en su escrito de alegaciones). Añadiendo entonces el apartado cuatro, 2, que de no serlo tendrá el recurrente que iniciar una nueva impugnación jurisdiccional (recuérdese, el proceso anterior se cerró, y la norma no contempla que se reabra), con la consiguiente pérdida de tiempo y dinero. Todo, con el único objetivo de ahorrar a la Administración recurrida las consecuencias económicas que se anudarían a una sentencia estimatoria si el proceso anterior se tramita hasta el final, incluyendo en su caso la imposición de costas por vencimiento (art. 139.1 LJCA), imposición que no está clara cuando el proceso finaliza por satisfacción extraprocesal de la pretensión (el art. 76 LJCA no dispone de una regla sobre costas, y el art. 22.1 LEC ordena que no se impongan).

En definitiva, no hay base objetiva para calificar la norma procesal cuestionada, como una “necesaria especialidad” de la regulación foral del impuesto local varias veces referido, por lo que dicho precepto deviene contrario al reparto de competencias del art. 149.1.6ª CE, invadiendo de este modo

la atribuida al Estado en materia de legislación procesal, pues no concurre el supuesto de excepción que permite dictarla a la Comunidad Autónoma.

Procede por tanto la estimación de la presente cuestión de inconstitucionalidad, en los términos en que esta quedó delimitada en nuestra providencia de admisión a trámite de 8 de mayo de 2018 (PROV 2018, 126992). Declaramos en consecuencia que es inconstitucional y nulo el apartado cuatro, 2, de la disposición transitoria única de la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre (LNA 2017, 317), en los incisos, “o en los órganos jurisdiccionales” de su párrafo primero, y “y los órganos jurisdiccionales” de su párrafo segundo.

### FALLAMOS

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución (RCL 1978, 2836) de la Nación Española, ha decidido estimar la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Pamplona, y declarar que el apartado cuatro, 2, de la disposición transitoria única de la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre (LNA 2017, 317), es inconstitucional y nulo, en los incisos, “o en los órganos jurisdiccionales” de su párrafo primero, y “y los órganos jurisdiccionales” de su párrafo segundo.

## TRIBUNAL SUPREMO

### Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: Base imponible. Sentencia de 27 de marzo de 2019

La interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602, 670), permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual correspondiente.

#### FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**Primero.** *Carga de la prueba de la existencia de incremento de valor de los terrenos.*

Esta Sala se ha pronunciado sobre la carga de la prueba de la existencia de plusvalía en la reciente sentencia de 05/06(sic)/2018 (RJ 2018, 3952), en cuyo fundamento jurídico quinto decíamos lo siguiente:

"QUINTO.- Corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria ("LGT") [mandato que no conlleva una quiebra de los principios de reserva de ley tributaria o del principio de seguridad jurídica].

De la interpretación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) que acabamos de efectuar (parcial en lo que se refiere a los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL (RCL 2004, 602, 670) y total en relación con el artículo 110.4 del TRLHL) resultan, en esencia, tres corolarios: (1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto

(o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); y (3) tercero, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor). En relación con este último supuesto, esta Sala es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE (RCL 1978, 2836). La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017.

Esto sentado, debemos resolver a continuación las cuestiones de (a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 en su FJ 5 c), con la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE). Pues bien, en relación con los dos primeros interrogantes queremos dejar claro que:

1.- Corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere

con carácter general del artículo 105.1 LGT, conforme al cual "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RJ 2017, 5798) (RCA 2672/2017). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que "debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (STC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 7, y 37/2017 (RTC 2017, 31), FJ 5).", precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía.

Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casación al que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017, citado, en el que, presuponiendo que pesaba "sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU", consideró que tenía interés casación al objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia.

2.- Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo:

(a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 (RJ 2018, 2432) y 4202/2017 (RJ 2018, 2431)), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 (RJ 2018, 2866) y 2867/2017 (RJ 2018, 2862)) y de 13 de junio de 2018 (RJ 2018, 3251) (RCA núm. 2232/2017)];

(b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho

examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía.

3.- Aportada -según hemos dicho, por cualquier medio- por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía. Contra el resultado de la valoración de la prueba efectuada por la Administración en el seno del procedimiento tributario correspondiente, el obligado tributario dispondrá de los medios de defensa que se le reconocen en vía administrativa y, posteriormente, en sede judicial.

