

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BIT plus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- Novedades Autonómicas :
- ANDALUCÍA.....4
- ARAGÓN.....5
- CANARIAS.....6
- CANTABRIA.....7
- COMUNIDAD VALENCIANA.....8
- RIOJA.....12
- EXTREMADURA.....14
- NAVARRA.....14
- PAÍS VASCO.....17

NOVEDADES AUTONÓMICAS

- Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021.....19

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

- La regla de cálculo del ajuar doméstico en la determinación de la base imponible del ISD.

Juan Calvo Vérguez.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.....22

TEMAS FISCALES

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....45
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....45
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....53

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

- NOVEDADES COMUNIDADES FORALES.....63
- NAVARRA. LEY FORAL 22/2020, de 29 de diciembre, de modificación de la Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra.....63
- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....
- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....65

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES AUTONÓMICAS

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS	4
ANDALUCÍA	4
Ley 3/2020, de 28 de diciembre, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2021..	4
ARAGÓN	5
Ley 4/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para el ejercicio 2021.	5
CANARIAS	6
LEY 7/2020, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2021.	6
CANTABRIA	7
Ley de Cantabria 12/2020, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas..	7
COMUNIDAD VALENCIANA	8
LEY 3/2020, de 30 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2021	8
RIOJA	12
Ley 2/2021, de 29 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2021	12
EXTREMADURA	13
Ley 1/2021, de 3 de febrero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para el año 2021	13
COMUNIDADES FORALES	14
NAVARRA	14
LEY FORAL 21/2020, de 29 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias y de modificación del Texto Refundido de la Ley Foral de Ordenación del Territorio y Urbanismo.....	14
PAIS VASCO	17
Decreto Foral-Norma 12/2020, de 22 de diciembre, sobre determinación para 2021 del tipo de interés de demora, canon de utilización de las autopistas AP-8 y AP-1 y diversos coeficientes de actualización tributarios.....	17

NOVEDADES AUTONÓMICAS

ANDALUCÍA

LEY 3/2020, DE 28 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA PARA EL AÑO 2021.

Disposiciones finales.

Tercera. Modificación del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.

Cuatro. Se modifica el artículo 36 bis, quedando redactado como sigue:

«Artículo 36 bis. Tipo de gravamen reducido para determinadas operaciones en las que participen las Sociedades de Garantía Recíproca o las sociedades mercantiles del sector público estatal o andaluz cuyo objeto sea la prestación de garantías.

1. En la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se aplicará el tipo de gravamen reducido del 2% en las siguientes operaciones, cuando en las mismas participen sociedades de garantía recíproca, o sociedades mercantiles del sector público estatal o andaluz cuyo fin sea la prestación de garantías destinadas a la financiación de actividades de creación, conservación o mejora de la riqueza forestal, agrícola, ganadera o pesquera de la Comunidad Autónoma de Andalucía:

a) Las adquisiciones de inmuebles por las citadas sociedades como consecuencia de operaciones de dación en pago que deriven de obligaciones garantizadas por las mismas o como consecuencia de adjudicaciones judiciales o notariales.

b) Las adquisiciones de inmuebles que se realicen por pequeñas y medianas empresas con financiación ajena y con el otorgamiento de garantía por las citadas sociedades. Para la aplicación de este tipo reducido se deben cumplir los siguientes requisitos:

1.º Que la pequeña o mediana empresa adquirente constituya una unidad económica con no más de doscientos cincuenta trabajadores, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 1/1994, de 11 de marzo, de Sociedades de Garantía Recíproca.

2.º La garantía ofrecida deberá ser de, al menos, el 50 % del precio de adquisición.

3.º El inmueble deberá quedar afecto a la actividad empresarial o profesional del adquirente. El destino del inmueble deberá mantenerse durante los cinco años siguientes a la fecha del documento público de adquisición, salvo que, en el caso de que el adquirente sea persona física, este fallezca dentro de dicho plazo.

4.º La operación deberá formalizarse en documento público, debiendo constar expresamente en el mismo tal afectación.

5.º Cuando se trate de entidades, su actividad principal en ningún caso podrá consistir en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. No se aplicará este tipo si las menciones exigidas no constan en el documento público, ni cuando se produzcan rectificaciones del mismo que subsanen dicha omisión, salvo que se realicen dentro del plazo de declaración del impuesto.

2. En los supuestos de adquisiciones de inmuebles previstos en el párrafo a) apartado 1, el inmueble adquirido deberá ser objeto de transmisión dentro de los cinco años siguientes a su adquisición con entrega de posesión de la misma, y siempre

que esta transmisión esté sujeta y no exenta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.»

Cinco. Se añade un nuevo artículo 36 ter, con la siguiente redacción:

«Artículo 36 ter. Tipo de gravamen reducido para la adquisición de vehículos eléctricos.

En la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se aplicará el tipo de gravamen reducido del 1% a las adquisiciones de los vehículos de turismo, ciclomotores y motocicletas clasificados en el Registro de Vehículos con la categoría ambiental "0 emisiones" de conformidad con el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, o norma que lo sustituya. Dicha condición será acreditada mediante el correspondiente distintivo ambiental aprobado por la Dirección General de Tráfico.»

Seis. Se modifica el artículo 41, quedando redactado como sigue:

«Artículo 41. Tipo de gravamen reducido para determinadas operaciones en las que participen las Sociedades de Garantía Recíproca o las sociedades mercantiles del sector público estatal o andaluz cuyo objeto sea la prestación de garantías.

En la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se aplicará el tipo de gravamen reducido del 0,1% en las siguientes operaciones cuando en las mismas participen Sociedades de Garantía Recíproca, o sociedades mercantiles del sector público estatal o andaluz cuyo fin sea la prestación de garantías destinadas a la financiación de actividades de creación, conservación o mejora de la riqueza forestal, agrícola, ganadera o pesquera de la Comunidad Autónoma de Andalucía:

a) Los documentos notariales que formalicen la constitución y cancelación de derechos reales de garantía cuyo sujeto pasivo resulten ser las citadas sociedades.

b) Los documentos notariales que formalicen la novación del préstamo, así como el mantenimiento del rango registral o su alteración mediante posposición, igualación, permuta o reserva del mismo, cuando en dichas operaciones participen las citadas sociedades.»

Undécima. Entrada en vigor.

La presente ley entrará en vigor el 1 de enero de 2021.

Pinche aquí para consultar texto íntegro:

https://www.juntadeandalucia.es/boja/2020/251/BOJA20-251-00293-16570-01_00183804.pdf

ARAGÓN

LEY 4/2020, DE 30 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN PARA EL EJERCICIO 2021.

Disposiciones finales.

Cuarta. Modificación del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón.

Uno. Se introduce un nuevo artículo 131-12 en el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, en los siguientes términos: "Artículo 131-12. Condiciones de aplicación de los beneficios fiscales en Sucesiones. Los beneficios fiscales contemplados en esta Sección serán aplicables con las condiciones que estuvieran vigentes en el momento del fallecimiento del causante".

Tres. Se modifica la disposición transitoria primera del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, en los siguientes términos:

"Disposición transitoria primera. Deducción en cuota de las cantidades pagadas como liquidación a cuenta en la sucesión ordenada mediante fiducia.

1. Las cantidades pagadas por el contribuyente conforme a la normativa vigente en el momento del fallecimiento del causante, como liquidación provisional o liquidación a cuenta sobre la herencia fiduciaria no asignada, darán al mismo la opción a practicar una deducción de la cuota del impuesto.

2. La deducción se practicará en la autoliquidación que proceda por cada ejecución fiduciaria, hasta un importe igual a la cuota tributaria correspondiente a la misma, siempre y en la medida en que aquella incluya bienes que, directamente o por subrogación, hubieran conformado la base imponible de la liquidación a cuenta.

3. El importe máximo de deducción por todas las ejecuciones fiduciarias será el efectivamente pagado por la liquidación a cuenta.

4. No procederá la deducción en los siguientes supuestos: a) Cuando la normativa vigente en el momento de la ejecución fiduciaria permita minorar la cuota en el importe de los pagos a cuenta realizados. b) Cuando se hubiera solicitado u obtenido a través de cualquier procedimiento la devolución de lo pagado por las liquidaciones a cuenta”.

Cuatro. Las medidas previstas en esta disposición final tendrán vigencia indefinida. En particular, la medida del apartado Dos será efectiva a partir de 1 de abril de 2021.

Quinta Entrada en vigor

La presente ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2021. No obstante, las previsiones contenidas en la disposición final cuarta relativas a la tasa fiscal sobre el juego producirán efectos a partir del día 1 de abril de 2021.

