

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BIT_{plus}

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- Tributación del expediente de conciliación registral
José Ramón Martín Marco. Director del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras, Mediación y Conciliación registral 4

- ¿Puede mentir la ley?
Francisco José Navarro Sanchís 8

TEMAS FISCALES

CONSULTAS DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos Jurídicos Documentados..... 13
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....26

TRIBUNAL SUPREMO: IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Transmisión de oficina de farmacia: sentencia de 26 de noviembre de 2020.....30
- Base imponible en la cesión de créditos hipotecarios: sentencia de 29 de octubre de 202034

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....40

TRIBUTOS MUNICIPALES





TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES..... 4

Tributación del expediente de conciliación registral

JOSÉ RAMÓN MARTÍN MARCO. *Director del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras, Mediación y Conciliación Registral* 4

¿Puede mentir la ley?

FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS 8

Tributación del expediente de conciliación registral

JOSÉ RAMÓN MARTÍN MARCO. *Director del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras, Mediación y Conciliación Registral.*

La consulta de la DGT de 4 de septiembre de 2020 (V2715-20), que transcribimos al final de este artículo, plantea una cuestión de enorme interés al tratar el tema de la tributación de los expedientes de conciliación que se lleven a cabo conforme a lo previsto en la Ley 15/2015 de Jurisdicción Voluntaria.

Aunque parece que deja sin contestar una de las cuestiones que se le plantean, la relativa al expediente de conciliación, creemos que no es así pues de su lectura resulta una conclusión clara al respecto.

Resumidamente, el objeto de la consulta es la tributación de un acto adquisitivo por usucapión ordinaria por una Fundación que tuvo su origen en una construcción extralimitada que esta hizo sobre una porción de terreno colindante, perteneciente a otra persona.

Se plantea la tributación procedente para el caso de que en lugar de declararse judicialmente la usucapión se llegase a un acuerdo con el titular registral del terreno usucapido bien *otorgándose una escritura notarial de usucapión o bien, realizándose un acto de conciliación registral.*

Esta consulta nos da pie para abordar una serie de cuestiones interesantes y de trascendencia indudable.

El supuesto de hecho es la tributación de un acuerdo alcanzado por unas partes en conflicto sobre la titularidad de un terreno que hace innecesario que se inicie o se siga un procedimiento judicial.

Este acuerdo puede haberse alcanzado una vez iniciado el proceso configurando un acuerdo extrajudicial que homologará el juez y que pondrá fin al mismo. Ahora bien, las partes en conflicto sobre la propiedad del terreno, pueden acudir a un procedimiento de conciliación conforme a la regulación introducida en nuestro ordenamiento por la Ley 15/2015 de la Jurisdicción Voluntaria. Este texto legal concibe la conciliación como procedimiento extrajudicial de resolución de conflictos con la naturaleza de un procedimiento de mediación, es decir, voluntario, confidencial y seguido ante un tercero neutral que ayuda a las partes a que alcancen un acuerdo por sí mismas.

La conciliación se atribuye a tres funcionarios públicos que no están investidos de potestad jurisdiccional pero que están dotados de fe pública o facultad certificante como son los Letrados de la Administración de Justicia, los notarios y los registradores de la propiedad y mercantiles. La diferencia fundamental con la mediación estriba de un lado en el carácter de funcionario público experto en Derecho que ostenta el conciliador y de otro en la documentación del acuerdo alcanzado, que quedará recogido en un documento público como es el decreto del Letrado de la Administración de Justicia, la escritura o la certificación expedida por el registrador de la propiedad o mercantil, documentos a los que deben reconocérseles idénticos efectos jurídicos. Las partes en conflicto deben poder elegir el tercero neutral que les ayude por razones de confianza, proximidad geográfica, razones de coste, garantía de imparcialidad u otras pero siempre con idénticos efectos jurídicos. Razones de economía procesal y congruencia jurídica así lo exigen.

La Ley configura este expediente de jurisdicción voluntaria para la resolución extrajudicial de los conflictos bajo el principio de alternatividad para que las partes puedan seguirlo ante uno u otro funcionario. Así resulta de la exposición de Motivos y del propio artículo 103 bis LH cuando después de decir que *1. Los Registradores serán competentes para conocer de los actos de conciliación sobre cualquier controversia inmobiliaria, urbanística y mercantil o que verse sobre hechos o actos inscribibles en el Registro de la Propiedad, Mercantil u otro registro público que sean de su competencia, siempre que no recaiga sobre materia indisponible, con la finalidad de alcanzar un acuerdo extrajudicial. Añade que "La conciliación por estas controversias puede también celebrarse, a elección de los interesados, ante Notario o Secretario judicial"*

A la vista de lo expuesto las partes en conflicto sobre la titularidad del terreno podrán acudir ante el letrado de la Administración de Justicia, el notario o el registrador para, con su ayuda, tratar de alcanzar, por sí mismas, un acuerdo que ponga fin a la controversia.

La regulación de este expediente la encontramos en texto de la Ley de Jurisdicción voluntaria, en su TÍTULO IX, artículos 139 a 148 para la conciliación a cargo de los letrados; en los artículos 81 a 85 de la Ley del Notariado para la conciliación notarial y en el artículo 103 bis de la Ley Hipotecaria para la conciliación registral.

Para determinar la tributación de los acuerdos alcanzados en sede de conciliación habrá que estar en primer lugar al negocio jurídico que, en su caso, se realice por las partes para poner fin al conflicto y en segundo lugar a la forma de documentación del acuerdo alcanzado como pone de manifiesto la propia consulta.

En el caso que nos ocupa, la Dirección General de Tributos entiende que se produce un incremento patrimonial a título gratuito por parte del usucapiente que estaría sujeto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones pero que al tener esta condición de una persona jurídica no queda sujeto a este impuesto y se someterá al impuesto de sociedades.

Establecida por tanto la tributación en atención a la naturaleza del negocio jurídico realizado, procede determinar la aplicable al documento que recoja el acuerdo o lo que es lo mismo la procedente según que se haya seguido uno u otro expediente de conciliación.

La consulta solo contempla el caso de que el acuerdo se haya alcanzado en sede de conciliación notarial y por tanto recogido en una escritura pública. En este caso, la Dirección General resuelve en estricta aplicación de la Ley cuando invoca el artículo 31. 2 del TRLITPAJD:

“Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”

Concluye la Dirección General que: “Por lo tanto, si realizan la operación mediante escritura pública, dicha escritura sí cumplirá con lo establecido en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto al realizarse en escritura pública, ser inscribible, tener contenido valuable y no estar sujeto al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, ni a operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados (ITPAJD), ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y, en consecuencia, quedará sujeta al ITPAJD, en su modalidad de actos jurídicos documentados; ahora bien, si la entidad se ha acogido a la Ley 49/2002 de la forma que establece su artículo 14 quedará exenta del mismo.”

Resuelve por tanto la consulta, eso sí, sin decirlo expresamente pero de manera diáfana y concluyente que si el acuerdo se hubiera alcanzado en sede conciliación ante el Letrado de la Administración de Justicia o el registrador de la propiedad o mercantil el documento en el que quedaría recogido dicho acuerdo, es decir el decreto del letrado o la certificación registral no estarían sujetas al impuesto de AJD.

De los tres presupuestos que deben cumplirse para la sujeción a AJD, tratarse de una escritura pública o acta notarial, tener por objeto cantidad o cosa valuable y contener actos o contratos inscribibles en el registro, solo se darían los dos últimos.

Esta circunstancia puede provocar que la realización de determinados negocios jurídicos pueda intentar disimularse con la conclusión de un acuerdo alcanzado ante el letrado de la administración de Justicia o el registrador de la propiedad o mercantil. Por esto, es tan importante la actuación del letrado y del registrador a la hora de calificar la existencia y veracidad del conflicto para aceptar a trámite el expediente de conciliación, así lo impone el artículo 139 de la Ley de Jurisdicción Voluntaria cuando dice que *“Se podrá intentar la conciliación con arreglo a las previsiones de este Título para alcanzar un acuerdo con el fin de evitar un pleito. La utilización de este expediente para finalidades distintas de la prevista en el párrafo anterior y que suponga un manifiesto abuso de derecho o entrañe fraude de ley o procesal tendrá como consecuencia la inadmisión de plano de la petición”*.

No puede sostenerse, como en alguna ocasión se ha hecho por la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública que el acuerdo extrajudicial homologado judicialmente o la certificación registral, ambos documentos públicos, tengan que ser elevados a escritura pública para que tengan carácter inscribible.

Es cierto que con este criterio se lograría la sujeción a AJD, al cumplirse el triple presupuesto previsto, sin embargo no parece sostenible jurídicamente, en este sentido son varias las sentencias que declaran inscribibles los acuerdos extrajudiciales homologados judicialmente, sin necesidad del trámite ulterior que supondría la necesidad de elevación a escritura pública.

Si lo que se quiere es hacer tributar por actos jurídicos documentados los acuerdos alcanzados en un expediente de jurisdicción voluntaria de conciliación ante letrados o registradores de la propiedad o mercantiles, deberá procederse a una modificación de la Ley del Impuesto.

CONSULTA Nº V2715-20 DE 4 DE SEPTIEMBRE DE 2020

Descripción de los hechos

La Fundación consultante segregó un terreno de su propiedad y vendió una parte. En el año 1966 edificó un colegio, parte en su terreno y parte en el terreno vendido. Tal ocupación fue realizada con el consentimiento del titular registral del terreno, poseyendo desde entonces la Fundación, de forma pública, pacífica, continuada y a título de dueño, el terreno sobre el que se edificó el centro escolar.

Cuestión planteada

Si se puede aplicar el criterio de la consulta V4053-15 si en vez de instar judicialmente la usucapión, se llega a un acuerdo con el titular registral del terreno y realizan una escritura notarial de usucapión o bien realizan un acto de conciliación registral.

Contestación completa

El artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que:

“El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley.”.

A su vez, el artículo 3.2 del mismo texto legal recoge que:

“(…)

2. Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades.”.

Por otra parte, el artículo 31.2 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre, en adelante TRLITPAJD, establece que:

“Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”.

A su vez el artículo 45.I.A.b) del TRLITPAJD establece que:

“Estarán exentos del Impuesto:

…

b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2º de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.”.

La consulta V4053-15 establece que la adquisición de unas fincas por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), por faltar uno de los elementos objetivos del presupuesto de hecho del hecho imponible, cual es la transmisión (no se produce la tradición a la que se refiere el Código Civil en su artículo 609), y tampoco está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar el elemento objetivo del presupuesto de hecho del hecho imponible (escritura, acta o testimonio notarial), al haberse declarado en sentencia judicial.

La usucapión es un acto unilateral que debe ser declarado por sentencia judicial, si no es así, y se realiza un acto voluntario entre las partes, la operación será calificada como donación, ya que la Fundación consultante no va a realizar ninguna contraprestación; dicha donación nunca estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que este impuesto grava las transmisiones lucrativas realizadas a personas físicas y al ser la Fundación una persona jurídica, dicha operación, quedará sujeta, en su caso, al Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, si realizan la operación mediante escritura pública, dicha escritura sí cumplirá con lo establecido en el artículo 31.2 del TRLITPAJD al realizarse en escritura pública, ser inscribible, tener contenido valuable y no estar sujeto al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, ni a operaciones societarias del ITPAJD, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y, en consecuencia, quedará sujeta al ITPAJD en su modalidad de actos jurídicos documentados; ahora bien, si la entidad se ha acogido a la Ley 49/2002 de la forma que establece su artículo 14 quedará exenta del mismo.

Conclusión:

Primera: La usucapión es un acto unilateral que debe ser declarado por sentencia judicial, si no es así, y se realiza un acto voluntario entre las partes, la operación será calificada como donación, ya que la Fundación consultante no va a realizar ninguna contraprestación; dicha donación nunca estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que este impuesto grava las transmisiones lucrativas realizadas a personas físicas y al ser la Fundación una persona jurídica, dicha operación, quedará sujeta, en su caso, al Impuesto sobre Sociedades.

Por lo tanto, si realizan la operación mediante escritura pública, dicha escritura sí cumplirá con lo establecido en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto al realizarse en escritura pública, ser inscribible, tener contenido valuable y no estar sujeto al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, ni a operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y, en consecuencia, quedará sujeta al ITPAJD, en su modalidad de actos jurídicos documentados; ahora bien, si la entidad se ha acogido a la Ley 49/2002 de la forma que establece su artículo 14 quedará exenta del mismo.

TEMAS FISCALES

¿Puede mentir la ley?*

FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS.

Acogiéndome a sagrado, como antiguamente hacían los perseguidos, emito *sine ira et studio* desde este prestigioso blog tributario, que ha tenido la deferencia de cederme su atalaya.

Se atribuye al Canciller de Hierro, Otto Von Bismarck, una ocurrencia que, sin embargo, no se debe a su propio ingenio, sino al del poeta John Godfrey Saxe norteamericano, del siglo XIX. No se mortifique el lector si no lo conoce. Yo tampoco, hasta hace unas horas. Más o menos dice así: “*Las leyes, como las salchichas, dejan de inspirar respeto a medida que uno va conociendo cómo se hacen*”. La fórmula que solemos conocer, idónea para ser citada en conferencias, es ligeramente distinta, pero la idea es, en esencia, la misma.

Trasladado ese apotegma al caso del proyecto de ley fiscal enviado por el gobierno a las Cortes el 23 de octubre pasado, que encabeza un título caudaloso y arborescente, con hasta cuatro finalidades explícitas, la frase de Saxe parece reclamar un encendido elogio de las salchichas y sus procesos de elaboración.

Es conocido que la legislación del derecho público -pongamos que administrativo y tributario- sufre lo que, en muy conocida acuñación de Carl Schmitt, es la *legislación motorizada*, nombre y concepto que incorporó a nuestras vidas el maestro García de Enterría en su Curso, que nos ha enseñado a todos. No es un problema, obviamente, actual, pero su práctica se agrava y está alcanzando plusmarcas olímpicas cuando se trata de legislación excepcional, de urgencia, de coyuntura. El propio don Eduardo, en 2004, en una tercera de ABC, daba fe de esta preocupación ya antigua y en los tiempos actuales, ciertamente desatada:

“[...] Carl Schmitt llamó la «legislación motorizada», Ortega «legislación incontinente» (el Estado «se ha convertido en una ametralladora que dispara leyes»), algún jurista actual «leyes desbocadas».

Lo que, por cierto, y paradójicamente, ha hecho imposible la vieja entelequia positivista de reducir la ciencia jurídica

a una simple articulación y explicación de los preceptos legales positivos.

Pero a ese destino, parece que fatal, como probaría su universalidad, se añade el asombroso descuido con el que trabajan los centros públicos encargados de fabricar esa lluvia incesante de preceptos dirigidos al pobre ciudadano, que se encuentra además, según precisa el art. 6.1 del Código civil, con la sorprendente regla de que «la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento [...]».

Insuperables palabras que mantienen, años después, todo su sentido.

Fruto de la motorización, esto es, de la incontinente e hiperactiva nomorrea, son las abundantes muestras de legislación a través de normas del gobierno con rango de ley, los célebres *decretos-leyes*, que en su sorprendente número y en la habitual relativización de la causa de urgencia y necesidad que los ampara constitucionalmente, sirven para burlar el amplio y debido control parlamentario.