En la vía contencioso-administrativa la prueba de la inexistencia de plusvalía real será apreciada por los Tribunales de acuerdo con lo establecido en los artículos 60 y 61 LJCA (RCL 1998, 1741) y, en último término, y tal y como dispone el artículo 60.4 LJCA, de conformidad con las normas del Código Civil (LEG 1889, 27) y de la Ley de Enjuiciamiento Civil (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892).

La resolución judicial recurrida en casación ha interpretado, pues, de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que la STC 59/2017 permite no acceder a la rectificación de las autoliquidaciones del IIVTNU y, por tanto, a la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan plenamente constitucionales y, por consiguiente, los ingresos realizados por el contribuyente, debidos.

Pues bien, llegados a este punto, y en lo que se refiere a la presunta quiebra del principio de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE) y, por derivación, del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), debemos responder negativamente a la cuestión casación al planteada.

La STC 59/2017 -ya lo sabemos- ha dejado en vigor los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL en las situaciones de existencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido por el contribuyente, debiéndose entender, a la luz del fallo del pronunciamiento constitucional, que dicho incremento de valor debe corresponderse con una plusvalía real y efectiva, supuesto éste cuyo gravamen es el único que resulta compatible con el principio de capacidad económica (STC 59/2017, FJ 3).

Y para acreditar la existencia o no de esa plusvalía real -ya lo hemos dicho también- tanto el contribuyente como la Administración habrán de acudir a los medios de prueba y, más genéricamente, a las reglas generales que en relación con la prueba se contienen en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT (artículos 105 y siguientes).

De hecho, en un asunto similar al que ahora enjuiciamos -referido también a la valoración de rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible-, pero no idéntico -en aquella ocasión, entre otras alegaciones, se aducía la vulneración del principio de legalidad sancionadora, cuyas exigencias, según reiterada jurisprudencia constitucional, son más estrictas que las que dimanaban de los artículos 31.3 y 133 CE -, el Pleno del Tribunal Constitucional consideró que remitir a la LGT los "medios" con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el "valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", resulta "aceptable desde la perspectiva del artículo 133.1 CE, es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario" (no así, en cambio, "a la luz del principio -más estricto- de legalidad recogido en el artículo 25.1 CE, o lo que es lo mismo, en materia sancionadora").

A esta conclusión, en particular, llegó el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 9 de la STC 194/2000, de 19 de julio (RTC 2000, 194), por la que se resolvió el recurso de inconstitucionalidad interpuesto en su día contra la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril (RCL 1989, 835), de Tasas y Precios Públicos.

Y, a mayor abundamiento, señaló, asimismo, en el FJ 9 de esta Sentencia que "tanto la referencia al "valor 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 CE, le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos [STC 233/1999, de 16(sic) de diciembre (RTC 1999, 233), 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" (STC 194/2000, FJ 9).

Ciertamente, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas al que se refería la STC 194/2000 existía una mención expresa a la noción de "valor real" -en concreto, en el artículo 46.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 (RCL 1993, 2849) -, mención legal que, sin embargo, no se contiene en los preceptos del TRLHL que regulan el IIVTNU.

En relación con esta última figura impositiva, el artículo 104.1 del TRLHL dispone que el impuesto "grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos (...)",

y es la exégesis que el máximo intérprete de nuestra Constitución ha efectuado en la STC 59/2017 la que obliga a interpretar ese incremento de valor como un incremento de valor real para que la plusvalía gravada respete las exigencias que dimanaban del principio de capacidad económica.

La omisión legal, empero, no supone una quiebra del artículo 31.3 CE.

Y ello por cuanto que la constatación de que existe una plusvalía real es un *prius fáctico* para la aplicación de la regla objetiva de cálculo prevista en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (que únicamente han quedado en vigor para estos casos) -no un elemento esencial que sirva para cuantificar el impuesto como sucede en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales- cuya concurrencia resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la LGT en los artículos 105 y siguientes de la LGT, medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido en detrimento de la reserva de ley recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE.

Y, en fin, rechazada la vulneración del principio de reserva de ley tributaria establecido en los artículos 31.3 y 133.1 CE debe desestimarse, asimismo, la quiebra del principio de seguridad jurídica garantizado en el artículo 9.3 CE.