Pinche aquí para consultar texto íntegro:

<https://www.aragon.es/documents/20127/75675912/LEY+42020+de+30+de+diciembre+de+Presupuestos+2021.pdf/0f6e5841-aa41-2812-e22f-3623b9554b64?t=1610006697744>

CANARIAS

LEY 7/2020, DE 29 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS PARA 2021.

Disposiciones finales.

Octava.- Modificación del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Se añade el artículo 39 septies al Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2009, de 21 de abril, con la siguiente redacción:

"Artículo 39 septies. Autoliquidación de las operaciones continuadas de adquisición a particulares de cualquier tipo de bienes muebles, excepto medios de transporte usados, por empresarios y profesionales.

Los sujetos pasivos, empresarios o profesionales que adquieran regularmente a particulares cualquier tipo de bienes muebles, excepto medios de transporte usados, para desarrollar su actividad económica de reventa, deberán declarar conjuntamente todas las operaciones sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, realizadas en cada mes natural.

Para ello, presentarán una única autoliquidación comprensiva de la totalidad de las operaciones devengadas en cada mes natural, cuyo plazo de presentación será el mes natural inmediato posterior.

Se autoriza a la persona titular de la Dirección de la Agencia Tributaria Canaria a dictar las instrucciones relativas a la presentación de la autoliquidación en las que se establecerá la documentación complementaria que, en su caso, deba acompañarse”.

Décima Entrada en vigor

La presente ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2021.

Pinche aquí para consultar texto íntegro:

<http://www.gobiernodecanarias.org/boc/2020/270/001.html>

CANTABRIA

LEY DE CANTABRIA 12/2020, DE 28 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS.

Artículo 2. Modificación del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

Tres. Se introduce un nuevo apartado 4 en el artículo 6 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado quedando redactado como sigue:

"A efectos de la aplicación de los tipos de gravamen regulados en este artículo, se asimilarán a los descendientes incluidos en el Grupo II a aquellas personas llamadas a la herencia y pertenecientes a los Grupos III y IV, vinculadas al causante incapacitado como tutores legales judicialmente declarados."

Cuatro. Se introduce como un nuevo apartado 5 en el artículo 7 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado quedando redactado como sigue: "A efectos de la aplicación de las cuantías y los coeficientes del patrimonio preexistente regulados en este artículo, se asimilarán a los descendientes incluidos en el Grupo II a aquellas personas llamadas a la herencia y pertenecientes a los Grupos III y IV, vinculadas al causante incapacitado como tutores legales jurídicamente declarados."

Cinco. Se modifica el apartado 2 del artículo 8 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado quedando redactado como sigue:

"A efectos de la aplicación de las bonificaciones reguladas en este artículo, se asimilarán a los descendientes incluidos en el Grupo II a aquellas personas llamadas a la herencia y pertenecientes a los Grupos III y IV, vinculadas al causante incapacitado como tutores legales judicialmente declarados."

Seis. Se modifica el subapartado a) del apartado 4 del artículo 9 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado quedando redactado como sigue:

Apartado 4. En el plazo máximo de los treinta y dos días posteriores a los dieciocho meses desde el devengo, el sujeto pasivo deberá presentar ante el Servicio de Tributos u oficina Liquidadora del Distrito Hipotecario competente la siguiente documentación:

"a) La licencia municipal de obras de rehabilitación de la vivienda por un importe de las obras que, sumando el correspondiente IVA, sea como mínimo el que da derecho a la aplicación del presente tipo reducido."

Siete. Se modifica el subapartado a) del apartado 3 del artículo 9 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado quedando redactado como sigue:

"a) Tener la consideración de titular de familia numerosa o cónyuge del mismo o de familia monoparental en virtud del Decreto 26/2019, de 14 de marzo, por el que se regula el reconocimiento de la condición de Familia Monoparental en la Comunidad Autónoma de Cantabria."

Ocho. Se modifica el segundo párrafo del apartado 6 del artículo 9 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado quedando redactado como sigue:

"Cuando como resultado de la adquisición la propiedad de la vivienda pase a pertenecer pro indiviso a varias personas reuniendo una de ellas el requisito previsto en este apartado, se aplicará el tipo reducido a cada uno de los sujetos pasivos en proporción a su porcentaje de participación en la adquisición."

Nueve. Se modifica el subapartado a) del apartado 4 del artículo 13 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado quedando redactado como sigue:

"a) Tener la consideración de titular de familia numerosa o cónyuge del mismo o de familia monoparental en virtud del Decreto 26/2019, de 14 de marzo, por el que se regula el reconocimiento de la condición de Familia Monoparental en la Comunidad Autónoma de Cantabria."

Disposición final cuarta Entrada en vigor

Lo dispuesto en la presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero 2021, excepto lo dispuesto en el artículo 2 que entrará en vigor al día siguiente de su publicación y la aplicación retroactiva del artículo prevista en la Disposición final tercera.

Pinche aquí para consultar el texto íntegro:

<https://boc.cantabria.es/boces/verAnuncioAction.do?idAnuBlob=357030>

COMUNIDAD VALENCIANA

LEY 3/2020, DE 30 DE DICIEMBRE, DE LA GENERALITAT, DE MEDIDAS FISCALES, DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA Y DE ORGANIZACIÓN DE LA GENERALITAT 2021

Artículo 45

Se modifica el apartado tercero del artículo 10 Bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que pasa a tener la siguiente redacción:

«3.º) En el supuesto de transmisión de una empresa individual agrícola a favor de los hijos o adoptados o, cuando no existan hijos o adoptados, de los padres o adoptantes del donante, la base imponible del impuesto se reducirá en el 99 por 100 del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa transmitida, siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes requisitos: 1) Que la actividad no constituya la principal fuente de renta del donante; 2) Que el donante haya ejercido dicha actividad de forma habitual, personal y directa; 3) Que la empresa, por esta vía adquirida, se mantenga en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la donación, salvo que aquel fallezca dentro de dicho plazo.

Esta misma reducción se aplicará a los nietos, con los mismos requisitos, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

En el caso de que el donante se encontrara jubilado de la actividad empresarial agrícola en el momento de la donación, dicha actividad deberá haberse ejercido de forma habitual, personal y directa por el donatario. En tal caso, la reducción se aplicará únicamente al donatario que ejerza la actividad y que cumpla los demás requisitos establecidos con carácter general. Si, en el momento de la jubilación, el donante hubiera cumplido los 65 años, la reducción aplicable será la general del 99 por 100, siendo del 90 por 100 si, en aquel momento, el donante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos.

En caso de no cumplirse el requisito al que se refiere el epígrafe 4 del primer párrafo de este apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como sus intereses de demora.»

Artículo 46

Se introduce un nuevo apartado, el séptimo, en el artículo 10 bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, con la siguiente redacción:

«7.º) En el supuesto de donaciones de dinero realizadas a favor de mujeres víctimas de violencia de género con la finalidad de adquirir una vivienda habitual situada en la Comunitat Valenciana se aplicará una reducción sobre el importe donado del 95 por 100 siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

– La base máxima de la reducción no podrá superar los 60.000 euros por contribuyente, sea en una donación o en donaciones sucesivas.

– Deberá adquirirse la vivienda en los 12 meses siguientes a la donación. En caso de haber varias donaciones, el plazo se computará desde la fecha de la primera donación. La reducción no se aplicará a donaciones de dinero posteriores a la compra de la vivienda, salvo en los supuestos de adquisición con precio aplazado o financiación ajena, siempre que se

acredite que el importe del dinero donado se ha destinado en el mismo plazo de un año al pago del precio pendiente o a la cancelación total o parcial del crédito.

- El donatario no podrá ser titular de otra vivienda, salvo que sea la que compartía con la persona agresora.
- La donación deberá formalizarse en escritura pública en la que se exprese la voluntad de que el dinero donado se destine a la adquisición de la vivienda o, en su caso, al pago del precio pendiente o a la cancelación total o parcial del crédito.

La acreditación de la situación de violencia de género se hará según lo dispuesto en Ley 7/2012, de 23 de noviembre, de la Generalitat, Integral contra la Violencia sobre la Mujer en el Ámbito de la Comunitat Valenciana.»

Artículo 47

Se modifica el número 2 del apartado cuarto del artículo 13 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la cual se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, con la siguiente redacción:

«**2)** En las adquisiciones de viviendas que tengan que constituir la vivienda habitual de una familia numerosa o monoparental, siempre que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del sujeto pasivo, su cónyuge, los descendientes y los ascendientes de los anteriores que convivan con ellos, así como de las otras personas que habitaron la vivienda, correspondiendo al periodo impositivo inmediatamente anterior, con plazo de presentación vencido en la fecha del devengo, no exceda, en conjunto, de 45.000 euros.