Tiendo a desconfiar, por sistema, de la calidad de las leyes en cuyo título figuren presurosos términos como *medidas, urgentes, agilización*, y otras palabras similares que evocan la normación atropellada y coyuntural, adoptada no como ordenación de la razón al bien común -en la imperecedera definición tomista- sino como instrumento para salir al paso de contingencias inminentes y variables. Si los preceptos son, además, de una infinita longitud y embrollo, aun omitiendo comentar la sintaxis y el uso de las comas -colocadas como el arroz en las bodas, allí donde caigan- mi preocupación se acrecienta grandemente.

No es impertinente formular una seria objeción a este modo espasmódico de legislar, que tanto se prodiga desde hace años, y a los graves desequilibrios y trastornos que causa a la seguridad jurídica, principio que sistemática pero paradójicamente se invoca como designio impulsor. Una ley tributaria es algo muy serio y, por ello, cabe sospechar de las reformas parciales, en *mosaico*, de la regulación general y de algunos tributos, sin una visión sinóptica del ordenamiento y que a menudo

* Artículo publicado en Fiscalblog el 30 de octubre de 2020.

-como aquí sucede- suponen un manotazo a modo de reacción o berrinche de funcionarios hiperventilados a la jurisprudencia adversa.

Este designio belicoso de reformas urgentes y motorizadas no es muy diferente, en el campo de las reformas fiscales, del que acostumbra darse en la convulsa normación procesal, también diligenciada a base de una producción masiva e irreflexiva de leyes y reglamentos, sin orden ni concierto, que por sí sola viene a desvirtuar la idea central de orden, de sistema, no sólo predicable de lo fiscal. Pero en este concreto campo, un *sistema tributario justo*, para serlo, por fuerza ha de ser, antes de nada, sistema, no un ramillete de perlas de buen tamaño obtenidas, con fines de coyuntura, en lúgubres covachas administrativas que con frecuencia llegan, tal cuales, al BOE, con su propia prosa atormentada.

En el caso de las leyes tributarias, hemos pasado de la encomiable pero ingenua proclamación de los “*Derechos y Garantías del Contribuyente*” -en la Ley 1/1998, arrumbada en el desván de los trastos viejos e inservibles- a un drástico viraje hacia el poderío recaudador y sancionador, ya iniciado en la propia Ley General Tributaria de 2003, muy reformada *in peius*, y recrudescido en la actualidad, donde destacan diversos productos normativos de la llamada *prevención y lucha contra el fraude fiscal*, rúbrica en la que, en realidad, cabe todo.

Obviamente, nadie puede ni debe mostrarse defensor del fraude fiscal, pero sí se ha de reivindicar, con toda energía -si es que somos juristas-, que éste no sea presumido ni conjeturado, sino establecido con rigor en procedimientos dotados de las debidas garantías. El ciudadano no puede entrar en los expedientes bajo sospecha, con una estrella amarilla en el brazo o una campanilla al cuello. Además, por ejemplo, no es *fraude fiscal* el hecho de pagar lo debido tomando en consideración el precio satisfecho en una compraventa o en otro negocio traslativo, si es que la medida que nos ocupa brota de la noble intención de combatir el fraude y, por cierto, orientarse a la capacidad económica.

Quiero detenerme, para hacer honor al título interrogativo de esta entrada, en un solo aspecto de la regulación ingresada en el Congreso, contenido en el epígrafe VI de la proyectada exposición de motivos, en lo atinente a la fijación de la base imponible en los impuestos que, hasta ahora, tomaban como punto de partida el *valor real* de los bienes transmitidos.

Según la briosa y un poco falaz exposición de motivos, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -ITPyAJD- y en Sucesiones y Donaciones -ISD-, se reforma la base imponible, sustituyendo el valor real por valor (sic), noción que se equipara al valor de mercado (?). La explicación que ofrece el texto es ciertamente pintoresca. Hacienda Cañí. Me considero legitimado

como ponente de las dos sentencias que el *prelegislador* menciona. No parece haber otra intención *simulada* que convertir en inútil e inaplicable esa jurisprudencia, que desagrada por igual a la Administración titular de los tributos cedidos y a las autonómicas cesionarias, porque se interpretaba allí el concepto de *valor real* que figuraba en las respectivas normas reguladoras, que ahora se cambia. Valor -ahora, sin el adjetivo *real*, que parece evocador de la monarquía *delenda*- es equivalente a valor de mercado, conforme a nuestra doctrina, y no puede consistir en una cantidad exacta y fija a todo trance, como no lo son los precios de las cosas en el mercado libre.

A partir de este dato, que abochorna un poco recordar, la ley le da la vuelta, con agilidad y pericia propia de los maestros de los naipes que se desempeñan en los barcos que navegan por el *Mississippi*, sobre el tapete verde. No es éticamente aceptable que la ley -aun en fase de elaboración- falte a la verdad y haga decir a la jurisprudencia lo que ésta no dice. De forma equívoca, se aspira a la obtención de un concepto que ya no es el *valor real*, sino el *valor* (resic), que se dice equivaler al de mercado, pero es el que determina el catastro, el cual puede ser impugnado, aunque solo en algunos casos. La idea parece haber salido a los postres de una comida copiosa y bien regada, cuyos comensales fueran Cantinflas, Groucho Marx y Antonio Ozores.

No es la primera vez que se utiliza esa prestidigitación, esto es, una exposición de motivos para el *autobombo* de la Administración autora del proyecto de ley o para enrevesar las causas verdaderas de la reforma. Recuerdo, como ejemplo cercano, entre otros, que en la Ley 34/2015 se fundaba la posibilidad de sancionar, en caso de conflicto en la interpretación de la norma (perífrasis un tanto adventicia del antiguo fraude de ley), en la precipitada lectura de un pasaje particularmente borroso del *obiter dictum* de una sentencia.

En realidad, esa parte introductoria de una ley -está en juego, entre otros valores, el de interdicción de la arbitrariedad- contiene su motivación, y debe ser empleada para ofrecer una explicación del porqué de la norma y de la razón de su regulación, en instituciones cuyo articulado pudiera ofrecer dudas, dado que, sobre todo en los primeros tiempos de vigencia, la *mens legis* -lo que ha querido decir el legislador-, es una regla interpretativa auténtica y, por ende, fundamental. No es su cometido entrar en liza con los jueces que no pueden replicar.

Dice el proyecto que la “...*determinación del valor real ha sido fuente de buena parte de litigios de estos impuestos por su inconcreción. A este respecto, el Tribunal Supremo ha manifestado que no existe un valor real, entendido este como un carácter o predicado ontológico de las cosas, y ha establecido como doctrina jurisprudencial que,*

cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado (...) Por otra parte, este mismo órgano, en recientes pronunciamientos, entre ellos la sentencia 843/2018, de 23 de mayo de 2018, ha determinado que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes, que recoge la Ley... General Tributaria, no es idóneo (...) lo que dificulta en gran medida la facultad comprobadora de la Administración tributaria. Esta dificultad se añade a la ya existente respecto de otros medios de comprobación de valores, como es el caso de la que se realiza mediante dictamen de peritos...

La narración de tales pretendidos inconvenientes jurisprudenciales -que, en realidad, no son lo que de ellos se afirma, porque las leyes reguladoras de los impuestos indicados remitían a un concepto normativo, el valor real, más acorde con el principio de capacidad económica- tiene algo (no poco) de impostura, ya que se extraen pasajes aislados de su contexto para justificar *pro domo sua* el atropello. Lo que hizo esa doctrina fue ahorrar la libérrima configuración del tributo por parte de algunas comunidades autónomas, en la determinación de coeficientes sobre el valor catastral (art. 57.1.b) LGT), de modo que ahora se trata de privar de efecto a las exigencias que la doctrina del Tribunal Supremo declaraba en garantía de los ciudadanos.

Bastaría con ver las abismales diferencias que los cambios de coloración política de gobiernos regionales provocaron en las órdenes correspondientes, las que fijaban *ad libitum* los coeficientes sobre el valor catastral, para apercibirse de lo indeseable del sistema así concebido. Una misma cosa no puede valer 3 un jueves y 5 un viernes, solo porque lo diga la consejería competente. Se ve ahora que a las comunidades gestoras y a los redactores del proyecto les ha irritado la doctrina del Tribunal Supremo. Es más, estaría por decir que lo que incomoda es el hecho mismo de que haya tribunales que se metan en estas cosas, pero lo callo.

Prueba del nueve de esto que señalo es que la reforma legal va a suponer, con certeza, una elevación sustancial de las cuotas de los impuestos afectados, para entusiasmo y alborozo de cedente y cesionarios. Si para situarse al abrigo del control judicial se ha de infamar al Tribunal Supremo diciendo que su jurisprudencia dificulta la actividad comprobadora de la Administración tributaria -sobre todo si se pretende efectuar desde la mesa camilla-, pues se hace y ya está.

Si se trata de vender el desprolijo proyecto normativo afirmando que la regulación anterior era fuente de indeseable litigiosidad, que se ataja impidiendo ahora acudir a los tribunales en algunos casos, pues miel sobre hojuelas. Me parece bien en una Administración volcada a la eficacia y huidiza de las leyes y sus controles: contra la jaqueca, nada hay mejor que la decapitación. Es mano de santo.

En la miscelánea ley enviada al parlamento se propone este texto, recogido como simple ejemplo:

“Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

2. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto”.

Si he entendido bien el galimatías, el valor del bien ya no es el real, sino el valor -a secas-, si bien coincidente con el de mercado (cosa distinta), que a su vez es el más probable de transacción entre personas independientes. Pero ese valor de mercado no surge del mercado, como cualquier cándido lector podría interpretar, sino es el que fija el poder político como valor de referencia en el catastro. *Erich Honecker* se sentiría muy orgulloso de esa idea del mercado.

Me suscita muchas más interesantes consideraciones este *artículo-río*, caudaloso como el Amazonas, pero no es éste el lugar apropiado para un análisis exhaustivo. Sí he de decir que cabe que no haya valor de referencia, en cuyo caso volvemos a la casilla de salida de la comprobación de valores, para cuyo desarrollo supongo que se tomará en consideración la obstaculizadora jurisprudencia. O no.

En fin, no he sido jamás condecorado con cruces, medallas o insignias de la orden de San Raimundo de Peñafort. Tampoco aspiro a su concesión, ni las pido ni me las darán. Me compensa de esa carencia de honores, de un lado, la notable abundancia de magulladuras y laceraciones, fruto de los tropezones en que uno va cayendo sin querer cuando pisa la cola de un león mediante giros radicales, esto es, traumatismos debidos a la actividad judicial independiente -por ejemplo, en tributos no alejados del que ahora comento-.

Y más aún, hasta el regocijo, tengo la Gran Cruz de saber que una doctrina surgida de mi sección del Tribunal Supremo, en sentencias de las que fui ponente, ha propiciado una reforma legal *reactiva* que no ha sabido bien explicar por qué se afronta, si no es para soslayar la fastidiosa doctrina de los tribunales llamados a controlar a la Administración (art. 106 CE).

Finalizo para no provocar la huida en masa de los lectores. No en vano los hospitalarios *blogueros* son buenos amigos y no quiero abusar de su gentileza.

El asunto sin duda merece la seria *autorreflexión* de todos y todas para evitar el *autosuicidio* de uno mismo. Creo que, pese a las bromas y pullas acerbas recibidas por la autora de la palabra, la expresión *autorreflexión* no es incorrecta en su contexto. Existe autorreflexión en la medida en que lo normal es la *heterorreflexión*, que nada tiene que ver con problemas radicados de cintura para abajo, sino con el hecho de que muchos políticos reflexionan de un modo ajeno, importado y transitivo, digamos por delegación,

mediante la ingesta de esas píldoras conocidas, en hipérbole, como argumentarios, silogismos cojitrancos y atrabiliarios alumbrados en los gabinetes y zahúrdas varias por sus respectivos doctores *bacterio*. Esto es, les *reflexionan*.

A los ciudadanos también nos piensan otros, nos reflexionan otros, a poco que nos dejemos. De ahí que no

sea inconducente la idea de autorreflexión como acto de afirmación de la personalidad. No en balde, en tiempos de Honecker -o de *Chernenko* en la URSS, que con sus 88 años representaba el ala joven del partido- te hacían en un minuto la *autocrítica*, término que emparenta con el neologismo acuñado por la ministra del ramo.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS 13**Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**

• Extinción de proindiviso calificada de permuta	13
• Concesión, por parte de un ayuntamiento, de una autorización para la utilización de un bien, que aun siendo de propiedad privada es de uso público	13
• Adquisición de un inmueble que se encuentra ocupado ilegalmente por un tercero	13
• Adjudicación, por una sociedad mercantil a su socio, de una plaza de garaje y de un solar, con motivo de su disolución, sin haber llevado a cabo ninguna actividad desde su constitución	14
• Venta de un vehículo por una entidad dedicada a la compraventa de vehículos y posterior baja temporal o definitiva del vehículo por el nuevo titular en el plazo de un año	14
• Aportación no dineraria	14
• Disolución de la comunidad de bienes sobre cuatro viviendas, tres de ellas con sus respectivos anexos asociados, y dos locales comerciales donados por la madre que han estado arrendados entre cinco hermanos	14
• Extinción de una comunidad de bienes sobre un chalet adjudicándose el consultante el bien inmueble y compensando a sus hermanas en metálico	15
• Disolución de la comunidad de bienes compuesta por doce inmuebles mediante la adjudicación a cada uno de los dos comuneros de la mitad de los inmuebles, sin que se den excesos de adjudicación	16
• Disolución de la sociedad de gananciales integrada por una vivienda, dinero en cuenta corriente y una explotación ganadera que incluye diversos bienes muebles, semovientes y dos fincas rústicas	16
• Otorgamiento de capitulaciones matrimoniales a fin de sustituir el régimen económico del matrimonio por el de separación de bienes	17
• Disolución de una comunidad de bienes sobre un inmueble que no realiza actividad empresarial, en la que uno de los comuneros se adjudica el inmueble compensando al otro comunero con dinero	18
• Fusión de cuatro sociedades y, a continuación, escisión total, en virtud de la cual se constituirían 4 entidades beneficiarias	18
• Fusión por absorción	19
• Adquisición de un inmueble propiedad de la SAREB con préstamo hipotecario vinculado para dicha adquisición	19
• Canje de valores o fusión	20
• Transmisión, por una asociación sin ánimo de lucro, de unos terrenos que se adquirieron con la intención de construir la sede social de la entidad sin que ésta se llegase a construir	21
• Adquisición de una participación mayoritaria de las sociedades a las que fueron aportados los activos por el Grupo Bancario, en el mismo año en que tuvo lugar la aportación y sin que los bienes hayan dejado de estar en ningún momento afectos a las correspondientes actividades económicas	21
• Transmisión de unos terrenos urbanizables a la sociedad participante con ocasión de la disolución y liquidación de la sociedad participada	21
• Transmisión por una persona física de su instalación solar fotovoltaica a una sociedad mercantil	22
• Operación simultánea por la que se adquiere el 50 por ciento de las participaciones sociales de una sociedad civil particular sacando los socios de la sociedad el inmueble que hasta entonces se encontraba aportado a la misma	22
• Adquisición por una entidad mercantil de dos entidades mercantiles de una finca rústica en la que se desarrolla una actividad agropecuaria en la que se halla enclavada una edificación de uso residencial	23
• Canje de valores mediante la entrega por una persona física de participaciones en la sociedad B recibiendo a cambio participaciones en la sociedad A	23
• Permuta por una sociedad mercantil con el Ayuntamiento del terreno de su propiedad por los derechos de aprovechamiento futuros en un sector con derechos de aprovechamiento excedentarios	24
• Entrega de una finca expropiada al Ayuntamiento y la futura transmisión de la finca recibida como justiprecio	24
• Transmisión de una de las parcelas que se adjudicó a la consultante cuando se disolvió una comunidad de bienes	24
• Venta de una vivienda por una sociedad mercantil que promovió su construcción	25