Conforme a reiterada jurisprudencia constitucional "la seguridad jurídica ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, procurando 'la claridad y no la confusión normativa' (STC 46/1990, de 15 de marzo (RTC 1990, 46), FJ 4), y como 'la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho' (STC 36/1991, de 14 de febrero (RTC 1991, 36), FJ 5).

En definitiva, sólo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica" (STC 96/2002, de 25 de abril (RTC 2002, 96), FJ 5; o STC 93/2013, de 23 de abril (RTC 2013, 93), FJ 10)" [STC 84/2015, de 30 de abril (RTC 2015, 84) FJ 3 b)].

Pues bien, teniendo en cuenta las concreciones que acabamos de efectuar en torno a quién corresponde la carga de la prueba de la existencia de minusvalía; cuál ha de ser el objeto de la prueba -la existencia de un minusvalía real- y, en fin, cuáles los medios de que

dispone el sujeto pasivo para acreditar la existencia de un decremento de valor del terreno, no puede afirmarse que los preceptos que han quedado en vigor tras la STC 59/2017 (en los términos en los que deben ser interpretados a la luz del pronunciamiento constitucional), teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, generen en el obligado tributario una "incertidumbre razonablemente insuperable" o una falta de certeza o certidumbre de tal intensidad que contravenga los dictados que dimanen del principio de seguridad jurídica".

En consecuencia, de conformidad con esta jurisprudencia, el recurrente puede probar que no existe plusvalía en el momento de la transmisión y por ello capacidad económica gravable.

Sin embargo, en el presente caso no estamos ante un problema de inexistencia de plusvalía sino ante una fórmula de cálculo distinta de la prevista en el artículo 107 de la ley de Haciendas Locales, que solo ha sido declarado inconstitucional en la medida en que así se graven situaciones de inexistencia de plusvalía. Y esa inexistencia puede ser demostrada por el recurrente por diversos medios, a los que alude la sentencia antes transcrita parcialmente, entre otras de esta Sala, y desde luego a través de una prueba pericial que demuestre que el valor catastral es inferior al del mercado.

Pero en el presente caso, la prueba pericial, aparte del defecto formal de tomar la referencia de un pleito distinto, sin permitir en ese caso la contradicción correspondiente a la otra parte, no es realmente un dictamen pericial, sino una fórmula de interpretación de la ley, que corresponde siempre al Juzgador y que es distinta de la prevista literalmente en la normativa aplicable.

La recurrente pretende hallar la diferencia entre el valor catastral inicial, calculado desde el valor final existente en el momento de la transmisión, sustituyendo la fórmula del artículo 107.

No hay que olvidar que esta fórmula ya estuvo vigente en la legislación anterior, y fue sustituida por la actual, no habiéndose declarado inconstitucional, salvo que se pruebe la inexistencia de incremento del valor de los terrenos con su aplicación, lo que aquí no ocurre, y ni siquiera se intenta, y aunque la fórmula propuesta por la sentencia recurrida pueda ser una opción legislativa válida constitucionalmente, no puede sustituir a la establecida legalmente, por lo que el recurso ha de ser estimado, y anulada la sentencia por otra que desestime el recurso contencioso-administrativo.

### **Segundo.** *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

De conformidad con la cuestión suscitada por la Sección Primera en el Auto de Admisión del presente recurso de casación fijamos el siguiente criterio interpretativo.

La cuestión que presenta interés casación al objetivo para la formación de la jurisprudencia es la siguiente:

La interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602, 670), permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual corresponda.

### **Tercero.** *Resolución de las pretensiones.*

Aplicando el criterio acabado de exponer y, poniéndolo en relación con las pretensiones de las partes, llegamos a la conclusión de que el recurso de casación ha de ser estimado y desestimado el recurso contencioso-administrativo.

### **Cuarto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en ese recurso de casación, ni en la instancia.

## **FALLAMOS**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución (RCL 1978, 2836), esta Sala ha decidido:

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia.
- 2º) Ha lugar al recurso de casación interpuesto recurso contencioso-administrativo 4924/2017 interpuesto por la letrada de la Diputación Provincial de Albacete y del Ayuntamiento de Casas Ibáñez (Albacete), en representación de este último, contra la sentencia dictada el 26 de junio de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 2 de Albacete, que casamos y anulamos.
- 3º) Ha lugar a desestimar el recurso 24/2016, interpuesto por don Juan Pedro, relativo a liquidación por el impuesto sobre incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana ["IIVTNU"], como consecuencia de la aceptación de la donación de un inmueble.