La familia deberá ostentar el título de familia numerosa o monoparental expedido por órgano competente en materia de servicios sociales, en la fecha de devengo del impuesto. No obstante lo anterior, también podrán aplicar este tipo reducido los contribuyentes que, reuniendo las condiciones para la obtención del título de familia numerosa o monoparental a la fecha de devengo del impuesto, hayan presentado con anterioridad a dicha fecha una solicitud ante el órgano competente.»

Artículo 48

Se introduce un nuevo número, el 5, en el apartado cuatro del artículo 13 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que queda redactado como sigue:

«**5)** En la adquisición de viviendas que vayan a constituir la vivienda habitual de mujeres víctimas de violencia de género, por la parte que estas adquieran, siempre que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del sujeto pasivo no exceda de 25.000 euros, en tributación individual, o de 40.000 euros, en tributación conjunta. La acreditación de la situación de violencia de género se hará según lo dispuesto en Ley 7/2012, de 23 de noviembre, de la Generalitat, Integral contra la Violencia sobre la Mujer en el Ámbito de la Comunitat Valenciana.»

Artículo 49

Se añade un nuevo apartado, el 4, en la Disposición adicional novena de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, con la siguiente redacción:

«**4.** En los casos previstos en el apartado c del artículo 6 de la Ley Hipotecaria, a los efectos de acreditar la presentación de documentos será suficiente certificación acreditativa de tal extremo emitida por la Administración tributaria de la Generalitat.»

Artículo 51

Se modifica la disposición adicional 16 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, con la siguiente redacción:

«La aplicación de las deducciones en la cuota y de las reducciones en la base imponible a las que se refieren las letras e, k, l, m, n, ñ, o, p, q, r, s, v, w, x, y y z del apartado uno del artículo cuarto; los números 1.º, 2.º, 6.º y 7.º del artículo diez bis y las letras c y d de la disposición adicional 17 de la presente ley queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a la aplicación de aquellas se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito.»

Artículo 55

Se modifica el artículo 4, apartado 22, el artículo 32, el artículo 71, apartado 5, el artículo 79, el artículo 80, el artículo 81, el artículo 82, el artículo 83 y la Disposición Adicional Segunda, de la Ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana, que quedan redactados como sigue:

«Artículo 4 Definiciones

A efectos de esta ley, se entiende por: [...]

22. Parcelas con vocación agraria: todos aquellos terrenos que sean susceptibles de tener un aprovechamiento agrícola, forestal, ganadero o mixto por sus aptitudes agronómicas y que no tengan la calificación urbanística de urbanos, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas que sean necesarias para el desarrollo de una explotación agraria.

Salvo que expresamente se establezca otra cosa, a efectos de lo previsto en la Ley se equipará a la transmisión total o parcial del pleno dominio de las parcelas con vocación agraria, la de los derechos reales que recaigan sobre las mismas.

[...]

Artículo 32 Bonificaciones fiscales de las transmisiones y arrendamientos

1. Disfrutarán de una bonificación de la cuota tributaria del 99 % en el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados:

a) Las transmisiones de parcelas con vocación agraria.

b) Los contratos por los que se ceda temporalmente la explotación o uso de una o varias parcelas con vocación agraria, o parte de ellas, para su aprovechamiento agrícola, ganadero o forestal a cambio de un precio, renta o porcentaje de los resultados.

2. La aplicación de los anteriores beneficios fiscales quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que las transmisiones o cesiones se realicen por mediación de oficinas gestoras de la Red de Tierras y, a través de los mecanismos previstos en esta ley.

b) Que se mantenga la actividad agraria o actividad complementaria durante los cinco años siguientes, salvo fallecimiento del adquirente o arrendatario dentro del citado plazo, o salvo supuestos de expropiación forzosa o concurran otras causas de fuerza mayor debidamente acreditadas que imposibiliten el ejercicio de una actividad agraria o complementaria.

c) Que la transmisión se documente en escritura pública, donde se hará mención al incentivo aplicado.

d) Que si las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el Registro de la Propiedad se haga constar en el mismo la nota marginal de afección a que hace referencia el apartado 2 del artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias o normativa que la sustituya.

3. En caso de incumplimiento de las condiciones relativas al destino de la parcela, el sujeto pasivo habrá de ingresar el importe del beneficio disfrutado y los intereses de demora.

Artículo 71 Procedimiento especial de reestructuración parcelaria a través de permutas voluntarias

[...]

5. Las permutas autorizadas por este procedimiento no precisarán de permisos ni licencias de segregación o agregación y, cuando no se encuentren exentas por aplicación de la legislación sectorial del Estado, se beneficiarán de una bonificación del 99 % en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

TÍTULO V

Beneficios fiscales

Artículo 79 Disposiciones generales

1. En el marco de la normativa estatal sobre cesión de tributos a las comunidades autónomas, se establecen los incentivos fiscales aplicables a las transmisiones de dominio y demás actos relativos a las parcelas con vocación agraria definidas en los términos del artículo 4 de la presente Ley.

2. Para que procedan dichos beneficios se hará constar en la escritura pública de adquisición el incentivo aplicado, y en el Registro de la Propiedad, si las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el mismo, la nota marginal de afección a que hace referencia el apartado 2 del artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias o normativa que la sustituya.

3. En caso de incumplimiento del requisito del destino agrario de la parcela transmitida o si esta fuera transmitida por causas distintas a los supuestos amparados por la Ley, la persona beneficiaria habrá de ingresar el importe del beneficio disfrutado y los intereses de demora.

Artículo 80 Reducciones de la base imponible en adquisiciones por causa de muerte

1. Con el carácter de reducción propia de la Comunitat, en los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una explotación agraria o de elementos de una explotación agraria, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción del 99 por 100 del mencionado valor, siempre que el adquirente:

a) Tenga en el momento del devengo la condición de persona agricultora profesional según la definición de esta ley.

b) Mantenga en su patrimonio la explotación agraria o afecte a la explotación los elementos adquiridos, durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que fallezca dentro de dicho plazo o en caso de expropiación forzosa de los mismos o concurran otras causas de fuerza mayor debidamente acreditadas que imposibiliten el ejercicio de una actividad agraria o complementaria.

2. Con el carácter de reducción propia de la Comunitat, en los casos en los que en la base imponible de una adquisición «mortis causa» que corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una finca rústica, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción del 99 por 100 del mencionado valor, siempre que dichas fincas sean transmitidas en el plazo de un año, a una persona agricultora profesional, según la definición de esta ley, y sea:

- bien titular de una explotación agraria a la que quedarán afectas las fincas.
- o bien, socia de una sociedad agraria de transformación, cooperativa, sociedad civil o de una agrupación registrada como IGC, y que la entidad sea titular de una explotación agraria a la que quedarán afectas las fincas.

También se aplicará esa misma reducción del 99 % en la base imponible, siempre que dichas fincas sean transmitidas en el plazo de un año a una agrupación registrada como IGC.

A estos efectos, se equipara la transmisión a la cesión por cualquier título que permita a la parte cesionaria la ampliación de su explotación agraria. También se tendrá derecho a la reducción si las parcelas están ya cedidas a la fecha de devengo y si dicha cesión se mantiene en las condiciones señaladas anteriormente.

Las parcelas transmitidas deberán afectarse a la explotación agraria durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que dentro del citado plazo fallezca la persona adquirente o las parcelas se vean afectadas por un expediente expropiatorio o concurran otras causas de fuerza mayor debidamente acreditadas que imposibiliten el ejercicio de una actividad agraria o complementaria.

Artículo 81 Reducciones en la base imponible en adquisiciones lucrativas inter vivos

Con el carácter de reducción propia de la Comunitat, en los casos en los que en la base imponible de una donación u otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos», estuviese incluido el valor de una explotación agraria o de parcelas con vocación agraria, para obtener la base liquidable se aplicará una reducción del 99 por 100 del mencionado valor, siempre que concurran las siguientes condiciones:

- a) Que la persona donante tenga sesenta y cinco o más años o esté en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.
- b) Que la adquisición corresponda al cónyuge, personas descendientes o adoptadas y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, de la persona donante.
- c) Que en la fecha del devengo las personas adquirentes o sus cónyuges tengan la condición de personas agricultoras profesionales, según la definición de esta ley, y sean:

- bien titulares de una explotación agraria a la cual quedarán afectos los elementos que se adquieren,
- o bien, socias de una sociedad agraria de transformación, cooperativa, sociedad civil o de una agrupación registrada como IGC, y que la entidad sea titular de una explotación agraria a la que queden afectos los elementos que se adquieren.