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 26

• Requisito de mantenimiento de participaciones adquiridas exigido por el artículo 20.2 c) de la LISD. Pérdida sobrevenida del valor de la participación en una entidad cotizada	26
• Reconocimiento de indemnización por responsabilidad patrimonial en favor del causante	26
• Residente en la Comunidad Autónoma de Madrid que ha recibido bienes radicados en EEUU por herencia de su madre, residente en Estados Unidos (EEUU)	26
• Residente en la Comunidad Autónoma de Cataluña, ha recibido una herencia por el fallecimiento de su padre, residente en Canadá	27
• Residente fiscal en Suiza desde 2013 que recibe una donación de sus padres consistente en efectivo dinerario situado en España	27
• Donación de participaciones en sociedad profesional	28
• Reducción por adquisición de empresa	28
• Requisito de mantenimiento de las participaciones adquiridas exigido por el artículo 20.6.c) de la LISD	29

TRIBUNAL SUPREMO: IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 30

Transmisión de oficina de farmacia: Sentencia de 26 de noviembre de 2020 30

Base imponible en la cesión de créditos hipotecarios: Sentencia de 29 de octubre de 2020. 34

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

EXTINCIÓN DE PROINDIVISO CALIFICADA DE PERMUTA

(Consulta DGT V2376-20 de 10/07/2020)

Si en la disolución de las dos comunidades de bienes se adjudican indistintamente bienes procedentes de la donación o de la herencia, para compensar los excesos producidos ante la imposibilidad de formar lotes equivalentes, debe entenderse que no se está cumpliendo la exigencia del artículo 1.062 del Código Civil de que en caso de producirse excesos de adjudicación inevitables la compensación de dichos excesos se haga en metálico.

En cuanto a la adjudicación de determinados bienes a cada hermano en lotes de igual valor, manteniendo la indivisión en otros, lo primero que hay señalar es que la subsistencia de bienes en indivisión (se desconoce si proceden de una sola o de ambas comunidades) impide calificar la operación como extinción de comunidad de bienes, no siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 7.2.b) del texto refundido del ITP Y AJD.

En ambos casos, la adjudicación a cada hermano de bienes procedentes indistintamente de una u otra de las comunidades preexistentes determina la calificación de la operación como permuta de cuotas partes de bienes inmuebles. Así el hermano A adquiere las cuotas partes de los bienes que se le adjudican y que corresponden al hermano B, a cambio de entregarle a éste las cuotas partes que a él le corresponden en los bienes que se adjudican a su hermano.

En consecuencia, dicha operación deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los términos que resultan del artículo 23 del Reglamento del Impuesto.

CONCESIÓN, POR PARTE DE UN AYUNTAMIENTO, DE UNA AUTORIZACIÓN PARA LA UTILIZACIÓN DE UN BIEN, QUE AUN SIENDO DE PROPIEDAD PRIVADA ES DE USO PÚBLICO

(Consulta DGT V2810-20 de 16/09/2020)

La citada operación origina un desplazamiento patrimonial que permite equiparar dicha autorización a una concesión a efectos de su tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

La base imponible, en caso de inexistencia de canon o contraprestación por parte del beneficiario de la autorización se determinará por aplicación de las reglas supletorias establecidas en el apartado 4 del artículo 13 del texto refundido.

ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE QUE SE ENCUENTRA OCUPADO ILEGALMENTE POR UN TERCERO

(Consulta DGT V2716-20 de 04/09/2020)

La base imponible de la transmisión de un bien inmueble será el valor real de dicho inmueble que no tiene por qué coincidir con el precio fijado por las partes en la compraventa.

El concepto de «valor real» es un concepto jurídico indeterminado y se asimila al valor normal de mercado.

La Administración tributaria puede acudir a los medios de la comprobación de valores para la corrección del valor declarado por el obligado tributario, a su vez este puede acudir a la tasación pericial contradictoria para contradecir el valor calculado por la Administración tributaria competente.

La valoración efectuada por la Comunidad Autónoma competente únicamente tiene carácter vinculante para la misma.

El hecho de que el inmueble se encuentre ilegalmente ocupado no altera el concepto jurídico que constituye la base imponible del impuesto; sin embargo, es razonable suponer que su cuantificación se vea afectada por el estado de hecho y de derecho del inmueble.

ADJUDICACIÓN, POR UNA SOCIEDAD MERCANTIL A SU SOCIO, DE UNA PLAZA DE GARAJE Y DE UN SOLAR, CON MOTIVO DE SU DISOLUCIÓN, SIN HABER LLEVADO A CABO NINGUNA ACTIVIDAD DESDE SU CONSTITUCIÓN

(Consulta DGT V2638-20 de 13/08/2020)

La adjudicación de los inmuebles por la entidad consultante a su socio único en caso de disolución de la misma tendría la consideración de entrega de bienes, operación que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, la entidad consultante manifiesta en su escrito de consulta que la misma nunca ha llegado a desarrollar ninguna actividad económica desde su constitución y que los inmuebles nunca han estado afectos a ninguna actividad empresarial o profesional ejercida por la consultante, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En dichas circunstancias, cabría concluir que las entregas de los inmuebles objeto de consulta no se encontrarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 5 de octubre de 2018, consulta V2707-18, estableciendo la misma conclusión para un supuesto de entrega de una embarcación no afecta a la actividad económica de la entidad consultante que la transmitía.

VENTA DE UN VEHÍCULO POR UNA ENTIDAD DEDICADA A LA COMPRAVENTA DE VEHÍCULOS Y POSTERIOR BAJA TEMPORAL O DEFINITIVA DEL VEHÍCULO POR EL NUEVO TITULAR EN EL PLAZO DE UN AÑO

(Consulta DGT V2320-20 de 07/07/2020)

La exención prevista en el número 17 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD se establece para empresarios profesionales siempre que el vehículo se transmita dentro del año siguiente a la fecha de adquisición por parte del empresario.

Cumpléndose esta segunda condición la exención provisional se convierte definitiva.

El que se transmita a un particular, un desguace o una empresa de cualquier otro carácter en nada desvirtúa el fin de la operación de adquisición, que es lo que grava el impuesto, ya que la ulterior transmisión no es más que un medio objetivo de acreditar que el vehículo efectivamente se adquirió con esa finalidad y no para el uso propio.

APORTACIÓN NO DINERARIA

(Consulta DGT V2369-20 de 10/07/2020)

Se realiza aportación no dineraria de los títulos que tiene una persona física, casada en régimen de consorcio aragonés, en las entidades A y B, a una sociedad limitada de nueva creación ostentando, tras la aportación, él y su esposa, por partes iguales, el 100% del capital social de esta nueva sociedad.

Dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido.

DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES SOBRE CUATRO VIVIENDAS, TRES DE ELLAS CON SUS RESPECTIVOS ANEXOS ASOCIADOS, Y DOS LOCALES COMERCIALES DONADOS POR LA MADRE QUE HAN ESTADO ARRENDADOS ENTRE CINCO HERMANOS

(Consulta DGT V2714-20 de 04/09/2020)

En el caso de que exista vinculación expresa de las viviendas a los anexos, se produce la disolución de una comunidad de bienes que no ha realizado actividad empresarial y en la que cuatro comuneros se van a adjudicar un inmueble cada uno y el quinto

comunero dos inmuebles, produciéndose excesos de adjudicación que se van a compensar con dinero mediante pago aplazado y fraccionado, sin que esta circunstancia altere el que sea en metálico.

Dichos excesos de adjudicación, según manifiestan, van a ser los menores posibles, por lo que dicha disolución únicamente tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD y tampoco dará lugar a la sujeción al IIVTNU.

No obstante, si los inmuebles anexos no tienen vinculación expresa con las viviendas y se pudiese hacer otra distribución de los inmuebles en la que hubiera menos excesos de adjudicación, dichos excesos tributarán, además, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD y también tributarán por el IIVTNU.

En este último caso, de acuerdo con el artículo 106.1.b) del TRLRHL, los consultantes tendrán la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión de su porcentaje de propiedad sobre el bien inmueble que se adjudica en exceso a alguno de los otros hermanos.

EXTINCIÓN DE UNA COMUNIDAD DE BIENES SOBRE UN CHALET ADJUDICÁNDOSE EL CONSULTANTE EL BIEN INMUEBLE Y COMPENSANDO A SUS HERMANAS EN METÁLICO

(Consulta DGT V2448-20 de 16/07/2020)

El consultante es propietario en proindiviso de tres inmuebles, los cuales son dos pisos y un chalet. El resto de copropietarios son sus dos hermanas y, hasta su fallecimiento, sus dos padres. El consultante manifiesta que hay tres comunidades de bienes independientes, una sobre cada uno de los bienes inmuebles. El consultante era titular del 50 por ciento del chalet, siendo titulares sus padres del 50 por ciento restante. Tras el fallecimiento de éstos, la participación sobre el chalet será de 4/6 para el consultante y 1/6 para cada una de sus hermanas. El padre falleció en 2008 y la madre en 2019; tras el fallecimiento de los padres, los hijos procedieron a la aceptación y adjudicación de la herencia. Tienen intención de extinguir la comunidad de bienes sobre el chalet, adjudicándose el consultante el bien inmueble y compensando a sus hermanas en metálico. El importe de la compensación se determina de acuerdo con el valor mínimo del inmueble, a efectos fiscales, que establece la Comunidad Autónoma.

En el supuesto planteado, de acuerdo con lo manifestado en el escrito de consulta, se trata de una comunidad de bienes que recae sobre un chalet. Siendo indivisible el inmueble se le adjudica a la consultante el 100 por cien del pleno dominio del mismo.

Así pues, en un primer momento se produce un exceso de adjudicación por 2/6 del valor real de la vivienda; no obstante, el consultante compensa a sus hermanas mediante el pago en metálico del valor fiscal mínimo (66.000 euros a cada hermana).

En consecuencia, la consideración de bien único e indivisible permitiría la aplicación de la excepción prevista en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y, en consecuencia, el exceso producido no tendría la consideración de transmisión patrimonial onerosa, por lo que tributaría por la cuota variable del documento notarial.

Ahora bien, si la compensación entregada por el consultante (132.000 euros) a sus hermanas no alcanza el importe de 2/6 del valor real de la vivienda en el momento de la extinción del condominio, se produce una donación a favor del consultante por el exceso recibido. Esto es, el exceso sobre las recíprocas prestaciones tributará como donación conforme al desarrollo previsto en el artículo 59.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE núm. 275, de 16 de noviembre de 1991):

«Art. 59. Donaciones onerosas y remuneratorias.

1. Las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiere algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia, sin perjuicio de la tributación que pudiera proceder por las prestaciones concurrentes o por el establecimiento de los gravámenes.

[...].»

Ahora bien, a esta conclusión se llega bajo la consideración de tres comunidades de bienes distintas e independientes sobre cada uno de los tres inmuebles a los que se refiere la consulta. Sin embargo, si existiese una única comunidad de bienes sobre los tres inmuebles, la adjudicación de uno de los inmuebles –el chalet–, sobre los que recae el proindiviso, a uno de los comuneros –el consultante– tendría la consideración de extinción parcial del condominio.

Esta extinción parcial del condominio puede ser una modificación subjetiva y objetiva de la situación de copropiedad. Será modificación subjetiva si el consultante sale del condominio y, por tanto, se reduce el número de comuneros, pero sin extinguirse el régimen de comunidad de bienes. Será modificación objetiva si se altera la composición física, que se reduce al adjudicar al comunero que se separa la porción de bien que le correspondía en proporción a su cuota de titularidad en la comunidad originaria.

Al no tratarse de un supuesto de existencia de disolución o extinción del condominio no resulta, en consecuencia, de aplicación el artículo 61.2 del RITPAJD, previsto para «la disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado

actividades empresariales», por lo que procede examinar, a la luz del artículo 2 del texto refundido, la verdadera naturaleza del acto o contrato contenido en la escritura, a efectos de determinar la tributación que le corresponde, y en este sentido la adjudicación que llevan a cabo los comuneros a favor del copropietario que se separa, ostentando desde entonces dicho comunero la propiedad individual de la misma, no puede calificarse de transmisión, de conformidad con el artículo 450 del Código Civil.

Si no existe compensación entre los comuneros porque las adjudicaciones se realizan en proporción a sus cuotas de participación, tampoco podría entenderse que se haya producido una transmisión al amparo de lo dispuesto en el artículo 7.2 del TRLITPAJD, ya que, utilizando los términos del artículo 61.2 del RITPAJD para el caso de extinción o disolución del condominio, la adjudicación guarda la debida proporción con las cuotas de titularidad. Por ello, hay que concluir que resulta de aplicación el artículo 31 del TRLITPAJD.

En consecuencia con lo expuesto, la no sujeción de la escritura de separación y adjudicación al comunero de la porción que le correspondía en la comunidad a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, determinará la sujeción a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, tanto por la cuota fija como por la cuota variable.

Por el contrario, si existe compensación entre los comuneros como elemento equilibrador de un exceso de adjudicación será necesario examinar si el exceso de adjudicación fue inevitable y se adjudica al comunero a cambio de compensar al resto en dinero, no tributa por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas; sin embargo si el exceso no es inevitable, bien porque fuese posible otro reparto que sí guarda las proporciones, bien ese exceso inevitable no se compensa en metálico, el exceso de adjudicación tributa por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas al tipo de gravamen de los bienes inmuebles.

DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES COMPUESTA POR DOCE INMUEBLES MEDIANTE LA ADJUDICACIÓN A CADA UNO DE LOS DOS COMUNEROS DE LA MITAD DE LOS INMUEBLES, SIN QUE SE DEN EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

(Consulta DGT V2383-20 de 13/07/2020)

Tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD como disolución de comunidad de bienes, al no realizar la comunidad de bienes actividad empresarial. Será sujeto pasivo cada comunero y la base imponible será el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Si la comunidad de bienes se compone de más inmuebles de los doce que se van a adjudicar, al adjudicar seis inmuebles a cada comunero no se estará produciendo la disolución de una comunidad de bienes, ya que algún inmueble seguirá en común. En realidad, se estará produciendo una permuta de cuotas partes, en la que cada comunero adquirirá el 50 por 100 de seis inmuebles al otro comunero y, como tal, cada comunero tributará en el ITPAJD como transmisión patrimonial onerosa del 50 por 100 de los seis inmuebles que se permutan, al tipo de gravamen de los bienes inmuebles.

DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES INTEGRADA POR UNA VIVIENDA, DINERO EN CUENTA CORRIENTE Y UNA EXPLOTACIÓN GANADERA QUE INCLUYE DIVERSOS BIENES MUEBLES, SEMOVIENTES Y DOS FINCAS RÚSTICAS

(Consulta DGT V2326-20 de 07/07/2020)

Podemos distinguir dos supuestos:

A) Que la disolución se haga de tal forma que cada cónyuge reciba bienes por el valor del 50% del haber de gananciales que le corresponde, sin que se origine un exceso de adjudicación.

En este caso, la adjudicación de los bienes no es más que la especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente y no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Ahora bien, la inexistencia de transmisión y la consiguiente no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD determina la sujeción a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de la escritura de disolución en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto.

En todo caso, de concurrir los citados requisitos en dicho precepto, la disolución estaría sujeta a la cuota variable del documento notarial, pero exenta en virtud del art 45.1.B).3 anteriormente transcrito.

B) Que la disolución se lleva a cabo de tal forma que uno de los cónyuges reciba más del 50 por cien que constituye su haber ganancial, originándose un exceso de adjudicación.

A diferencia del supuesto anterior, en este caso el exceso que reciba uno de los cónyuges no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación si constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo según sea o no objeto de compensación por parte del cónyuge que recibe el exceso a aquel que recibe de menos.

En caso de no mediar ningún tipo de compensación, se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará como donación a favor del adjudicatario por el importe del exceso recibido.

Así resulta del apartado b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), según el cual constituye el hecho imponible del impuesto “b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e inter vivos.”.

Por el contrario, si el cónyuge al que se le adjudique el exceso compensa en metálico al otro cónyuge por las diferencias que resulten a su favor, la existencia de dicha compensación constituye una contraprestación por el exceso recibido que determina el carácter oneroso de la operación y tributación en el ámbito del ITP y AJD, ya sea en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados o en la de transmisiones patrimoniales onerosas.

En cualquiera de ambos casos, y a efectos de determinar la existencia de un exceso de adjudicación, debe tenerse en cuenta que la dicción literal del artículo 7.2.b habla de “exceso de adjudicación declarado”. Luego la diferencia entre los lotes adjudicados a cada uno de los cónyuges debe resultar de la propia valoración declarada por los mismos y no de la comprobación de valores que posteriormente pueda practicar la Administración tributaria competente.

OTORGAMIENTO DE CAPITULACIONES MATRIMONIALES A FIN DE SUSTITUIR EL RÉGIMEN ECONÓMICO DEL MATRIMONIO POR EL DE SEPARACIÓN DE BIENES (Consulta DGT V2935-20 de 30/09/2020)

Podemos distinguir dos supuestos:

- Que la disolución se haga de tal forma que cada cónyuge reciba bienes por el valor del 50% del haber de gananciales, sin que se origine un exceso de adjudicación.

La adjudicación de los bienes no es más que la especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente y no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Ahora bien, la inexistencia de transmisión y la consiguiente no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD determina la sujeción a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de la escritura de disolución en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto.

En todo caso, de concurrir los citados requisitos en dicho precepto, la disolución estaría sujeta a la cuota variable del documento notarial, pero exenta en virtud del art 45.1.B).3 anteriormente transcrito.

-Que la disolución se lleva a cabo de tal forma que uno de los cónyuges reciba más del 50 por cien que constituye su haber ganancial, originándose un exceso de adjudicación.

A diferencia del supuesto anterior, en este caso el exceso que reciba uno de los cónyuges no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación si constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo según sea o no objeto de compensación por parte del comunero que recibe el exceso al comunero que recibe de menos.

En caso de no mediar ningún tipo de compensación, se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará como donación a favor del comunero al que se adjudica y por el importe del exceso recibido. Así resulta del apartado b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), según el cual constituye el hecho imponible del impuesto “b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e inter vivos”.

Por el contrario, si el comunero al que se le adjudique el exceso compensa a los otros comuneros en metálico las diferencias que resulten a su favor, la existencia de dicha compensación constituye una contraprestación por el exceso recibido que determina el carácter oneroso de la operación y podría determinar su tributación en el ámbito del ITP y AJD, ya sea en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados o en la de transmisiones patrimoniales onerosas.

En cualquiera de ambos casos, y a efectos de determinar la existencia de un exceso de adjudicación, debe tenerse en cuenta que la dicción literal del artículo 7.2.b habla de “exceso de adjudicación declarado”. Luego la diferencia entre los lotes adjudicados a cada uno de los cónyuges debe resultar de la propia valoración declarada por los mismos y no de la comprobación de valores que posteriormente pueda practicar la Administración tributaria competente.

DISOLUCIÓN DE UNA COMUNIDAD DE BIENES SOBRE UN INMUEBLE QUE NO REALIZA ACTIVIDAD EMPRESARIAL, EN LA QUE UNO DE LOS COMUNEROS SE ADJUDICA EL INMUEBLE COMPENSANDO AL OTRO COMUNERO CON DINERO

(Consulta DGT V2713-20 de 04/09/2020)

Tributará, únicamente, por el concepto de actos jurídicos documentados. Será sujeto pasivo del impuesto el comunero que se adjudica el inmueble. La base imponible de la disolución de la comunidad será la parte en el valor del referido inmueble correspondiente al comunero o comuneros cuya participación desaparece en virtud de tal operación, y es adquirida por el otro comunero.

FUSIÓN DE CUATRO SOCIEDADES Y, A CONTINUACIÓN, ESCISIÓN TOTAL, EN VIRTUD DE LA CUAL SE CONSTITUIRÍAN 4 ENTIDADES BENEFICIARIAS

(Consulta DGT V2613-20 de 31/07/2020)

- Deslinde IVA-TPO:

La aplicación del supuesto de no sujeción, previsto en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 del IVA, exige que el conjunto de los elementos transmitidos por cada sociedad sean suficientes para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en sede del transmitente.

Del escrito de consulta se desprende que se va a realizar una operación de escisión total de su patrimonio en favor de cuatro entidades a las que transmitirá la totalidad de su patrimonio. Dichas transmisiones quedarán no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de que la transmisión de los activos y pasivos se acompañe de los medios materiales y humanos suficientes que permitan el desarrollo de una actividad de inmobiliaria a través de cada uno de los bloques escindidos.

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

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

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

- Régimen aplicable en el ITPAJD:

Por otro lado, respecto del régimen aplicable en el ITPAJD, si la operación planteada tuviese la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conllevaría, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

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

Ahora bien, si como sucede en el supuesto que se examina, la operación de escisión planteada no tiene la consideración de operación de reestructuración, no será de aplicación la no sujeción prevista para tal operaciones en el artículo 19.2.1º del texto refundido del ITP y AJD por lo que quedará sujeta de conformidad con el apartado 1,1º del citado precepto. Sin embargo, ello no implica la tributación efectiva de la referida operación conforme a las siguientes consideraciones:

- Se produce la escisión cuando una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación

Luego se originan las siguientes operaciones sujetas al impuesto:

- La disolución de una sociedad sin liquidación de su patrimonio.

- La constitución o ampliación de capital de una sociedad que adquirirá el patrimonio de la sociedad disuelta, entregando a los socios de la sociedad transmitente las correspondientes participaciones de su capital.

Con respecto a la disolución de la sociedad, dicha operación no originará liquidación alguna dado que se trata de una operación que, si bien está sujeta al impuesto, carece de base imponible, la cual, conforme a lo dispuesto en el artículo 25.4

del texto refundido del ITP y AJD, “coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas” y, en los casos de fusión o escisión, la transmisión del patrimonio se produce como consecuencia de la disolución de la sociedad sin que tenga lugar la liquidación de su patrimonio, por lo que, conforme al citado precepto, la base imponible será cero.

En cuanto a los supuestos de constitución o ampliación de capital tampoco originarán tributación al ser de aplicación la exención establecida en el artículo 45.I.B.11 del texto refundido.

FUSIÓN POR ABSORCIÓN

(Consulta DGT V2569-20 de 28/07/2020)

En virtud de la cual la sociedad B transmitirá en bloque a la sociedad A, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, su patrimonio social, mediante la atribución a los socios de B de valores representativos del capital social de A y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal.

- Deslinde IVA-TPO:

En el supuesto objeto de consulta va a ser objeto de transmisión por la sociedad B a la sociedad A su patrimonio social, que según la información aportada en el escrito de consulta está compuesto en más de un 90 por ciento por dos pisos que están explotados en arrendamiento. La transmitente no dispone de personal afecto al desarrollo de la actividad.

En estas circunstancias, la referida transmisión que se va a poner de manifiesto como consecuencia de la operación objeto de consulta no constituye una unidad económica autónoma en los términos establecidos previamente en esta contestación y tendrá la consideración de una mera cesión de bienes, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

En consecuencia, la transmisión objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar los inmuebles transmitidos según las normas que le sean aplicables.

Por otra parte, en la medida que van a ser objeto de transmisión dos bienes inmuebles que constituye una edificaciones a efectos del Impuesto pudiera ser aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley, que dispone que estarán exentas del Impuesto:

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

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

- Régimen aplicable en el ITPAJD:

Dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

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

ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE PROPIEDAD DE LA SAREB CON PRÉSTAMO HIPOTECARIO VINCULADO PARA DICHA ADQUISICIÓN

(Consulta DGT V2377-20 de 10/07/2020)

La adquisición del inmueble por el consultante se trata de una transmisión onerosa por acto intervivos.

Si la transmisión se califica como entrega sujeta y no exenta del IVA, no procederá la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPyAJD lo que permitiría la aplicación la cuota variable del documento notarial de la modalidad actos jurídicos documentados si concurren los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto.

Si, por el contrario, se califica como entrega sujeta y exenta del IVA sin que sea posible renunciar a la exención, la operación quedaría sujeta al ITPyAJD, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en virtud de lo establecido en el artículo 7.5 texto refundido del ITPyAJD, siendo incompatible con la tributación por cuota variable del documento notarial de la modalidad actos jurídicos documentados. Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente el adquirente, en este caso, el consultante, por lo que no será de aplicación la exención prevista en el artículo 45.I.B. 24 del TRLITPAJD que exige que el sujeto pasivo sea la SAREB.

Por otro lado, la constitución de un préstamo hipotecario en el que el prestamista será una entidad de crédito, se trata de una operación realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, por lo que en virtud de lo previsto en el artículo 7.5 del TRLITPAJD quedará sujeta al IVA, no procediendo la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPyAJD.

En este caso, al documentarse la operación en escritura pública procederá la aplicación de la cuota variable del documento notarial de la modalidad actos jurídicos documentados, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto. De acuerdo con lo previsto en el párrafo segundo del artículo 29 del texto refundido, el sujeto pasivo será el prestamista o acreedor hipotecario, en este caso, la entidad de crédito.

Por último, no será de aplicación la exención prevista en el artículo 45.I.B. 24 del TRLITPAJD que exige que el sujeto pasivo sea la SAREB.

Sin embargo, sí procede la aplicación de la exención prevista en el párrafo primero del apartado 2 de la disposición adicional vigésima primera de la Ley 9/2012, ya que se da el presupuesto de hecho necesario para la exención de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPyAJD, la constitución de una garantía para la financiar la adquisición de inmuebles a la SAREB.

CANJE DE VALORES O FUSIÓN **(Consulta DGT V2941-20 de 30/09/2020)**

Dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

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

En segundo lugar, en el supuesto objeto de consulta se plantean dos operaciones distintas:

- Canje de valores a través del cual los consultantes aportarían a la sociedad A la totalidad de sus participaciones en B.
- Fusión de A que sería absorbida por B, sociedad absorbente.

En el primer supuesto se produce una transmisión de valores representativos del capital social de una entidad en cuyo activo se incluyen bienes inmuebles, por lo que podría ser de aplicación la excepción a la exención establecida en el artículo 314 salvo que, como se manifiesta en el escrito de consulta, los citados inmuebles estén afectos a las actividades empresariales de arrendamiento inmobiliario y agropecuaria desarrolla por la entidad.

En el segundo supuesto se trata de una operación de fusión, por lo que no concurre el primero de los requisitos anteriormente citados para la aplicación del artículo 314 de la LMV, pues no se produce transmisión de valores, sino la transmisión de la totalidad del patrimonio de la sociedad absorbida a la sociedad absorbente que, en contraprestación, entregará a los socios de la absorbida una participación en su capital, lo que constituye una operación propia del mercado primario y no del mercado secundario, por lo que, en tal caso, la referida operación no quedaría sometida al artículo 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores.

Ahora bien, si podría resultar posible su aplicación en caso de que en el activo de dicho patrimonio se incluyeran valores en los que concurrieran las circunstancias exigidas en el apartado 2 de dicho precepto. Sin embargo, aún en esta segunda alternativa, tratándose de bienes afectos a la actividad empresarial de la entidad de la que se transmitan los valores, no 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 tanto, en principio, en ninguno de los dos supuestos planteados sería de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedaría exenta 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 referida transmisión de valores se hubiera 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 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.

TRANSMISIÓN, POR UNA ASOCIACIÓN SIN ÁNIMO DE LUCRO, DE UNOS TERRENOS QUE SE ADQUIRIERON CON LA INTENCIÓN DE CONSTRUIR LA SEDE SOCIAL DE LA ENTIDAD SIN QUE ÉSTA SE LLEGASE A CONSTRUIR

(Consulta DGT V2813-20 de 17/09/2020)

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

En consecuencia, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la transmisión de un terreno afecto al patrimonio empresarial de la consultante. No obstante lo anterior, cabe plantearse la posible exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la transmisión de los terrenos objeto de consulta, en virtud de lo dispuesto en el número 20º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992. A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

De la escueta información contenida en el escrito de consulta parece deducirse que el terreno transmitido tiene la consideración urbanística de solar por lo que, en tal caso, su transmisión estará sujeta y no exenta, en los términos anteriormente transcritos, y quedará gravada al tipo impositivo general del 21 por ciento.

ADQUISICIÓN DE UNA PARTICIPACIÓN MAYORITARIA DE LAS SOCIEDADES A LAS QUE FUERON APORTADOS LOS ACTIVOS POR EL GRUPO BANCARIO, EN EL MISMO AÑO EN QUE TUVO LUGAR LA APORTACIÓN Y SIN QUE LOS BIENES HAYAN DEJADO DE ESTAR EN NINGÚN MOMENTO AFECTOS A LAS CORRESPONDIENTES ACTIVIDADES ECONÓMICAS

(Consulta DGT V2631-20 de 12/08/2020)

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:

- Como regla general, la transmisión de valores está exenta tanto del IVA como del ITP y AJD, según la operación esté sujeta a uno u otro impuesto (apartado 1 del artículo 314, TRLMV).

- 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 ITP y AJD, 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 artículo 314.2 del TRLMV).

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

1º. Que se trate de una transmisión de valores realizada en el mercado secundario, lo cual excluye la adquisición de valores de nueva emisión, que se produciría en los mercados primarios.

2º. Que los valores transmitidos no estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, lo cual excluye a las transmisiones de valores admitidos a negociación en dicho mercado (sin requisito temporal previo de admisión).

3º. La intención o pretensión de elusión del pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores («animus defraudandi»), lo que constituye una cuestión de hecho que no puede ser determinada a priori por este Centro directivo, sino que deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo aplicable.