También se aplicará esa misma reducción del 99 % en la base imponible para las transmisiones, cuando el adquirente sea una agrupación registrada como IGC.

2. La aplicación de la reducción quedará condicionada a que la persona adquirente mantenga los elementos adquiridos afectos a la explotación agraria durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro del citado plazo fallezca la persona adquirente, se produzca la expropiación forzosa de los elementos adquiridos o concurran otras causas de fuerza mayor debidamente acreditadas que imposibiliten el ejercicio de una actividad agraria o complementaria.

Artículo 82 Transmisiones y arrendamientos de terrenos con vocación agraria

1. Se establece una bonificación en la cuota del 99 % en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados para las transmisiones y arrendamientos de parcelas con vocación agraria ubicadas en la Comunitat Valenciana, cuando los adquirentes o arrendatarios sean personas agricultoras profesionales, según la definición de esta ley, y sean:

- bien titulares de una explotación agraria a la cual queden afectos los elementos que se adquieren o alquilan.
- o bien, socias de una sociedad agraria de transformación, cooperativa, sociedad civil o de una agrupación registrada como IGC, y que la entidad sea titular de una explotación agraria a la que queden afectos los elementos que se adquieren o alquilan.

También se establece esa misma bonificación en la cuota del 99 %, para las transmisiones y arrendamientos de parcelas con vocación agraria ubicadas en la Comunitat Valenciana, cuando el adquirente o arrendatario sea una agrupación

registrada como IGC.

2. La aplicación de la bonificación quedará condicionada al mantenimiento de la actividad agraria o actividad complementaria durante los cinco años siguientes, salvo fallecimiento del adquirente o arrendatario dentro del citado plazo, o salvo supuestos de expropiación forzosa o concurran otras causas de fuerza mayor debidamente acreditadas que imposibiliten el ejercicio de una actividad agraria o complementaria.»

Artículo 83 Agrupaciones de parcelas con vocación agraria

A las agrupaciones de parcelas con vocación agraria se les aplicará una bonificación del 99 % en la cuota gradual de la modalidad actos jurídicos documentados del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Disposición Adicional Segunda Beneficios Fiscales

Con carácter de reducción autonómica de mejora de la normativa estatal, cuando en la transmisión a título oneroso de una parcela con vocación agraria le sea de aplicación alguna de las reducciones previstas en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, será de aplicación una reducción del 99 % de su valor.»

Disposiciones finales

Quinta. Entrada en vigor

La presente ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2021.

No obstante, la modificación del apartado 4 del artículo 129 de la Ley 10/2010, de 9 de julio, de la Generalitat, de ordenación y gestión de la función pública valenciana, efectuada por el artículo correspondiente de esta ley, se aplicará retroactivamente cuando se den las circunstancias que se indican en el citado precepto.

Pinche aquí para consultar el texto íntegro:

https://www.dogv.gva.es/portal/ficha_disposicion_pc.jsp?sig=010710/2020&L=1

RIOJA

LEY 2/2021, DE 29 DE ENERO, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS PARA EL AÑO 2021

Artículo 1 Modificación de la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos

Uno. Se da nueva redacción al artículo 41, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 41 Deducción en adquisiciones inter vivos

1. En las adquisiciones inter vivos de los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará una deducción del 99% de la cuota tributaria derivada de las mismas si la base liquidable es inferior o igual a 400.000 euros.

La deducción será del 50% para la parte de base liquidable que supere los 400.000 euros.

Será requisito necesario para la aplicación de esta deducción que la donación se formalice en documento notarial. Este requisito no se exigirá cuando se trate de la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

En el caso de donaciones y demás transmisiones inter vivos equiparables, que se realicen de forma sucesiva, se estará a las reglas sobre acumulación de donaciones previstas en el artículo 30 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a efectos de la determinación del porcentaje de deducción aplicable».

Dos. Se añade una sección 3.ª de disposiciones comunes al capítulo III del título II, que incluye el artículo 42, que queda redactado como sigue:

Artículo 42 Grupos de parentesco

A los efectos de lo previsto en este capítulo, se asimilan a cónyuges los miembros de parejas de hecho que hayan tenido convivencia estable de pareja durante, al menos, los dos años anteriores a la fecha de devengo del impuesto y cuya unión se encuentre inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de La Rioja creado por Decreto 30/2010, de 14 de mayo.

Tres. Se modifica el apartado 2 del artículo 45, que queda redactado así:

«2. El tipo de gravamen aplicable a las transmisiones de viviendas de protección oficial, siempre que constituyan o vayan a constituir la primera vivienda habitual del adquirente, será del 5%. Solo podrán aplicarse este tipo reducido los contribuyentes cuya base liquidable general sometida a tributación, definida en el artículo 50 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, no exceda de 18.030 euros en tributación individual o de 30.050 euros en tributación conjunta, siempre que la base liquidable del ahorro sometida a tributación, definida en el artículo 50 antes mencionado, no supere los 1.800 euros. En los casos de solidaridad tributaria, el tipo de gravamen reducido se aplicará, exclusivamente, a la parte proporcional de la base liquidable que se corresponda con la adquisición efectuada por el sujeto pasivo que cumpla los requisitos antes mencionados. Asimismo, y con independencia de lo previsto en la legislación civil, en las adquisiciones para la sociedad de gananciales por cónyuges casados en dicho régimen, el tipo de gravamen reducido se aplicará al 50% de la base liquidable cuando solo uno de los cónyuges cumpla los requisitos exigidos».

Cuatro. Se modifica el artículo 54, al que se da la siguiente redacción:

«*Artículo 54 Obligación formal de los empresarios dedicados a la compraventa de objetos fabricados con metales preciosos y presentación telemática*

Aquellos empresarios que adquieran objetos fabricados con metales preciosos y que estén obligados a la llevanza de los libros-registro a los que hace referencia el artículo 91 del Real Decreto 197/1988, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de objetos fabricados con metales preciosos, declararán conjuntamente todas las operaciones sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados devengadas en el mes natural. Para ello, presentarán una única autoliquidación, acompañando fotocopias de aquellas hojas del libro-registro selladas por la autoridad competente que comprendan las operaciones realizadas en el mes natural y un documento en el que se consignen las operaciones relevantes para la autoliquidación.

Dicha autoliquidación debe presentarse por medios telemáticos, en los términos regulados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y legislación concordante en la materia.

El plazo de ingreso y presentación de la autoliquidación será el mes natural inmediato posterior al que se refieran las operaciones declaradas».

Cinco. Se cambia la ubicación sistemática del artículo 56, que pasa del final del CAPÍTULO IV Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, a ser el primero del CAPÍTULO V. Disposiciones comunes a los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, con la siguiente redacción:

«*Artículo 56 Presentación telemática obligatoria*

Los colaboradores sociales en la gestión tributaria deberán pagar y presentar por medios telemáticos todas las autoliquidaciones propias del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en los términos regulados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y legislación concordante en la materia.

Asimismo, los sujetos pasivos de los documentos negociados por entidades autorizadas para colaborar en la recaudación de los tributos, documentos de acción cambiaria o endosables a la orden y para exceso de letras de cambio estarán obligados a pagar y presentar por vía telemática las autoliquidaciones correspondientes».

EXTREMADURA

LEY 1/2021, DE 3 DE FEBRERO, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA PARA EL AÑO 2021

Disposición adicional segunda Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Tipo de gravamen reducido en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados para la adquisición de viviendas medias

Durante el año 2021 se aplicará el tipo de gravamen del 0,1 % a las escrituras públicas que documenten las adquisiciones de inmuebles destinados a vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que concurran las siguientes circunstancias:

1/ Que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 47 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

2/ Que el devengo del hecho imponible se produzca entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021.

3/ Que se trate de viviendas con protección pública y calificadas como viviendas medias.

Disposición final tercera Entrada en vigor

La presente ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2021 salvo las siguientes disposiciones:

La disposición adicional primera, relativa a las tasas, así como la disposición adicional segunda, relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, entrarán en vigor el día siguiente al de la publicación de esta ley en el Diario Oficial de Extremadura.

Pinche aquí para consultar texto íntegro:

<http://doe.gobex.es/pdfs/doe/2021/240o/21010001.pdf>

COMUNIDADES FORALES

Se transcriben las medidas de mayor interés al cierre de la edición.

NAVARRA

LEY FORAL 21/2020, DE 29 DE DICIEMBRE, DE MODIFICACIÓN DE DIVERSOS IMPUESTOS Y OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS Y DE MODIFICACIÓN DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY FORAL DE ORDENACIÓN DEL TERRITORIO Y URBANISMO.

Artículo tercero.–Ley Foral General Tributaria.

Los preceptos de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, que a continuación se relacionan, quedarán redactados del siguiente modo:

Siete.–Artículo 87.2 primer párrafo.

“2. Las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, los períodos de interrupción justificada y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta ley foral y sus normas de desarrollo, no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.”

Ocho.–Artículo 87.8.a).

“a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de iniciación.”

Nueve.–Artículo 95.

“Artículo 95. Iniciación del procedimiento de gestión tributaria.

1. El procedimiento de gestión tributaria podrá iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria.

2. Los documentos de iniciación del procedimiento de gestión tributaria deberán incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente.

3. La Administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria de uso obligatorio para los casos en que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios.

4. Mediante orden foral de la persona titular del departamento competente en materia tributaria, se podrán determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.”

Diez.–Artículo 116.4.

“4. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

No obstante lo anterior, las solicitudes a las que se refiere el párrafo anterior así como las solicitudes de suspensión y pago en especie no impedirán el inicio del período ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie en período voluntario habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo.

La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

La declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal de acuerdo con el Texto Refundido de la Ley Concursal aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, sin perjuicio de que las actuaciones del período ejecutivo se rijan por lo dispuesto en dicho Texto Refundido”

Once.–Artículo 117.1, tercer párrafo, y apartados 2, 3 y 4, con efectos para las deudas que se satisfagan a partir del 1 de marzo de 2021.

“Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.

2. El recargo ejecutivo será del 5 por 100 y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

3. El recargo reducido de apremio será del 10 por 100 y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo reglamentariamente establecido para el pago de las deudas para las que se haya iniciado el procedimiento de apremio.

4. El recargo ordinario de apremio será del 20 por 100 y será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo”.

Doce.–Artículo 118, modificación del apartado 5 y adición de un apartado 8, pasando el actual contenido de los apartados 5, 6 y 7 a los apartados 6, 7 y 8, respectivamente.

“5. Cuando en la tramitación de una solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, se observe que existen indicios racionales de que el cobro de las deudas cuya ejecutividad pretende suspenderse pueda verse frustrado o gravemente dificultado, se podrán adoptar medidas cautelares que aseguren el cobro de las mismas.

Dichas medidas serán levantadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente, o cuando así lo acuerde el órgano competente para la resolución de la solicitud de suspensión.”

Trece.–Artículo 143, modificación de los apartados 6 y 7, y adición de los apartados 16 y 17, pasando el actual contenido de los apartados 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14 y 15 a los apartados 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14 y 15, 16 y 17 respectivamente.

“6. El órgano competente decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud de suspensión en los supuestos a los que se refieren los apartados 5 y 9 de este artículo, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en

la solicitud de suspensión o existente en el expediente administrativo, la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.

7. Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la presentación de la solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.”

Catorce.–Artículo 168.2.

“2. En relación con las liquidaciones a que se refiere el artículo 160.2, también les resultará de aplicación el régimen de responsabilidad y de sucesión regulados, respectivamente, en las Secciones 2.ª y 3.ª del Capítulo III del Título III.”

Quince.–Disposición adicional decimoctava, apartado 1, adición de una letra d) y modificación del último párrafo:

“d) Información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

Las obligaciones previstas en este apartado se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.”

Dieciséis.–Disposición adicional decimoctava, apartado 2, adición de una letra d):

“d) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.”

Diecisiete.–Adición de una disposición adicional trigésima quinta.

“Disposición adicional trigésima quinta. Medidas específicas aplicables a las solicitudes de concesión de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria que sean realizadas durante 2021.

A las solicitudes de concesión de aplazamientos o de fraccionamientos de deuda tributaria que sean realizadas durante el año 2021 y cuya gestión recaudatoria tenga encomendada el departamento competente en materia tributaria se les aplicarán las siguientes disposiciones específicas:

1.ª No se exigirán garantías en aquellos aplazamientos en los que el importe total de la deuda sea inferior al establecido en el artículo 51.1.b) del Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 177 /2001, de 2 de julio, siempre que el impuesto o el concepto al que corresponda la deuda a aplazar no esté incluido dentro de las excepciones señaladas en el artículo 48.3 del citado Reglamento, que el aplazamiento tenga periodicidad mensual, que el plazo no exceda de dos años y el solicitante ingrese con anterioridad a su tramitación el 30 por 100 de la deuda cuyo aplazamiento solicite.

2.ª En los supuestos de solicitudes de aplazamiento o de fraccionamiento realizadas tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo, siempre que el importe a aplazar o fraccionar sea inferior a 6.000 euros, con un periodo de aplazamiento o fraccionamiento de hasta doce meses y periodicidad mensual, no se exigirán garantías ni tampoco el ingreso anterior a su tramitación.

3.ª Cuando entre las deudas a aplazar o fraccionar en vía de apremio se encuentren deudas previamente aplazadas o fraccionadas en dicha vía y que hayan sido canceladas, junto con el pago del 30 por 100 indicado en la anterior disposición 1.ª, se exigirá el pago del importe íntegro de los recargos e intereses del periodo ejecutivo correspondientes a las deudas que se consideraron en el aplazamiento o fraccionamiento incumplido y cuya exigibilidad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 117.3, se pospuso con la concesión del aplazamiento.

Estos importes se exigirán igualmente en aquellos aplazamientos o fraccionamientos para los que sea exigible la constitución de garantía, conforme a lo dispuesto en el artículo 50 del citado Reglamento de Recaudación.

Para el resto de deudas incluidas en la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, si las hubiere, se aplicará lo establecido en las disposiciones 1.ª y 2.ª anteriores.

4.ª En el caso de deuda en periodo voluntario, será causa de denegación automática de la solicitud de aplazamiento o

de fraccionamiento la existencia de cuatro o más aplazamientos de deudas tributarias o de ingresos de otros derechos económicos de la Hacienda Pública de Navarra pendientes de cancelación total, salvo que las deudas cuyo aplazamiento se solicita se garanticen o estén garantizadas las anteriores, exclusivamente, por los tipos de garantía indicados en los artículos 50.1 y 50.2.a) del mencionado Reglamento de Recaudación”.

Disposición final cuarta.–Entrada en vigor.

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

Para consultar el texto íntegro pinche el siguiente enlace

<https://bon.navarra.es/es/anuncio/-/texto/2020/304/1>

PAIS VASCO

DECRETO FORAL-NORMA 12/2020, DE 22 DE DICIEMBRE, SOBRE DETERMINACIÓN PARA 2021 DEL TIPO DE INTERÉS DE DEMORA, CANON DE UTILIZACIÓN DE LAS AUTOPISTAS AP-8 Y AP-1 Y DIVERSOS COEFICIENTES DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIOS.

Artículo 1. Interés de demora.

Con efectos desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre del año 2021, el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, será del 3,75 por 100

Disposición final única. Entrada en vigor. El presente decreto foral-norma entrará en vigor el mismo día de su publicación en el BOLETÍN OFICIAL de Gipuzkoa sin perjuicio de los efectos expresos previstos en sus preceptos.

Para consultar el texto íntegro pinche el siguiente enlace

<https://egoitza.gipuzkoa.eus/gao-bog/castell/bog/2020/12/28/c2006996.pdf>



NOVEDADES AUTONÓMICAS

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2021 19

Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021.19

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2021

Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021.

Se ha publicado en el BOE de 1 de febrero de 2021 la resolución 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, Agencia Tributaria) tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, desempeñando una importante labor para contribuir a la consolidación de las cuentas públicas, y conseguir los recursos necesarios con los que financiar los servicios públicos.

Para ello, la Agencia Tributaria tiene establecidos como objetivos estratégicos fundamentales y permanentes desde su creación tanto la prevención como la lucha contra el fraude fiscal.

El Plan Estratégico 2020-2023 recoge la orientación de la actuación de la Agencia Tributaria en los próximos años y constituye, dada su visión global y su carácter plurianual, el instrumento central de planificación. En dicho Plan se incluyen las principales líneas estratégicas que seguirá la Agencia Tributaria en materia de asistencia, prevención y control del fraude tributario y aduanero. Igualmente, también contiene un elenco de indicadores estratégicos de alcance plurianual que permitirán evaluar la actuación de la Agencia Tributaria en el medio plazo.

Este Plan Estratégico es fruto de la reflexión del conjunto de la organización y constituye, por tanto, el marco en el que se van a incardinar los restantes instrumentos de planificación de la Agencia Tributaria.

Durante 2020, la actividad de la Agencia Tributaria se ha visto afectada por la pandemia internacional provocada por el COVID-19 y declarada por la Organización Mundial de la Salud el pasado 11 de marzo. Esta situación ha afectado a la planificación de las actuaciones que la Agencia Tributaria tenía previsto realizar en el año 2020, al igual que podría tener su impacto en 2021 en función de la evolución de la situación epidemiológica.