En el supuesto planteado, aun cuando la consultante adquiere el control de una entidad cuyo activo está compuesto en más del 50 por cien por bienes inmuebles, dichos bienes están afectos a la actividad de las referidas sociedades, por lo que no parece que exista ánimo elusivo en los términos del artículo 314 anteriormente transcrito, extremo que, en todo caso, podrá ser objeto de comprobación por la Administración gestora correspondiente.

TRANSMISIÓN DE UNOS TERRENOS URBANIZABLES A LA SOCIEDAD PARTICIPANTE CON OCASIÓN DE LA DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD PARTICIPADA

(Consulta DGT V2464-20 de 20/07/2020)

No se especifica qué elementos se transmitirán a la sociedad limitada que participa en el capital social de la consultante.

En el caso de que consistan en la cesión de un número determinado de terrenos, sin acompañarlos de la necesaria estructura

organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, la transmisión objeto de consulta constituirá una mera cesión de bienes y estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

En cuanto a los terrenos rústicos y urbanizables a los que, en concreto, se refiere la consultante, deberá plantearse la posible aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992.

Cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización.

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

Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando este éste ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares.

En este supuesto, son de aplicación las conclusiones alcanzadas en el número anterior. En particular, dado que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno, cuando menos, en curso de urbanización que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por un empresario o profesional en las condiciones señaladas.

Cuando la entrega tiene por objeto terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este supuesto no se aplicaría la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En este sentido, en la medida en que no se hayan iniciado en las fincas objeto de consulta las obras materiales de urbanización, ni se vayan a iniciar antes de su transmisión, resultará aplicable a las mismas la exención del artículo 20.Uno.20º. En caso contrario, su entrega estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta, tributando al tipo impositivo general del 21 por ciento.

TRANSMISIÓN POR UNA PERSONA FÍSICA DE SU INSTALACIÓN SOLAR FOTOVOLTAICA A UNA SOCIEDAD MERCANTIL

(Consulta DGT V2442-20 de 16/07/2020)

En primer lugar, el transmitente de una instalación solar fotovoltaica dedicada a la producción de energía eléctrica tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

No acompañándose la transmisión objeto de consulta de soporte técnico-administrativo alguno ni de los elementos y servicios comunes, no puede concluirse, a falta de otros elementos de prueba, que la misma pueda ser considerada como constitutiva de una unidad económica autónoma; por ello, dicha transmisión estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada uno de los bienes que la componen independientemente según las normas del mismo que resulten aplicables.

De acuerdo con la información disponible, y a falta de más elementos de prueba, el consultante no va a transmitir un parque o huerto solar sino únicamente un conjunto de placas solares que, en su caso, podrían ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente del emplazamiento original. En estas circunstancias, dichas placas no tendrían la consideración de edificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que no sería de aplicación la exención regulada en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del impuesto, debiendo tributar la operación objeto de consulta al tipo del 21 por ciento.

OPERACIÓN SIMULTÁNEA POR LA QUE SE ADQUIERE EL 50 POR CIENTO DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA SOCIEDAD CIVIL PARTICULAR SACANDO LOS SOCIOS DE LA SOCIEDAD EL INMUEBLE QUE HASTA ENTONCES SE ENCONTRABA APORTADO A LA MISMA

(Consulta DGT V2412-20 de 14/07/2020)

Como regla general, la transmisión de valores está exenta tanto del IVA, si las participaciones forman parte del patrimonio empresarial del transmitente, como del ITPAJD, si no forman parte del patrimonio empresarial, 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).

Por otro lado, el apartado uno del artículo 8 de la Ley del IVA señala que *“se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”*.

Por tanto, la transmisión del inmueble efectuado por la sociedad en favor de uno de los socios se trata de una entrega de bienes, operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, el artículo 20. Uno. 22º de la Ley 37/1992 apunta que estarán exentas del Impuesto *“las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.”*

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

De esta forma, la transmisión del inmueble efectuado por la sociedad en favor de uno de los socios se trata de una operación sujeta y exenta del Impuesto, si bien podrá ser objeto de renuncia a la exención cuando se cumplan las condiciones establecidas.

ADQUISICIÓN POR UNA ENTIDAD MERCANTIL DE DOS ENTIDADES MERCANTILES DE UNA FINCA RÚSTICA EN LA QUE SE DESARROLLA UNA ACTIVIDAD AGROPECUARIA EN LA QUE SE HALLA ENCLAVADA UNA EDIFICACIÓN DE USO RESIDENCIAL (Consulta DGT V2253-20 de 02/07/2020)

Según lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto la entrega de la finca rústica, en su conjunto, se encontraría sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, debe señalarse que la transmisión de la finca rústica comprende la edificación que se halla enclavada en la misma a la que hace referencia la consultante como una transmisión única en la medida en que conforman una misma unidad registral y dicha edificación tendría, en todo caso, carácter accesorio respecto de la finca en su conjunto.

En este sentido, según manifiesta la entidad consultante en su escrito, la finca objeto de consulta, así como todas las instalaciones y edificaciones enclavadas en la misma, se encuentran afectas en el momento de la transmisión a la actividad agropecuaria que ejerce actualmente en la misma.

En consecuencia con lo anterior, a la entrega de la finca en su conjunto, con las edificaciones existentes en ella, le resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto.

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

CANJE DE VALORES MEDIANTE LA ENTREGA POR UNA PERSONA FÍSICA DE PARTICIPACIONES EN LA SOCIEDAD B RECIBIENDO A CAMBIO PARTICIPACIONES EN LA SOCIEDAD A (Consulta DGT V2950-20 de 30/09/2020)

El activo de la consultante está compuesto por inmuebles; ahora bien, en tanto los inmuebles estén afectos a actividades económicas –su arrendamiento–, debe entenderse que no concurrirían los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del TRLMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, salvo que en las otras entidades en las que participa la consultante concurren los requisitos del artículo 314.2 del TRLMV.

No obstante, si podría resultar posible su aplicación en caso de que en el activo de dicho patrimonio se incluyeran, junto con los inmuebles, valores en los que concurrirían las circunstancias exigidas en el apartado 2 de dicho precepto.

Sin embargo, aun en esta segunda alternativa, tratándose de bienes afectos a la actividad empresarial de la entidad de la que se transmitan los valores, no concurrirían los requisitos exigidos en el artículo 314.2 del TRLMV para conformar el presupuesto

de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) y c)– de dicho apartado, por lo que, en principio, no sería de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedaría exenta del IVA o del ITP y AJD, al que está sujeta.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la referida transmisión de valores se hubiera 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 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.

PERMUTA POR UNA SOCIEDAD MERCANTIL CON EL AYUNTAMIENTO DEL TERRENO DE SU PROPIEDAD POR LOS DERECHOS DE APROVECHAMIENTO FUTUROS EN UN SECTOR CON DERECHOS DE APROVECHAMIENTO EXCEDENTARIOS

(Consulta DGT V2957-20 de 30/09/2020)

El momento en que se entiende realizado el hecho imponible “entrega de bienes” consistente en la entrega de derechos de aprovechamiento urbanístico como pago en especie a cambio de la prestación de servicios de urbanización es el momento en que se produce su anuncio público prevaleciendo el que se produzca con anterioridad en el tiempo.

No obstante lo anterior, el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992 dispone que *“en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos”*.

Por lo tanto, si la entrega del terreno por parte de la entidad consultante al Ayuntamiento se produce de manera anticipada a la entrega de los derechos de aprovechamiento, en los términos señalados, dicha entrega tendrá la consideración de pago anticipado de los mismos y también se producirá el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido de dicha entrega.

ENTREGA DE UNA FINCA EXPROPIADA AL AYUNTAMIENTO Y LA FUTURA TRANSMISIÓN DE LA FINCA RECIBIDA COMO JUSTIPRECIO

(Consulta DGT V2712-20 de 04/09/2020)

Según parece deducirse del escrito de consulta, en la finca objeto de expropiación se habían iniciado las obras materiales de urbanización al haberse satisfecho costes de urbanización antes de su transmisión al Ayuntamiento expropiante.

En consecuencia, según lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto, la entrega de la misma se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto del Valor Añadido.

La misma conclusión resultaría de aplicación a la posterior entrega de la finca que va a transmitir el Ayuntamiento como justiprecio si, tal y como parece deducirse del escrito de consulta y sin otros medios de prueba disponibles, la misma se encontrase urbanizada o en curso de urbanización en el momento de su entrega.

TRANSMISIÓN DE UNA DE LAS PARCELAS QUE SE ADJUDICÓ A LA CONSULTANTE CUANDO SE DISOLVIÓ UNA COMUNIDAD DE BIENES

(Consulta DGT V2710-20 de 04/09/2020)

La comunidad de bienes se disuelve sobre un solar urbano que fue segregado en diez parcelas, adjudicándose a cada comunero el pleno dominio de determinadas parcelas y cediendo al Ayuntamiento una franja central destinada a calle que había sido previamente urbanizada, soportando los costes de urbanización los cuatro hermanos

Conforme a regla general del apartado 1.A) del artículo 7 del Texto refundido del ITP y AJD, la transmisión onerosa, por acto «inter vivos», de un bien integrado en el patrimonio de una persona física, está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, sin que en el supuesto que se examina resulten aplicables ninguna de las excepciones establecidas en el apartado 5 del citado precepto, pues la operación planteada no se realiza por una empresaria o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, por lo que constituye una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, tampoco se trata de la entrega de un inmueble incluido en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial que, por las circunstancias concurrentes en dicha transmisión, quede no sujeto a dicho impuesto.

La sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD determina asimismo la imposibilidad de aplicar la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados, aún en el caso de que operación se documentase en escritura pública, al no concurrir todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido que establece la incompatibilidad entre ambas modalidades.

En conclusión, la operación planteada quedará sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, sujeción que resulta incompatible tanto con la cuota variable del documento notarial, de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, como con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

VENTA DE UNA VIVIENDA POR UNA SOCIEDAD MERCANTIL QUE PROMOVIÓ SU CONSTRUCCIÓN

(Consulta DGT V2251-20 de 01/07/2020)

La entrega objeto de consulta, efectuada por el promotor de la misma, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta, siempre que no se haya producido una utilización ininterrumpida por plazo igual o superior a dos años en los términos descritos en el artículo 20.Uno.22º LIVA.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

REQUISITO DE MANTENIMIENTO DE PARTICIPACIONES ADQUIRIDAS EXIGIDO POR EL ARTÍCULO 20.2 C) DE LA LISD. PÉRDIDA SOBREVENIDA DEL VALOR DE LA PARTICIPACIÓN EN UNA ENTIDAD COTIZADA

(Consulta DGT V2324-20 de 07/07/2020)

La interpretación de dicha norma, sostenida en diversas ocasiones esta Dirección General y que también aparece reflejada en el epígrafe 1.2.d) de nuestra Resolución 2/1999, de 23 de marzo, 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 (B.O.E. del 10 de abril), es la de que, para los supuestos de reducciones practicadas con ocasión de transmisiones por causa de muerte, no es precisa la continuidad de la actividad sino el mantenimiento del valor de adquisición sobre el que se practicó dicha reducción.

En el caso planteado en el escrito de consulta, el que la sociedad participada que dio derecho a la exención, sociedad que cotiza en bolsa, haya perdido valor, con una notable reducción del valor de las participaciones heredadas, entiende esta Dirección General que el no mantenimiento del valor no puede considerarse imputable a la voluntad de la sociedad titular de las participaciones y, por ende, que en circunstancias como las expuestas y que tienen su reflejo y justificación contable, no parece lógico ni razonable entender que la minoración del valor de adquisición lleve consigo la pérdida del derecho a la reducción practicada en su día.

Con independencia de lo anterior, el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se produce con ocasión del fallecimiento del causante y es a ese momento al que hay que referir las normas de valoración de los distintos bienes y derechos que integran el caudal hereditario. En ningún caso procederá, por lo tanto, revisar tales valores con posterioridad en función de la evolución de las circunstancias económicas y de la incidencia de estas sobre aquellos.

RECONOCIMIENTO DE INDEMNIZACIÓN POR RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL EN FAVOR DEL CAUSANTE

(Consulta DGT V2674-20 de 02/09/2020)

De acuerdo con lo anterior, todo el importe que perciban los consultantes lo es en su calidad de herederos de la causante y, por lo tanto, está sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y no al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por lo tanto, los consultantes, si no incluyeron el derecho de crédito correspondiente en la autoliquidación del impuesto, deberán presentar autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el importe total que perciban. Del mismo modo, si incluyeron el derecho de crédito, pero por distinto importe al efectivamente percibido, también deberán presentar autoliquidación complementaria para regularizar la diferencia no declarada.

RESIDENTE EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID QUE HA RECIBIDO BIENES RADICADOS EN EEUU POR HERENCIA DE SU MADRE, RESIDENTE EN ESTADOS UNIDOS (EEUU)

(Consulta DGT V2676-20 de 02/09/2020)

Primera: La normativa española que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es contraria a la normativa de la Unión Europea, en tanto en cuanto no respeta el principio de libertad de movimiento de capitales regulado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Segunda: 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.

Tercera: 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.

Cuarta: El 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 Madrid.

Quinta: 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 la 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).

RESIDENTE EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA, HA RECIBIDO UNA HERENCIA POR EL FALLECIMIENTO DE SU PADRE, RESIDENTE EN CANADÁ

(Consulta DGT V2679-20 de 02/09/2020)

En la herencia no existen bienes inmuebles, únicamente efectivo líquido y activos financieros.

La normativa española que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es contraria a la normativa de la Unión Europea, en tanto en cuanto no respeta el principio de libertad de movimiento de capitales regulado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

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 donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, como parece que sucede en el supuesto planteado, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida el sujeto pasivo, 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 la 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).

RESIDENTE FISCAL EN SUIZA DESDE 2013 QUE RECIBE UNA DONACIÓN DE SUS PADRES CONSISTENTE EN EFECTIVO DINERARIO SITUADO EN ESPAÑA

(Consulta DGT V2809-20 de 16/09/2020)

El consultante, residente fiscal en Suiza, estará sujeto por obligación real de contribuir al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España si la cantidad dineraria que va a ser objeto de donación se encuentra situada en territorio español en el momento de la realización del negocio jurídico, conforme a lo previsto en el artículo 7 de la LISD.

La normativa española que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es contraria a la normativa de la Unión Europea, en tanto en cuanto no respeta el principio de libertad de movimiento de capitales regulado en el artículo 63 del Tratado

de Funcionamiento de la Unión Europea, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

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.

Si el consultante residente en Suiza adquiere mediante donación una cantidad de efectivo dinerario que se encuentra situada en territorio español, tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde haya estado situado el dinero un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

Al no ser el donatario 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, 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/ Lérica, nº 32-34).

DONACIÓN DE PARTICIPACIONES EN SOCIEDAD PROFESIONAL

(Consulta DGT V2286-20 de 06/07/2020)

Los ingresos se perciben por el ejercicio de la actividad de procurador, principalmente a través de las cantidades que facturan a la sociedad profesional, rendimientos de actividades económicas que suponen más del 90 por ciento de los rendimientos totales de los mismos. Asimismo, perciben como rendimientos del trabajo retribuciones por su labor de administradores de la sociedad, suponiendo estos ingresos menos del 10 por ciento de los rendimientos de los consultantes

En concreto, se plantea si para el cálculo del porcentaje que representan las remuneraciones percibidas por los consultantes (donante y donatario) por el ejercicio de funciones de dirección en la entidad, se deben computar en el total de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal, los rendimientos de actividades económicas percibidos por el ejercicio de la actividad de procurador. De acuerdo con lo establecido en el apartado c) del artículo 4.Ocho. Dos de la LIP y en el apartado d) del artículo 5.1 del RD 1704/1999, a efectos de dicho cálculo no se incluirán los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el apartado Uno del artículo 4.Ocho de la LIP, es decir, los rendimientos de actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de la exención.

Por su parte el apartado Uno del artículo 4.Ocho de la LIP establece que para que los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional estén exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, la actividad se debe ejercer “de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo”, constituyendo su principal fuente de renta.

En este caso, la actividad de procurador se presta a los clientes por cuenta o a través de la sociedad, que es la que dispone de los medios personales y materiales para ello, por lo que las retribuciones percibidas por los consultantes por la prestación de este servicio profesional a la entidad, a pesar de ser calificadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividades económicas, no cumplen los requisitos mencionados en la LIP, es decir corresponder a una actividad que se ejerce de forma habitual, personal y directa por las personas físicas, sujetos del Impuesto sobre el Patrimonio. Por lo tanto, no procede realizar el cómputo separado, no cumpliéndose del requisito previsto en el apartado c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP al suponer los rendimientos procedentes del ejercicio de funciones directivas en la entidad menos del 10 por ciento del total de retribuciones percibidas por los consultantes.

REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE EMPRESA

(Consulta DGT V2680-20 de 02/09/2020)

Farmacéutico que presta servicios en la farmacia propiedad al 100 por cien de su padre, también farmacéutico, que va donarle una cuota del 40 por ciento de la oficina de farmacia. El restante 60 por ciento quedará en propiedad de su padre junto con el cual constituirá una comunidad de bienes que llevará la explotación de la farmacia:

Como puede advertirse y con carácter previo al cumplimiento de las condiciones que especifica el precepto reproducido, la LISD exige la transmisión "inter vivos" de la empresa o negocio como tal o, en su caso, de participaciones que el donante tuviere en una determinada entidad, todo ello de acuerdo con la finalidad que inspira tanto este apartado como el 2.c del mismo artículo, que no es otra que la de favorecer la transmisión intergeneracional de los elementos patrimoniales que se contemplan.

En similares términos se ha pronunciado este centro directivo, entre otras, en las consultas 2142-99 de 12 de noviembre de 1999, 0157-02 de 4 de febrero de 2002 y 0166-03 de 7 de febrero de 2003, en las que se preveía que "...para que la donación de una empresa individual como la que nos ocupa pueda acceder al disfrute de la reducción del 95 por ciento prevista en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ha de hacerse de forma global, como actividad económica unitariamente considerada..." concluyéndose, más adelante, que "...la donación parcial de farmacia, el supuesto contemplado en el escrito de consulta no podría gozar de la reducción del 95 por ciento prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones."

Caso análogo es el que se plantea en el presente escrito de consulta, en cuanto que se pretende constituir "ex novo" una comunidad de bienes en la que el donante se reservaría el 60 por ciento de la propiedad, por lo que la conclusión ha de ser similar, en el sentido de que la operación proyectada no podría gozar de la reducción del 95 por ciento prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

REQUISITO DE MANTENIMIENTO DE LAS PARTICIPACIONES ADQUIRIDAS EXIGIDO POR EL ARTÍCULO 20.6.C) DE LA LISD.

(Consulta DGT V2450-20 de 16/07/2020)

Se aporta por cada una de las personas físicas su participación del 20% en la entidad A, a una entidad holding personal de nueva creación. De acuerdo con el epígrafe 1.3.f) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de este Centro Directivo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, en todos aquellos supuestos de operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, de resultas de las cuales la titularidad se ostente no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio, no se perderá el derecho a la reducción practicada en el impuesto, siempre que el valor de adquisición se mantenga y se sigan cumpliendo los demás requisitos previstos en el artículo 20 de la Ley 29/1987.

TRIBUNAL SUPREMO: IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Transmisión de oficina de farmacia: Sentencia de 26 de noviembre de 2020

La primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPAJD, al impuesto sobre actos jurídicos documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación. En particular, la cesión o transmisión de la oficina de farmacia puede encajar en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, concretamente, en su núm. 1, Sección 5ª ("Sección de otros bienes muebles registrables"); y no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y una precisión a la cuestión con interés casacional objetivo.

1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, impugnada en casación la Comunidad de Madrid es o no conforme a Derecho al concluir que la escritura de cesión de Licencia de oficina de Farmacia otorgada por Doña Encarnacion a favor de Doña Mercedes (valorándose la operación en 1.867.000,00 euros), no está sujeta al ITPAJD, modalidad AJD, porque no cumple con el requisito del artículo 31 TRLITP de que se trate de primeras copias de actas o escrituras notariales que "contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles". En particular, considera, de un lado, "que, si bien estamos ante una escritura que tiene por objeto cosa evaluable económicamente, dicha operación no es inscribible en el registro de Bienes Muebles, al menos de manera preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros, puesto que la creación de dicho registro de titularidades y gravámenes por Disposición adicional única del RD 1828/1999, de 3 de diciembre (RCL 1999, 3135), Reglamento de Régimen de Condiciones generales de Contratación, no fue seguido de un desarrollo reglamentario que amparara y regulara la inscripción de establecimientos empresariales o mercantiles de oficinas de farmacias, debiéndose acudir, en este caso, a las previsiones del art. 68 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria de 16-12-1954, que tan sólo regula la inscripción de los gravámenes sobre bienes muebles, y no el de meras

titularidades, extremo que no impide pero que carece de efectos frente a terceros, no siendo preceptiva"; y, de otro lado, y en la misma línea, que en "el supuesto concreto de la transmisión de oficina de farmacia debe tenerse en cuenta que en la Comunidad de Madrid y a diferencia de lo que ocurre en la Comunidad de Extremadura, dicho acto no tiene por qué ser inscrito en Registro alguno".

2. Recordemos que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 16 de enero de 2020, es la que reproducimos a continuación:

"Determinar si la primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPAJD, al impuesto sobre actos jurídicos documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación".

3. Pasamos sin más dilaciones a resolver la cuestión que nos plantea el auto de admisión.

SEGUNDO.- Remisión a la sentencia de esta Sala y Sección de 26 de noviembre de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 3873/2019.

La cuestión casacional objetiva que plantea el auto de admisión del presente recurso ya ha sido resuelta por la sentencia

de esta Sala y Sección de 26 de noviembre de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 3873/2019.

De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquella sentencia, en la que se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a la que aquí se plantea.

Razona así la sentencia de 26 de noviembre de 2020:

" SEGUNDO.- Respuesta a la cuestión casacional objetiva.

1. Conforme al artículo 31.2 TRLITPAJD:

"Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3245y RCL 2002, 1318), por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos".

Y la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre (RCL 1999, 3135), por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, recoge textualmente:

"1. Se crea el Registro de Bienes Muebles, integrado por las siguientes secciones:

1ª Sección de Buques y Aeronaves.

2ª Sección de Automóviles y otros Vehículos de Motor.

3ª Sección de Maquinaria industrial, establecimientos mercantiles y bienes de equipo.

4ª Sección de otras Garantías reales.

5ª Sección de otros bienes muebles registrables.

6ª Sección del Registro de Condiciones Generales de la Contratación.

2. El Registro de Bienes Muebles es un Registro de titularidades y gravámenes sobre bienes muebles, así como de condiciones generales de la contratación. Dentro de cada una de las secciones que lo integran se aplicará la normativa específica reguladora de los actos o derechos inscribibles que afecten a los bienes, o a la correspondiente a las condiciones generales de la contratación".

2. No es objeto de controversia que para que la operación examinada en este proceso pueda ser gravada en AJD deben cumplirse los siguientes requisitos: (1º) que se trate de primeras copias de escrituras y actas notariales;

(2º) que tengan por objeto cantidad o cosa valuable; (3º) que contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles; y (4º) que no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de la LITPAJD (RCL 1993, 2849).

La discrepancia reside en que mientras para la Comunidad de Madrid y el TEARM la oficina de farmacia se considera un establecimiento mercantil con acceso al Registro de Bienes Muebles, la Sala de instancia y la parte recurrida sostienen lo contrario. Aunque ya podemos adelantar que las citadas en último lugar incurrir en notables imprecisiones, cuando no en contradicciones.

3. En efecto, aunque la representación procesal de la Sra. Zulima (i) en la reclamación económico-administrativa sustentó su disconformidad alegando que "aunque consideremos posible la inscripción en el Registro de Bienes Muebles de las oficinas de farmacia en cuanto establecimientos mercantiles, lo cierto es que dicha inscripción carece de efectos", con lo que bien podría coincidirse con el TEARM en "que, si bien no rebate la posibilidad de inscribir en el Registro de Bienes Muebles la transmisión de una oficina de farmacia, el obligado tributario niega el carácter preceptivo de dicha inscripción, extremo este último que en ningún caso se discute por la Administración actuante"; (ii) en el escrito de interposición del recurso de casación comienza afirmando que "no existe norma alguna que imponga, ni aun que autorice, la inscripción con efectos erga omnes de la titularidad de establecimientos mercantiles -que sólo muy forzosamente podrían entenderse comprendidos dentro de la referencia a "otros bienes muebles registrables"[-]" (págs. 5-6), lo que podría interpretarse como una concesión a las tesis de la Administración, posteriormente asevera con rotundidad que "actos como el que se nos ofrece -transmisión de una oficina de farmacia libre de cargas y gravámenes-no es inscribible en el Registro de Bienes Muebles es cuestión jurídicamente indiscutible" (pág. 10).

4. Y ya hemos dicho que la Sala de instancia admite, por un lado, "que, si bien estamos ante una escritura que tiene por objeto cosa evaluable económicamente, dicha operación no es inscribible en el registro de Bienes Muebles, al menos de manera preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros", "debiéndose acudir, en este caso, a las previsiones del art. 68 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria de 16-12-1954, que tan sólo regula la inscripción de los gravámenes sobre bienes muebles, y no el de meras titularidades, extremo que no impide pero que carece de efectos frente a terceros, no siendo preceptiva"; y reconoce, por otro lado, que en "el supuesto concreto de la transmisión de oficina de farmacia debe tenerse en cuenta que en la Comunidad de Madrid y a diferencia de lo que ocurre en la Comunidad de Extremadura, dicho acto no tiene por qué ser inscrito en Registro alguno".

5. Pues bien, tenemos que (1º) la transmisión de la oficina de farmacia podría encajar en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, concretamente, en su núm. 1, Sección 5ª ("Sección de otros bienes muebles registrables"); (2º) que no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma; y (3º) que incluso hay Comunidades Autónomas que obligan a esa inscripción.

6. Ante todas las circunstancias expuestas, cobra todo su sentido la aplicación de la doctrina recogida en nuestras sentencias mencionadas por ambas partes en sus respectivos escritos, concretamente, las de 13 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 4600/2012) y de 25 de abril de 2013 (recurso de casación núm. 5699/2010).

En la de 25 de abril de 2013 dijimos que la "inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales" (FJ 5º).

Y en la de 13 de septiembre de 2013 profundizamos algo más al afirmar:

"Sentada la existencia de la contradicción, no podemos compartir el criterio que sienta la sentencia impugnada, ya que a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, no es necesario que el acto o negocio se inscriba, bastando que sea inscribible, al devengarse el día en que se formaliza el acto, siendo la instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico.

Así lo hemos declarado en la reciente sentencia de 25 de Abril de 2013, reconociendo que la inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales" (FJ 4º).

Y la aplicación de la doctrina reproducida debe conducirnos directamente a la estimación del recurso de casación.

TERCERO.- Criterios interpretativos sobre el artículo 31.2 TRLITPAJD.

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA (RCL 1998, 1741), procede fijar la siguiente interpretación del precepto legal concernido en este litigio:

La primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el

artículo 31.2 TRLITPAJD, al impuesto sobre actos jurídicos documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación. En particular, la cesión o transmisión de la oficina de farmacia puede encajar en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, concretamente, en su núm. 1, Sección 5ª ("Sección de otros bienes muebles registrables"); y no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma. "

TERCERO.- *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la letrada de la Comunidad de Madrid pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico al considerar que, si bien estamos ante una escritura que tiene por objeto cosa evaluable económicamente, dicha operación no es inscribible en el registro de Bienes Muebles, al menos de manera preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros, "debiéndose acudir, en este caso, a las previsiones del art. 68 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria de 16-12-1954, que tan sólo regula la inscripción de los gravámenes sobre bienes muebles, y no el de meras titularidades, extremo que no impide pero que carece de efectos frente a terceros, no siendo preceptiva".

Asimismo, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la Sra. Mercedes.

CUARTO.- *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 ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en costas por dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación; y, en lo que respecta a las de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, habida cuenta de las dudas de derecho que suscita la cuestión litigiosa.

FALLO

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

1.- Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico segundo, por remisión a la sentencia de 26 de noviembre de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 3873/2019.

2.- Estimar el recurso de casación núm. 3631/2019, interpuesto por letrada de la Comunidad de Madrid, en la representación que le es propia, contra la sentencia dictada el 20 de marzo de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso 409/2018, interpuesto por doña Mercedes, en relación con una liquidación del Impuesto Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados.

3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 409/2018, interpuesto por doña Mercedes contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de abril de 2018 y la liquidación del tributo antes referido, resolución y acto administrativo que se estiman conformes a Derecho.

4.- Sin imposición de imposición de las costas causadas en el recurso de casación ni de las causadas en la instancia.

TRIBUNAL SUPREMO: ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Base imponible en la cesión de créditos hipotecarios: Sentencia de 29 de octubre de 2020.

En la cesión de un crédito hipotecario en el que una parte de su importe ha sido ya satisfecha al acreedor, la base imponible estará constituida por el capital pendiente de amortizar en el momento de la cesión, incluyendo gastos, indemnizaciones u otros conceptos y, por tanto, la garantía hipotecaria efectiva pendiente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Hechos y actuaciones administrativas litigiosas, proceso de instancia y parte recurrente en la actual casación.*

1.- DIRECCION000 CB adquirió dos créditos con garantía hipotecaria en virtud de escritura pública de formalización de cesión de créditos, en la que se estipuló una contraprestación de 50.000€ (25.000€ por cada uno de los créditos).

Presentó e ingresó autoliquidación derivada de lo anterior por el concepto de actos jurídicos documentados, modalidad documentos notariales, en la que consignó una base imponible de 50.000€ y una cuota de 500€.

2.- La oficina liquidadora de Cuéllar le giró liquidación complementaria según una base imponible de 973.500€ y una cuota total de 14.602€, exigiéndole el pago de 14.597,87€ (resultado de adicionar, a la diferencia no ingresada de 14.102,50€, otros 95,37€ de intereses de demora).

La razón esgrimida para ello fue considerar que la base imponible no debía de ser el importe pagado por la cesión de crédito, ni tampoco el importe pendiente del crédito hipotecario cedido, sino el importe de la total responsabilidad que había sido garantizada con la hipoteca.

3.- Esa liquidación fue confirmada primero en fase de recurso de reposición; y luego en vía económica administrativa (por resolución de 29 de septiembre de 2017 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León -TEAR-CyL).