Por ello, el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero desglosa las actuaciones a llevar a cabo por la organización en el ejercicio 2021 en línea con lo establecido en el Plan Estratégico, y tiene la pretensión de impulsar nuevas líneas de actuación, así como consolidar aquellas que pudieron resultar afectadas en 2020 por la situación sanitaria.

En este sentido, la Agencia Tributaria pretende continuar reforzando todas las actuaciones dirigidas a mejorar el cumplimiento tributario, mediante la transparencia de la información, las actuaciones dirigidas a la depuración y asistencia censal al contribuyente, la mejora en las medidas de prevención y gestión recaudatoria con la implantación de nuevos mecanismos de asistencia electrónica y telefónica en el área de Recaudación con el objeto de promover un adecuado cumplimiento voluntario, o el desarrollo de Códigos de Buenas Prácticas Tributarias, buscando, de esta manera, orientar su actuación mediante la utilización de actuaciones preventivas previas o simultáneas a la presentación de las autoliquidaciones.

Igualmente, se desarrollarán actuaciones de comprobación e investigación sobre los obligados tributarios en los que concurren perfiles de riesgo, lo que requiere la definición previa de los criterios básicos y de las áreas de riesgo fiscal que se consideren de atención prioritaria para el ejercicio.

Estos perfiles de riesgo se definen en los instrumentos de planificación y, más concretamente, en el Plan de Control Tributario y Aduanero, al que se refiere el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tiene carácter reservado sin perjuicio de la necesaria publicidad a través de las directrices generales que lo informan.

Igualmente, la Agencia Tributaria consolidará durante 2021 el nuevo modelo de asistencia integral, implantando medidas que favorezcan el cumplimiento voluntario y llevando a cabo una intensificación de las actuaciones de lucha contra el

fraude más complejo.

Así pues, las directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero de 2021 contienen una referencia concreta a las líneas de actuación de prevención y control del fraude que se consideran más relevantes, si bien constituyen, al igual que en los últimos años, un mecanismo de refuerzo y consolidación de las actuaciones desarrolladas ya en años anteriores, a la vez que incorporan otras nuevas, adaptadas al contexto económico-social y normativo en el que la Agencia Tributaria desarrolla su actividad habitual, garantizando de este modo la continuidad y la uniformidad de las tareas habituales de comprobación e investigación del fraude que desarrolla con generalidad.

No debe obviarse, por su importancia, la incorporación a nuestro sistema tributario durante el año 2021 de nuevas figuras e instituciones tributarias que, sin duda, suponen un reto de cara a la asistencia, como también a la prevención y control de los incumplimientos. A las leyes 4/2020 y 5/2020 que aprueban, respectivamente, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y el Impuesto sobre Transacciones Financieras, se une la previsible incorporación a nuestro ordenamiento del paquete de comercio electrónico «e-commerce package» en materia de imposición indirecta, con importantes novedades gestoras en el pago del IVA de las plataformas de comercio electrónico. Todas estas novedades sin duda tendrán el debido protagonismo exigiendo de la Administración tributaria un esfuerzo de adaptación.

De igual forma, hay que tener en cuenta que el reforzamiento de las medidas y actuaciones de prevención y lucha contra el fraude constituye uno de los componentes básicos de las reformas estructurales de apoyo al Plan Nacional de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Uno de sus pilares básicos será la aprobación del proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal publicado en el Boletín de las Cortes Generales el 23 de octubre de 2020 y su aplicación efectiva a partir de su entrada en vigor. Todo ello en un contexto en el que la Agencia Tributaria, sobre la base del Plan Estratégico, está adaptando su modelo organizativo a la nueva realidad con iniciativas como la creación de administraciones de asistencia Digital Integral (ADI) y la regionalización y nacionalización de determinadas funciones y competencias, sin perjuicio del mantenimiento de la planta territorial ya existente.

Las inversiones en tecnología, en la eficiencia energética de los edificios administrativos y medios materiales para la lucha contra el contrabando, el narcotráfico y el blanqueo de capitales, son elementos clave en este proceso de adaptación permanente a una realidad cambiante, como también lo es el reforzamiento de la plantilla de la Agencia Tributaria.

En el ámbito operativo, como se subraya en el componente estructural de apoyo al Plan Nacional de Recuperación, Transformación y Resiliencia y en consonancia con el Plan Estratégico, se considera prioritaria la cesión de datos fiscales a los contribuyentes, también a las personas jurídicas, la progresiva extensión de los borradores de declaración a otros impuestos distintos del IRPF, la normalización y digitalización de los libros fiscales y su incorporación a los servicios de asistencia, la mejora de la información y asistencia en el ámbito recaudatorio y el desarrollo del modelo cooperativo de relación.

En el ámbito de control constituye una prioridad la adaptación de los procedimientos aduaneros al «Brexít», la explotación sistemática de la información obtenida mediante los instrumentos internacionales de cooperación administrativa, la investigación y la colaboración con los órganos jurisdiccionales y las mejoras en la selección para detectar actividades, ventas o ingresos no declarados con el objetivo de reducir la economía sumergida y la brecha fiscal dentro de una estrategia país que implica no solo la disuasión, detección y regularización de los incumplimientos tributarios sino también los que se producen en el ámbito laboral y de la Seguridad Social, para lo cual se debe lograr la máxima coordinación y cooperación entre los órganos con competencias en cada materia.

Estas directrices siguen la misma estructura que otro de los instrumentos de planificación de la Agencia Tributaria como es el Plan de Objetivos anual y giran en torno a cinco grandes pilares:

- Información y asistencia.
- Prevención de los incumplimientos. El fomento del cumplimiento voluntario y prevención del fraude.
- La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero.
- El control del fraude en fase recaudatoria.
- La colaboración entre la Agencia Tributaria y las administraciones tributarias de las comunidades autónomas.

En virtud de lo expuesto, y en uso de las atribuciones que me están conferidas, he acordado:

Aprobar las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021 que, a continuación, se enuncian y ordenar su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», así como su difusión por cualquier medio que resulte adecuado para su general conocimiento.

Para consultar el texto íntegro pinche el siguiente enlace:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-1379>



NOVEDADES AUTONÓMICAS

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES.....22

La regla de cálculo del ajuar doméstico en la determinación de la base imponible del ISD

JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.22

La regla de cálculo del ajuar doméstico en la determinación de la base imponible del ISD

JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

I. REGLAS GENERALES DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL ISD.

Como es sabido dispone el art. 10 de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), que la base imponible del citado Impuesto se determinará en el régimen de estimación directa, sin más excepciones que las previstas en dicho cuerpo legal o en la normativa reguladora de la estimación indirecta de bases.

La definición normativa de la base imponible que ofrece la citada Ley viene dada por los tres posibles hechos imponibles legalmente previstos. Así, y de conformidad con lo establecido en su art. 9, la base imponible quedará determinada, tratándose de transmisiones mortis causa, por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, esto es, por el valor real de los bienes y derechos¹ minorado por las cargas y deudas deducibles.

Tal y como señaló en su día la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ.) de Cataluña de 4 de julio de 2008, relativa a la determinación de ese valor neto de la porción hereditaria, de cara a la concreción del valor real de los bienes que conforman la herencia ha de prevalecer el valor declarado en caso de que resultase mayor que el comprobado por la Administración. Añade asimismo el Tribunal que la aplicación de dicho criterio no resultaría posible en el supuesto de que previamente a la valoración administrativa el propio contribuyente hubiese solicitado la rectificación del valor declarado. Por valor real ha de entenderse el valor de mercado, que no puede ser equiparado al valor catastral ni mediante la aplicación

a éste de unos porcentajes genéricos, tal y como había reconocido ya la Sentencia del TSJ. de Extremadura de 31 de mayo de 2005.

Concurriendo en la base imponible del Impuesto acciones de sociedades no negociadas en mercados organizados cuya contabilidad hubiese sido sometida a revisión por auditores de cuentas, al objeto de poder determinar el valor real de los bienes que conforman la herencia habremos de acudir al valor teórico resultante del último balance aprobado antes del fallecimiento. Así lo estableció el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 15 de abril de 2005, añadiéndose además que resulta procedente su determinación mediante dictamen pericial siempre y cuando concurra una cualificación suficiente por parte del inspector de finanzas, pudiendo obtenerse los datos de partida del informe de las cuentas anuales elaborados por la propia sociedad.²

Y, de cara a poder llevar a cabo la determinación del valor real de aquellos inmuebles que, en su caso, conformen la herencia, resulta intrascendente aquella valoración administrativa que hubiese sido realizada con posterioridad en el curso de una comprobación de valores

¹ Como es sabido, una vez se apruebe definitivamente el actual Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal la referencia al valor real habrá de entenderse efectuada al valor de mercado. Y, tratándose de bienes inmuebles, salvo prueba en contrario, se presume que el valor de mercado es el valor de referencia publicado por la Dirección General del Catastro en su sede electrónica, conforme a lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

² Repárese por tanto en el hecho de que un informe pericial de un contribuyente puede desvirtuar la presunción del 3% del ajuar doméstico en el ISD. Así tuvo ocasión de reconocerlo la Sentencia del TSJ. de Asturias de 6 de febrero de 2017, mediante la cual se consideró adecuadamente desvirtuada la presunción del 3% del ajuar doméstico conforme a los exhaustivos informes analizados. En el presente caso el sujeto pasivo del Impuesto y heredero acompañó a su liquidación un informe pericial obrante en el expediente administrativo (compuesto por tanto por casi 70 folios) donde se describían los bienes que formaban parte del ajuar doméstico del causante y que, por tanto, pudieron formar parte de la base imponible del Impuesto. La descripción se realizaba con relación a los inmuebles en que se situaban e iban acompañados de un reportaje fotográfico en relación a los mismos. A juicio del Tribunal este informe tenía un carácter exhaustivo y explicitaba con concreción la composición del mencionado ajuar, conduciendo su análisis y valoración a unas conclusiones a las que contenía la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) impugnada. El mencionado informe se presentó además como prueba suficiente y capaz de desvirtuar la presunción contenida en el art. 15 de la Ley 29/1987.

con motivo de la liquidación de otro tributo. En este sentido se pronunció el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 4 de marzo de 2005, añadiéndose además que *“Serán cargas deducibles aquellas que estén directamente constituidas sobre los bienes hereditarios y no aquellas otras que tengan la consideración de una obligación personal del adquirente impuesta en el testamento”*.

Mediante Sentencia de 14 de julio de 2010 se refirió ya en su día el Tribunal Supremo (TS) a la cuestión relativa a la determinación del valor real. El objeto del citado recurso lo constituía una liquidación del ISD practicada por la Administración, por la disconformidad del sujeto pasivo con el resultado de la comprobación de valores de las participaciones que tenía el causante en la entidad, ya que la comprobación efectuada por el perito de la Administración resultó muy superior a la declarada. Concretamente estimó el interesado que para la comprobación de valores no se había tenido en cuenta el art. 18 de la LISD, sino que, con vulneración del principio de estanqueidad fiscal, la Administración había acudido al art. 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

De conformidad con lo declarado por el Tribunal los apartados 1 y 2 del art. 18 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, la habilitación que allí se contiene para que la Administración compruebe el valor de los bienes y derechos transmitidos está dirigida a comprobar el "valor real" de esos bienes. Ello significa que si la utilización de cualquiera de los medios recogidos en el art. 52 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) nos ofrece un valor que no es el "real" de los bienes transmitidos, tal valoración deberá ser rechazada por mucho que se cobije en el citado art. 52 de la LGT. Y es que de lo que se trata es de encontrar el "valor real" de los bienes transmitidos, y no un "valor cualquiera" de los bienes, aunque se utilice un medio previsto en el citado art. 52 de la LGT. Esto era lo que sucedía en el asunto analizado, donde existían motivos sobrados para entender que la valoración de los bienes no ha sido correctamente efectuada por la Administración.

A juicio del Tribunal Supremo salvo prueba en contrario, que no se practicó, los beneficios fueron extraordinarios, consecuencia de enajenaciones inmobiliarias, y, objeto, en su mayor parte, de reparto entre los accionistas. De este modo el método utilizado no ofrecía el valor real de las participaciones controvertidas, sino una cifra que fue fruto de circunstancias aleatorias cuya permanencia no constaba en el momento de la muerte del causante. Ahora bien, ello no significa que se aceptase la propuesta del recurrente, ya que la propia auditoria presentada por el recurrente hacía constar que en el capítulo de acreedores se recogía un importe del que no se había podido demostrar su composición ni origen. La

mencionada auditoria con los datos expuestos permitía concluir que el método utilizado para la comprobación de valor de los bienes transmitidos no era correcto, pues el valor obtenido para los bienes no parecía ser el real.

Por otra parte, y de conformidad con lo declarado por el TSJ. de Castilla y León en su Sentencia de 5 de noviembre de 2010, se ha de estar al valor de los bienes a la fecha de fallecimiento tratándose de acciones o de participaciones en fondos certificado a la fecha de fallecimiento, y no a la fecha de la partición efectiva. Téngase presente que, de conformidad con lo declarado por el Código Civil (CC), los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su fallecimiento. Ello supone que, de cara a determinar el valor de los bienes de la herencia a efectos de la liquidación del ISD, ha de estarse al valor de los mismos a la fecha del fallecimiento del causante, que es la fecha en la que tiene lugar la adquisición de dichos bienes y a la que se retrotraen los efectos derivados de la partición y de la adjudicación de la herencia.

En consecuencia, de cara a la práctica de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones será correcto declarar el valor de los bienes integrantes del capital mobiliario de la herencia, de acuerdo con las certificaciones de las entidades depositarias, por el valor de los mismos a la fecha de fallecimiento, debiendo estarse a dicho valor, sin que pueda servir para llevar a cabo la comprobación posterior la partición y adjudicación realizadas un año más tarde de acuerdo con el valor a la fecha de la partición, máxime tratándose de unos bienes cuya fluctuación en el mercado determine que deba tenerse claro que el valor que hay que tener en cuenta es el de la adquisición, produciéndose la misma con la muerte del causante, lo que determina la fecha de devengo del Impuesto.

¿Adquiere relevancia la libertad de adjudicación de bienes que propugna el Código Civil para pagar al cónyuge viudo la mitad de sus gananciales a efectos fiscales, o, por contrario, las ventajas fiscales previstas en la Ley del ISD siempre han de girar sobre el 50% del valor de los bienes afectados por dichos beneficios con independencia de la composición que finalmente tenga la masa hereditaria? Señala a este respecto el TSJ. de Castilla y León mediante Sentencia de 21 de febrero de 2014 que, si bien cuando la disolución del régimen económico matrimonial se produce por la muerte de uno de los cónyuges la liquidación de la sociedad de gananciales coincide con el momento en que deben separarse los bienes de la masa hereditaria a efectos de su adjudicación ambos patrimonios, esto es, el de la masa hereditaria y el ganancial, constituyen instituciones jurídicas distintas, pudiendo la disolución de la segunda de ellas no coincidir necesariamente en el tiempo con la adjudicación de la herencia, ya que podría darse por otras situaciones jurídicas diferentes.

En consecuencia concluyó el TSJ. de Castilla y León a través del citado pronunciamiento que, tras la disolución del régimen económico matrimonial, la reducción ha de calcularse sobre el valor de los bienes que se encuentren incluidos en el caudal relicto del causante. Si, como consecuencia de la disolución del régimen económico de gananciales, se atribuyese al causante la mitad de la vivienda habitual sólo se aplicaría la reducción sobre dicha mitad. En cambio si se atribuyese a aquél la totalidad de la vivienda habitual la reducción operaría sobre el valor total de la misma. Y, aplicando dicho razonamiento, estima el Tribunal que se han de respetar las adjudicaciones hechas al viudo para pago de su mitad de gananciales y atribuirle efectos fiscales en el sentido de admitir, a efectos de las reducciones y bonificaciones que procedan, los bienes incluidos en la masa hereditaria.

Por su parte el TSJ. de Madrid, mediante Sentencia de 26 de octubre de 2010, analizó esta cuestión relativa a la determinación del valor real de los bienes que conforman la herencia tratándose de acciones no cotizadas en bolsa. Concretamente al hilo de la posibilidad por parte de la Administración de acudir al sistema de valoración dispuesto en el art. 16 de la LIP o bien a los sistemas de comprobación de valores previstos en el art. 52 de la LGT subrayó el citado Tribunal la no vinculación de la Administración al último balance aprobado a efectos de la determinación del valor teórico de las actuaciones, limitación que únicamente existe a efectos de la liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, procediendo en consecuencia la fijación del importe de las acciones en función del valor del patrimonio social determinado por la valoración de los inmuebles que lo integran.