4.- El proceso de instancia fue iniciado por DIRECCION000 CB mediante recurso contencioso-administrativo dirigido contra la resolución del TEAR que acaba de mencionarse.

La pretensión deducida en la demanda fue que la liquidación complementaria debía anularse para que fuese sustituida por otra que fijase como base imponible la suma de 233.362,42€, al ser éste el importe pendiente de amortizar a la fecha

de la cesión de los créditos; y también se solicitó que se ordenara la devolución de las cantidades pagadas de más sobre dicha cantidad.

5.- La sentencia que es objeto de esta casación desestimó el recurso contencioso-administrativo.

6.- El actual recurso de casación ha sido interpuesto también por DIRECCION000 CB.

SEGUNDO.- *La cuestión de interés casacional objetivo delimitada en el auto de admisión del recurso de casación.*

Este auto se expresa así:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en

Determinar la interpretación que debe darse al artículo 30.1 de la Ley del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en relación con el importe de la base imponible en aquellas operaciones de cesión de préstamos o créditos hipotecarios, dilucidando si aquella está constituida por el capital pendiente de amortizar, incluyendo gastos, indemnizaciones u otros conceptos, en el momento de la cesión, y por lo tanto la garantía hipotecaria efectiva pendiente; o si, en cambio, debe atenderse a la garantía total hipotecaria en el momento inicial de la constitución del crédito.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación 30.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

TERCERO.- *Los razonamientos de la sentencia recurrida que son relevantes para lo que ha de decidirse en el actual debate casacional.*

Están contenidos en su fundamento de derecho quinto, que está encabezado con la rúbrica

"Sobre la determinación de la base imponible en la liquidación de AJD sobre escritura de cesión de crédito hipotecario. Régimen jurídico y doctrina jurisprudencial".

Y cuyas declaraciones pueden sistematizarse de la manera que sigue.

1.- Referencia a la polémica existente sobre esa cuestión de la base imponible en la modalidad tributaria de AJD, tratándose de documentos notariales que formalicen la cesión de créditos hipotecarios, tanto a nivel judicial como en la doctrina sentada por la Dirección General de Tributos:

"La cuestión suscitada es estrictamente jurídica y no es pacífica en nuestros Tribunales, como se desprende de las resoluciones judiciales invocadas por las distintas partes en litigio,

ni tampoco lo es en la Dirección General de Tributos, que inicialmente consideró que la base imponible estaba constituida por la total cantidad garantizada que comprende, además del principal, la suma de los importes previstos para intereses ordinarios, intereses de demora, costas y gastos de ejecución (Consulta V1208-12 (PROV 2012, 269463)).

si bien en las posteriores Consultas invocadas por la actora sostienen que en la cesión de préstamos hipotecarios, la base imponible estará integrada por la total cantidad garantizada, constituida por el importe del préstamo pendiente de amortización en la fecha de la cesión y los correspondientes intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos (Consultas V1769/2017 de 7 de julio de 2017 (PROV 2017, 262269), V1263/2015 (PROV 2015, 188374) y V1262/2015 de 27 de abril de 2015 (PROV 2015, 188353), V966/2015 de 26 de marzo de 2015 (JT 2015, 979), V1079-15, de 8 de abril (PROV 2015, 160586) de 2005 y V1221-14 de 5 de mayo de 2014").

2.- El punto de partida jurisprudencial y normativo del que arranca la sentencia recurrida para decidir esa cuestión de la base imponible de la modalidad tributaria de AJD.

"Para resolver tal controversia, hemos de partir - como lo hace el TEAR - de la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 1996 (RJ 1996, 6271), en cuanto estableció que de los artículos 28 y 31.2 del Texto refundido del Impuesto se deduce que éste

"grava esencialmente el documento, es decir, la formalización jurídica, mediante ciertos documentos notariales de actos y contratos, no de hechos jurídicos y inscribibles, siempre que dichos actos o contratos no estén sujetos al Impuesto de Sucesiones o Donaciones ni al de Transmisiones Patrimoniales, concepto de transmisiones onerosas"

debiendo significarse asimismo que el fundamento del gravamen por AJD se halla en las garantías que ofrece

la inscripción en los registros públicos a los derechos documentados notarialmente (STS de 24-10-2003).

Así las cosas, el art. 30 del RDLeg 1/93, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), por el que se aprueba el TRLITPAJD, define la base imponible de la llamada cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, en el apartado 1 disponiendo que:

En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.

A lo que hemos de añadir que conforme a lo preceptuado en el art 10.1 c) del RDL 1/93 (RCL 1993, 57).

c) Las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses".

3.- El criterio seguido por la sentencia recurrida para decidir la controversia o cuestión que se viene mencionando consiste principalmente en asumir lo razonado en la sentencia de 19 de julio de 2013 (PROV 2013, 305955) del TSJ de Madrid:

"Partiendo de tales determinaciones, y aplicándolas al presente caso, coincidimos con el criterio mantenido por la Sala del TSJ de Madrid de 19 de julio de 2013 (rec. 4/2011), así como con las dictadas por nuestra Sala homónima de Valladolid de 16 de octubre de 2006 (rec. 2062/2001) y 27 de septiembre de 2010 (rec. 73/2005) en considerar que resulta conforme a derecho el criterio mantenido por la resolución aquí impugnada,

pues como señala la STSJ de Madrid reseñada:

"La transmisión del crédito hipotecario otorga al cesionario iguales derechos a los que poseía el cedente, los cuales son equivalentes al importe de la totalidad de la suma garantizada con la hipoteca, aunque la obligación personal, en este caso la devolución del préstamo, hipotéticamente haya minorado su importe por razones ajenas al Registro.

Dicho de otro modo, la protección que recibirá el cesionario de los registros públicos se extiende a la integridad de la suma garantizada con la hipoteca, y en función de este valor debe calcularse la base imponible del impuesto que grava precisamente esa protección, protección que efectivamente existe y se mantiene con independencia de las valoraciones, o declaraciones que se realicen entre la partes que pactan

la cesión, que podrán pactar libremente un precio de cesión inferior al del capital que afirman pendiente, o que podrían incurrir en error al valorar aquel capital pendiente, pero igualmente seguirían protegidos por el Registro con la integridad de la suma garantizada con la hipoteca, aspecto formal al que atiende el impuesto de AJD por el que se liquida".

Y es que ciertamente no es lo mismo adquirir un crédito sin garantía hipotecaria que otro con ella, ya que en este segundo caso si el cesionario no cobra su crédito la hipoteca también cedida le asegura no solo el precio de adquisición sino además intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento y otros conceptos análogos, debiéndose tener en cuenta que el art. 31.2 del TRLITPAJD exige que los actos y contratos sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial, y como lo que se inscribe es el resultado del negocio jurídico, no el derecho patrimonial sobre el que versa dicho negocio, ha de convenirse en que el valor del derecho resultante del negocio jurídico es el que debe constituir la base imponible del impuesto, como señala la STSJ de Valladolid de 27 de septiembre de 2010.

Pues bien -como señala la STSJ de Galicia de 30 de septiembre de 2003 (rec. 7143/2011) a la que se remite la STSJ de Madrid de 12 de julio de 2011 (PROV 2011, 387927) (rec. 392/2009) y la citada de Valladolid-, así como cuando se celebra un contrato de préstamo simple el prestamista adquiere un derecho de crédito frente al prestatario, por cuanto éste tiene la obligación de devolverle otro tanto de la misma especie y calidad con los intereses pactados, y si cede ese derecho de crédito el cesionario adquiere el mismo derecho que el cedente, permaneciendo una y la misma la obligación, lo propio sucede con el préstamo hipotecario.

En tal caso, en efecto, el prestamista adquiere un derecho de crédito garantizado con hipoteca frente el prestatario, y si dicho prestamista transfiere ese crédito a un tercero, originándose así una operación de cesión de crédito hipotecario, el derecho de crédito pasa a ese tercero (cesionario) en las mismas condiciones que lo tenía el cedente, es decir, con el derecho a reclamar del prestatario la devolución de otro tanto de la misma especie y calidad y los intereses pactados.

Así pues, teniendo el cesionario el derecho de exigir del prestatario deudor el débito entero, aunque haya pagado al cedente un precio menor, el documento en el que se instrumenta la cesión del crédito hipotecario tiene que tributar sobre una base imponible constituida por el valor de la realidad resultante de ese negocio jurídico, es decir, por la cantidad a la que asciende aquel débito reclamable, no por lo que la aquí recurrente hubiere pagado por la cesión".

4.- Referencia a la concreta cesión de créditos generadora de la liquidación tributaria que fue controvertida en el proceso de instancia:

"En el presente caso, estamos ante una cesión de créditos hipotecarios subrogándose la recurrente - a tenor de la estipulación Quinta de la escritura- en los derechos del vendedor en relación con el Crédito Hipotecario, en particular en lo que se refiere a la garantía hipotecaria detallada en el Expositivo II, sin especificar el capital pendiente a la fecha de la cesión.

En efecto, si acudimos al Expositivo II apreciamos que en el mismo se recoge el alcance de las responsabilidades hipotecarias en las que se subroga la demandante como garantizadas y de la que responden las fincas hipotecadas, en un caso, de 340.000€ de principal y demás cantidades pactadas como responsabilidades accesorias, y en el otro, de 250.000€ de principal y demás cantidades pactadas como responsabilidades accesorias,

sin que el hecho de que se haya pagado parte del principal disminuya la cantidad garantizada con la hipoteca, en la medida que nada se establece al efecto al efecto en la Escritura, pues lo relevante parecer ser no tanto el importe del crédito, como el importe garantizado en los términos ya referidos".

5.- Conclusión final de la sentencia recurrida sobre cuál debe ser la base imponible en la concreta cesión de créditos generadora de la liquidación litigiosa:

"En consonancia con lo hasta ahora expuesto, en la medida que la Oficina Gestora a la hora de practicar la liquidación aquí impugnada ha aplicado los propios datos numéricos declarados en las notas simples informativas registrales unidas a la escritura pública de cesión de créditos de fecha 11-7-2016 - lo que no es objeto de discusión -

procedente será concluir que es conforme a derecho la base imponible cuantificada en 973.500 euros, al haberse subrogado la recurrente en todos los derechos del crédito hipotecario, y todo ello con independencia del criterio mantenido en las Consultas de la DGT invocadas por la recurrente".

6.- Afirmación adicional de que no vinculan a los órganos jurisdiccionales los criterios seguidos por la Dirección General de Tributos en las respuestas que emiten para las Consultas que le son formuladas:

"pues resulta claro que los efectos vinculantes de dichas Consultas se contraen a la relación de los órganos de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos con el consultante (art. 89.1 de la LGT (RCL 2003, 2945)) y no alcanzan a los órganos jurisdiccionales, dado que en el ámbito de éstos, lo que prima es la normativa legal y su interpretación, conforme a las reglas de hermenéutica, juntamente con la doctrina jurisprudencial sentada por el Tribunal Supremo, como aquí se ha razonado, por lo que procedente será desestimar el recurso interpuesto, sin que por tanto sea preciso entrar a examinar la oposición formulada por la Abogacía del Estado con carácter subsidiario a la pretensión principal esgrimida".

CUARTO.- *El recurso de casación interpuesto por DIRECCION000 CB.*

I.- Esgrime en su apoyo estos dos principales argumentos. Que la sentencia recurrida ha infringido lo establecido en el artículo 30.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -TRL-ITP/AJD- (aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849)). Y que fija ante una misma cuestión una interpretación de los preceptos que sustentaron el fallo que es contradictoria con la de otros órganos judiciales.

Y deduce dos peticiones:

Una primera, deducida con carácter principal, reclama que esta Sala intérprete la anterior norma legal y fije como interpretación correcta de la misma que la base imponible de la cesión de créditos es la integridad de la garantía hipotecaria efectiva, es decir, la constituida por el capital pendiente de amortizar, sumados gastos, indemnizaciones u otros conceptos en el momento de la cesión; lo que en el caso de autos hace que la base imponible haya de ser la de 233.362,42€.

La segunda, planteada con carácter alternativo a la anterior, solicita que se anule la sentencia recurrida y se fije esa interpretación que se defiende como correcta, con devolución de los autos a tribunal de instancia "al momento procesal oportuno para que siga su curso ordenado por la ley hasta su resolución".

II.- El desarrollo del reproche que se realiza a la sentencia recurrida, se puede resumir, en sus aspectos principales, en lo siguiente.

Que las SsTS de 24 de febrero de 1996 (RJ 1996, 6271) y 24 de octubre de 2003, citadas por la sentencia recurrida aquí recurrida para fundamentar sus fallos desestimatorios, no dan cobertura al concreto caso litigioso porque estuvieron referidas a casos distintos.

Pues la primera de ellas estuvo referida a la constitución de varios préstamos hipotecarios en los que la obligación o capital garantizado era el importe correspondiente a los conceptos garantizados en el momento inicial de la formalización de esos préstamos. Y la segunda se aborda una escritura pública en la parte correspondiente a la distribución y modificación de un préstamo hipotecario, anteriormente constituido, entre los diferentes pisos y locales constituidos en régimen de propiedad horizontal.

Que las sentencias del TSJ de Madrid de 19 de julio de 2013 y de la Sala de Valladolid del TSJ de Castilla y León de 16 de octubre de 2006, invocadas así mismo por la sentencia recurrida, tampoco son válidas para justificar el fallo de la sentencia de instancia. Y esto porque, pese a estar referidas a cesión de créditos hipotecarios, no contemplan la cuestión que se suscita en aquellos singulares casos, como acontece en el actual proceso jurisdiccional, en los que el contribuyente había aducido

que el importe del crédito pendiente en el momento de la cesión era inferior al importe total que había tenido el crédito en el momento inicial de constitución de la hipoteca.

Que hay otras sentencias, provenientes también de Tribunales Superiores de Justicia (se citan sentencias de las Salas territoriales de Asturias, Aragón y Madrid), que siguen una solución contradictoria y divergente con la que ha sido aplicada por la sentencia recurrida.

Y que la Dirección General de Tributos en sus más recientes consultas vinculantes sigue criterios contrarios al que ha sido aplicado por la sentencia recurrida.

QUINTO.- *La oposición al recurso de casación que es sostenida por la Comunidad Autónoma de Castilla y León.*

Básicamente consiste en defender el acierto jurídico de la sentencia recurrida, de la que se reproduce ese fundamento jurídico quinto de la misma que ha sido transcrito en el anterior FJ cuarto de la actual sentencia.

Y en discrepar de la solución contraria que sigue la Consulta V3109-18, de 29 de noviembre (PROV 2019, 1101), de la Dirección General de Tributos, cuando interpreta el artículo 30.1 TRL-ITP/AJD (RCL 1993, 2849).

Lo que se completa con estos otros razonamientos:

"Pues bien, si la expresión que utiliza la norma es que "la base imponible estará constituida por la total cantidad garantizada", no cabe más interpretación que la que se desprende del literal de la norma, que no puede ser otra que donde dice total es total, y por tanto, ha de ser la cantidad total garantizada. No se puede retorcer la norma, como hace la Dirección General de Tributos, aunque sea en beneficio del contribuyente, para llegar a concluir que por total cantidad garantizada debe entenderse, lo que es parcial,

"la constituida por el importe del préstamo. Pendiente de amortización en la fecha de la cesión y los correspondientes intereses, indemnizaciones, por incumplimiento u otros conceptos análogos, que se hubieran, establecido, pues solo esa parte del crédito es objeto de cesión".

De esta manera, y a nuestro entender, la total cantidad garantizada es "la total", valga la redundancia, y no puede ser la pendiente, porque la cuestión radica en el valor inmutable de la garantía hipotecaria inscrita en el Registro de la Propiedad -que es independiente de las circunstancias puntuales de naturaleza variable que puede presentar el préstamo o crédito hipotecario en un momento determinado, y por ello, la base imponible debe atender a la garantía hipotecaria existente a efectos registrales, con independencia del devenir que haya podido producirse con una cesión del préstamo o crédito. Aunque la obligación garantizada haya ido disminuyendo, la garantía como tal permanece inalterable, mientras en el Registro de la Propiedad no se inscriba una cancelación parcial.

Es por ello que esta representación solicita de esa Sala, que proceda a la interpretación del 30.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el sentido literal de la norma, confirmando la sentencia recurrida".

SEXTO.- *Criterio interpretativo que fija esta sentencia sobre la cuestión de interés casacional objetivo delimitada en el auto de admisión del recurso de casación.*

La respuesta que merece dicha cuestión es que, en la modalidad tributaria de actos jurídicos documentados, cuando la documentación notarial que genera la liquidación formaliza la cesión de un crédito hipotecario en el que una parte de su importe ha sido ya satisfecha al acreedor, la base imponible está constituida por el capital pendiente de amortizar en el momento de la cesión, incluyendo gastos, indemnizaciones u otros conceptos y, por tanto, la garantía hipotecaria efectiva pendiente.

Las razones que así lo determinan son las siguientes:

1.- El principio constitucional de capacidad económica, que según lo establecido en el artículo 31.1 de la Constitución (CE (RCL 1978, 2836)) rige en nuestro sistema tributario, impone que la riqueza gravada en cada tributo sea una situación patrimonial del contribuyente que guarde relación y coherencia con la específica configuración que la obligación principal tenga en el concreto tributo de que se trate.

Esto conduce a que, siendo la operación formalizada en el documento notarial aquí gravado la cesión de un crédito con garantía hipotecaria, el dato decisivo debe ser la concreta magnitud económica que presente la incorporación al patrimonio del contribuyente que tenga lugar como consecuencia de esa operación.

Y es claro que, recibiendo el cesionario del crédito tan sólo el importe de este último que no haya quedado extinguido, la recta observancia del principio constitucional antes mencionado hace que la base imponible haya de guardar coherencia con ese importe pendiente y no pueda abarcar una suma superior que el contribuyente no incorpora a su patrimonio económico.

2.- El artículo 30.1 del TRL-ITP/AJD (RD Leg 1/1993 (RCL 1993, 2849)), cuando regula la base imponible tratándose de préstamos con garantía, se expresa en términos genéricos, señalando los conceptos que han de ser computados, pero sin diferenciar si se está en el momento inicial de constitución de la garantía o en un momento posterior en el que haya sido ya abonada una parte del principal del préstamo. Mas esta falta de previsión a lo que debe conducir es a colmarla con lo que exige el postulado constitucional de que se viene hablando.

3.- Una solución diferente a la que aquí se preconiza conllevaría una vulneración del principio de igualdad

que también proclama para nuestro sistema tributario el mencionado artículo 31.1 CE; pues llevaría consigo que una misma suma, correspondiente a un crédito garantizado, soportara una carga tributaria desigual en función de que, en el momento de formalizarse el documento notarial directamente gravado, constituyera el principal inicial o la parte pendiente del crédito que es objeto de la operación notarialmente documentada.

4.- Por otra parte, esta solución que aquí se sigue es la que más coherencia guarda también con el contenido interpretativo que fue fijado en el fundamento de derecho quinto o de la sentencia de esta Sala y Sección núm. 338/2019, de 13 de marzo de 2019 (RJ 2019, 743) (casación 6694/2017).

Dicha sentencia, respecto de escrituras públicas de novación de préstamo hipotecario, en las que se modifican no sólo las condiciones referentes al tipo de interés y/o al plazo del préstamo, sino adicionalmente otro tipo de cláusulas financieras, se efectuó esta declaración:

"(...) que la base imponible se debe determinar en atención al contenido material del hecho imponible, que en caso de la simple novación modificativa de préstamo hipotecario incorporada a la escritura pública se concreta en el contenido económico de las cláusulas financieras valables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición".

SÉPTIMO.- *Decisión del litigio.*

Lo que se ha razonado conduce a declarar haber lugar al recurso de casación y a la anulación de la sentencia recurrida.

Con el resultado también de que, en el enjuiciamiento que ha de llevar a cabo esta Sala y Sección sobre la controversia seguida en la instancia, resulte procedente la estimación del recurso contencioso-administrativo que fue deducido por la parte actora y, con ello, la acogida de la pretensión ejercitada por la parte actora en su demanda.

Siendo de destacar que las alegaciones de la demanda sobre cuál era el saldo deudor de los créditos cedidos en la fecha la cesión, y los justificantes esgrimidos respecto de este extremo, no han sido eficazmente combatidos por la Comunidad Autónoma de Castilla y León en su contestación a la demanda formalizada en el proceso distancia y tampoco en su oposición a la casación.

OCTAVO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.; y, sobre las de la instancia, son de apreciar la clase de dudas a que hace referencia el artículo 139.1 del anterior texto legal para resultar procedente su no imposición.

FALLO

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

Primero.

PRIMERO.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

Segundo.

SEGUNDO.- Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por DIRECCION000 CB contra la sentencia de 20 de diciembre de 2018 (PROV 2019, 46586), de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Burgos del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 173/2017); y anular dicha sentencia a los efectos de lo que se decide a continuación.

Tercero.

TERCERO.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por DIRECCION000 CB frente a la liquidación complementaria aquí litigiosa que le fue girada por la oficina liquidadora de Cuéllar según una base imponible de 973.500 €, para que sea sustituida por una nueva liquidación calculada sobre una base imponible de 233.362,42€; y reconocer el derecho a dicha parte recurrente a que les sea devuelta la cantidad pagada de exceso en relación con la cuota que corresponda en la nueva liquidación según la base imponible que ha sido indicada, con los intereses legales correspondientes.

Cuarto.

CUARTO.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación; y tampoco sobre las correspondientes al proceso de instancia.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS 41

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

- Donación del usufructo vitalicio de un inmueble a su padre y consolidación posterior por fallecimiento del usufructuario 41
- Disolución de comunidad de bienes, y adjudicación a cada uno de seis viviendas 41
- Adjudicación del uso y propiedad de una vivienda de forma exclusiva a uno de los excónyuges, asumiendo la totalidad del pago del préstamo hipotecario, y sin compensación de ningún otro tipo a su excónyuge..... 42
- Disolución de la comunidad de bienes..... 42
- Extinción parcial de condominio 43

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

DONACIÓN DEL USUFRUCTO VITALICIO DE UN INMUEBLE A SU PADRE Y CONSOLIDACIÓN POSTERIOR POR FALLECIMIENTO DEL USUFRUCTUARIO

(Consulta DGT V2476-20 de 21/07/2020)

La constitución del derecho de usufructo vitalicio a favor del padre sobre el bien inmueble urbano, sí que determina la sujeción al IIVTNU, dado que se produce el hecho imponible del impuesto “la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”, siendo el sujeto pasivo del impuesto la persona a cuyo favor se constituye el usufructo, es decir, el padre.

El devengo del IIVTNU, según el artículo 109.1 del TRLRHL tendrá lugar en la en la fecha en que se constituya o transmita el derecho real de goce limitativo del dominio.

Y de acuerdo con el artículo 107.2.b) del TRLRHL, la base imponible correspondiente a la constitución del usufructo se determina en función de la parte del valor catastral del terreno que corresponda al derecho de usufructo calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por otra parte, cuando se produce el fallecimiento del usufructuario se extingue el derecho de usufructo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 513 del Código Civil y se consolida el pleno dominio en la persona nuda propietaria, que hasta ese momento era titular del derecho de nuda propiedad sobre el inmueble.

El derecho de usufructo como tal no se extingue (sí lo hace en la persona del usufructuario), sino que hace tránsito, se traslada a la persona del nudo propietario, que lo adquiere consolidando el dominio. A este respecto, el artículo 522 del Código Civil señala que “Terminado el usufructo, se entregará al propietario la cosa usufructuada.”

Con la muerte del usufructuario se produce una extinción del derecho de usufructo en su persona (que no es gravada por el IIVTNU) y una “traslatio” del derecho de usufructo a la persona del nudo propietario. Hay una adquisición del derecho de goce que transita del usufructuario al titular del dominio.

En este caso, el nudo propietario no adquiere un derecho “nuevo” que no había tenido antes, sino que recupera el derecho de goce y disfrute del bien inmueble, ya que era el titular del pleno del dominio con anterioridad a la donación del usufructo vitalicio.

Por tanto, siendo el hecho imponible del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104 del TRLRHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, y no habiendo en este caso transmisión de la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, ya que el nudo propietario era el titular del pleno del dominio del bien inmueble con anterioridad a la donación del usufructo vitalicio, no se produce el hecho imponible del impuesto, y por consiguiente no está la operación sujeta al mismo.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES, Y ADJUDICACIÓN A CADA UNO DE SEIS VIVIENDAS

(Consulta DGT V2383-20 de 13/07/2020)

Ahora lo que pretenden los comuneros es la extinción del condominio sobre la totalidad de los bienes inmuebles que conforman la comunidad de bienes, las 12 viviendas, adjudicándose cada uno de ellos 6 viviendas en pleno dominio, resultando cada uno de

los dos lotes de igual valor y respetando, así, el porcentaje de participación de cada uno de los comuneros. En consecuencia, se está ante una extinción de una comunidad de bienes por la que se adjudica a cada uno de los comuneros el pleno dominio sobre una parte de los bienes en proporción a su participación en la comunidad (el 50 por ciento).

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

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

No obstante, a efectos de una futura transmisión de los inmuebles adjudicados a cada uno de los comuneros y a efectos de la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa transmisión, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio del período de generación será la fecha en la que la comunidad de bienes formada por ambos comuneros adquirió la propiedad del edificio y no la fecha en la que se adjudica a cada comunero el 100% del pleno dominio sobre 6 viviendas por disolución de dicha comunidad de bienes.

ADJUDICACION DEL USO Y PROPIEDAD DE UNA VIVIENDA DE FORMA EXCLUSIVA A UNO DE LOS EXCÓNYUGES, ASUMIENDO LA TOTALIDAD DEL PAGO DEL PRÉSTAMO HIPOTECARIO, Y SIN COMPENSACIÓN DE NINGÚN OTRO TIPO A SU EXCÓNYUGE

(Consulta DGT V2856-20 de 22/09/2020)

Mediante sentencia de modificación de medidas de acuerdo de divorcio se adjudica el uso y propiedad de una vivienda de forma exclusiva a uno de los excónyuges, asumiendo la totalidad del pago del préstamo hipotecario, y sin compensación de ningún otro tipo a su excónyuge.

El apartado 3 del mismo artículo 104 del TRLRHL dispone:

“3. No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.”.

En primer lugar, cabe señalar que, como la adjudicación de la plena propiedad de la vivienda a la consultante se produce como consecuencia del cumplimiento de la sentencia de divorcio (sentencia de modificación de medidas de mutuo acuerdo de divorcio), no se producirá la sujeción al impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.3 del TRLRHL.

No obstante, en una futura transmisión del inmueble por parte de la consultante, a efectos de la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa transmisión será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio del período de generación será la fecha en la que ambos excónyuges adquirieron la vivienda por compraventa el 10 de junio de 2004 y no la fecha en la que se adjudica a la consultante el cien por cien del pleno dominio por cumplimiento de la sentencia de divorcio.

DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES

(Consulta DGT V2714-20 de 04/09/2020)

Al ser cinco hermanos y seis inmuebles, uno de los hermanos se adjudicará dos inmuebles, de manera que el hermano que se lleve dos inmuebles tenga el menor exceso de adjudicación posible. Los excesos de adjudicación que se produzcan se compensarán con dinero pagado a plazos.

Como se ha dicho anteriormente, en el caso de que exista vinculación expresa de las viviendas a los anexos, se produce la disolución de una comunidad de bienes y en la que cuatro comuneros se van a adjudicar un inmueble cada uno y el quinto comunero dos inmuebles, produciéndose excesos de adjudicación que se van a compensar con dinero mediante pago aplazado y fraccionado, sin que esta circunstancia altere el que sea en metálico. Dichos excesos de adjudicación, según manifiestan,

van a ser los menores posibles, por lo que dicha disolución no dará lugar a la sujeción al IIVTNU, ya que se cumplen los requisitos expuestos anteriormente para ello.

Al no producirse, en este supuesto, la sujeción al IIVTNU con ocasión de la adjudicación de la propiedad del terreno de naturaleza urbana a cada uno de los comuneros, no se devenga el impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en la futura transmisión del terreno adjudicado que esté sujeta a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, ya que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto, por lo que se entenderá que el inmueble/s ahora adjudicado a cada uno de los comuneros fue adquirido en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta (fecha de la escritura pública de donación de la madre a los 5 hermanos) y no en la fecha en que se produce la adjudicación del pleno dominio por extinción del condominio.

EXTINCIÓN PARCIAL DE CONDOMINIO

Consulta DGT 2448-20 de 16/07/2020

El consultante es propietario en proindiviso de tres inmuebles, los cuales son dos pisos y un chalet. El resto de copropietarios son sus dos hermanas y, hasta su fallecimiento, sus dos padres. El consultante manifiesta que hay tres comunidades de bienes independientes, una sobre cada uno de los bienes inmuebles. El consultante era titular del 50 por ciento del chalet, siendo titulares sus padres del 50 por ciento restante. Tras el fallecimiento de éstos, la participación sobre el chalet será de 4/6 para el consultante y 1/6 para cada una de sus hermanas. El padre falleció en 2008 y la madre en 2019; tras el fallecimiento de los padres, los hijos procedieron a la aceptación y adjudicación de la herencia. Tienen intención de extinguir la comunidad de bienes sobre el chalet, adjudicándose el consultante el bien inmueble y compensando a sus hermanas en metálico.

Al no tratarse de la disolución de una comunidad de bienes, sino tan solo de la extinción del proindiviso sobre uno de los bienes que conforman tanto la comunidad de bienes constituida por herencia del padre como la comunidad de bienes constituida por herencia de la madre (el chalet), que se adjudica en su totalidad a uno de los comuneros y que compensa en metálico a los otros dos comuneros, nos encontramos ante un supuesto de compraventa, por el cual las dos hermanas transmiten su respectiva cuota de propiedad sobre el bien inmueble al consultante (el adjudicatario) que las adquiere y les paga en metálico su valor.

Esta compraventa es un supuesto de transmisión onerosa de la propiedad del terreno de naturaleza urbana, lo que determina la sujeción al IIVTNU.

De acuerdo con el citado artículo 106.1.b) del TRLRHL, las dos hermanas tendrán la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión de su porcentaje de propiedad sobre el bien inmueble que se adjudica al consultante.