Con posterioridad este mismo Tribunal (el TSJ. de Madrid), en su Sentencia de 27 de octubre de 2010, volvería a referirse a esta cuestión relativa a la determinación del valor real de los bienes que conforman la herencia, declarando la inexistencia de prevalencia del valor declarado por los interesados sobre el comprobado, si aquél fuese superior, no produciéndose a este respecto contradicción alguna entre los arts. 18.2 de la LISD y 108.4 de la LGT. Reconoció además el citado Tribunal la posibilidad del sujeto pasivo de rectificar el valor declarado en caso de prueba fundada de error o inexactitud al realizar la declaración, precisándose que, en principio, la valoración de la Agencia Tributaria es suficiente para desvirtuar la presunción de certeza de la valoración realizada por el interesado. No obstante en el concreto supuesto analizado por el Tribunal se dispuso la insuficiencia de dicha valoración, dada la diferencia de tiempo existente entre una y otra valoración y las circunstancias que motivan la disconformidad del interesado. De este modo se establece la improcedencia de la reducción del valor real por el hecho de hallarse el inmueble arrendado.

Así las cosas concluyó el Tribunal que los interesados habrían de confirmar en la declaración que están obligados a presentar el valor real que atribuyan a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del Impuesto, debiendo prevalecer dicho valor sobre el comprobado si fuese superior. De este modo, habiendo sido valorado a efectos fiscales por los interesados un inmueble y siendo irrelevante el hecho de que el valor real del inmueble fuese o no inferior debido a la existencia de un contrato de arrendamiento antiguo, resultará irrelevante en todo caso la alegación efectuada por la parte, ya que ha de prevalecer el valor declarado y la valoración realizada por la Administración tributaria, que sí que tuvo en cuenta la carga arrendaticia o reunía, en el concreto supuesto analizado, los elementos necesarios para desvirtuar la presunción de certeza de la inicial valoración realizada por el interesado.

Véase igualmente a este respecto la Sentencia del citado Tribunal de 9 de mayo de 2011, en la que se reiteró, al hilo de la posibilidad por parte de la Administración de acudir al sistema de valoración dispuesto en el art. 16 de la LIP o, en su caso, a los sistemas para la comprobación de valores recogidos en el art. 52 de la LGT la no vinculación de la Administración al último balance aprobado a efectos de la determinación del valor teórico de las acciones, limitación que únicamente existe a efectos de la liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio.³

En relación con la cuestión anteriormente planteada relativa a la valoración de las acciones no cotizadas en Bolsa señaló la Sentencia del TSJ. de Madrid de 1 de marzo de 2012 que ha de estarse al valor en el último balance cerrado en el momento del fallecimiento del causante y no al valor de las existencias en el instante del fallecimiento del mismo, resultando improcedente a este respecto la deducción de los gastos a distribuir en varios ejercicios. Y la Sentencia de este mismo Tribunal de 7 de septiembre de 2012 se refirió a la posibilidad por parte de la Administración de acudir al sistema de valoración establecido en el art. 16 de la LIP o bien a los sistemas para la comprobación de valores regulados en el art. 52 de la LGT, subrayando la no vinculación de la Administración al último balance aprobado a efectos de la determinación del valor teórico de las acciones, limitación que solo opera de cara a la liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio.

En definitiva, con carácter general la base imponible del Impuesto viene determinada por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, no estableciéndose

³ Igualmente en la Sentencia del TSJ. de Madrid de 18 de julio de 2011 se reconoció la posibilidad por parte de la Administración de acudir al sistema de valoración establecido en el art. 16 de la Ley reguladora del IP o de acudir a los sistemas para la comprobación de valores previstos en el art. 52 de la LGT de cara a efectuar el cálculo del valor de las acciones tomando como referencia el balance cerrado en fecha más próxima al fallecimiento del causante.

en el art. 9 de la Ley del Impuesto reglas específicas de valoración y no produciéndose remisión alguna a las establecidas en los arts. 10 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio por lo que, en principio, no resultaría obligatorio acudir a las previsiones del art. 16 de dicha Ley para la valoración de las acciones que no cotizan en Bolsa. Recuértese que el citado precepto de la LIP estableció que había que estar al valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste hubiera sido sometido a revisión y verificación y el informe de la auditoría resultara favorable y, en otro caso, al mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal; el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resultara de capitalizar al tipo del 12,5 % el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo.

En todo caso, y tal y como recuerda el TS a través de su Sentencia de 5 de marzo de 2015, la Administración está facultada para comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el art. 57 de la Ley General Tributaria, con la finalidad de evitar eventuales valoraciones divergentes en la aplicación de uno y otro impuesto. En el concreto supuesto analizado por el Alto Tribunal a través de la citada Sentencia la Administración actuante pretendía que se declarara como doctrina correcta que el dictamen pericial, previsto en el art. 57.1.e) de la LGT, permite acudir al sistema de capitalización de beneficios, sin que ello implique desconocer el mandato recogido en el citado precepto. Sin embargo en opinión del TS dicha doctrina no podía mantenerse debido a que en la aplicación del sistema de capitalización de beneficios ha de estarse al porcentaje que la ley de cada tributo señale, debiendo reconocerse que la ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no contiene una regla especial que determine el porcentaje para la valoración por capitalización, esto es, el tipo de interés.

Tratándose de la cuestión relativa a la valoración de la transmisión mortis causa de participaciones y acciones de sociedades no cotizadas afirma la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 14 de enero de 2013 que el art. 9 a) de la Ley 29/1987 establece que los bienes y derechos de la herencia han de valorarse conforme a su "valor real" minorado en las cargas y deudas que fueran deducibles. En consecuencia dicho valor real no tiene por qué coincidir necesariamente con el que resulte de aplicar las normas del Impuesto sobre el Patrimonio, si bien, conforme establece el art. 18.4 de la Ley 29/1987, en caso de comprobación del valor declarado, no se aplicará sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido como consecuencia de la comprobación administrativa en el supuesto de que el declarado por el sujeto pasivo se

hubiera ajustado a las reglas valorativas establecidas en el IP. Dichas reglas, tratándose de acciones y participaciones de entidades no negociadas en mercados organizados, se establecen en el art. 16 Uno de la Ley 19/1991. En todo caso puntualiza la DGT que aquellos valores que resulten aplicables habrán de tener como referencia temporal la fecha del devengo del Impuesto sucesorio, que coincide con la del fallecimiento del causante de acuerdo con lo previsto en el art. 24.1 de la Ley 29/1987.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Madrid de 25 de noviembre de 2010, al hilo de la cuestión relativa a la determinación del valor real de los bienes que conforman la herencia, tratándose de acciones no cotizadas en bolsa, reconoció la posibilidad de la Administración de acudir al sistema de valoración dispuesto en el art. 16 de la LIP, pudiendo acudir igualmente a los sistemas para la comprobación de valores previstos en el art. 52 de la LGT. Añadió asimismo el Tribunal que no existe vinculación de la Administración al último balance aprobado a efectos de la determinación del valor teórico de las acciones, limitación que sólo existe a efectos de liquidar el IP.

En esta misma línea relativa a la determinación del concepto de ajuar doméstico en relación con los bienes relacionados con la casa u hogar recuerda la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 20 de junio de 2016 que dicho concepto no puede tener un sentido omnicompreensivo, no debiendo computarse las acciones de una sociedad. Así las cosas a juicio del citado Tribunal nada se opone a que en el presente caso se determinara la base imponible del Impuesto con exclusión de todos aquellos elementos no susceptibles de ser encuadrados en el concepto de ajuar familiar tales como cuentas corrientes, fondos y acciones.

Ciertamente se ha de reconocer a este respecto que la Ley del Impuesto no fija el concepto de ajuar, limitándose a establecer, como analizaremos posteriormente, un porcentaje por regla general del 3% sobre el importe del caudal relicto del causante, y remitiéndose a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio⁴. En cambio, y como contrapartida, el art. 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio sí que contiene un concepto de ajuar, declarando exentos los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excepto los bienes a

4 En efecto, la concepción del Impuesto de Sucesiones sobre el "ajuar doméstico" viene determinada en la Ley del Impuesto con referencia al "caudal relicto" y, en el Reglamento, por referencia a la "masa hereditaria", conceptos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto "el caudal relicto" como "la masa hereditaria", siendo por tanto improcedentes las deducciones que para su fijación invocan los recurrentes. Tal y como destaca la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 5 de junio de 2019 la doctrina correcta es la que se atiene al concepto de "caudal relicto" y "masa hereditaria" que configuran el contenido del "ajuar doméstico", en concordancia con el art. 659 del Código Civil.

los que se refieren los artículos 18 y 19 de la misma Ley (objetos de arte, antigüedades, joyas, pieles, automóviles, embarcaciones, aeronaves, etc.).⁵

Tratándose igualmente de la cuestión relativa a la determinación del valor de unas acciones de varias sociedades, teniendo algunas de ellas patrimonio neto positivo y otras patrimonio neto negativo, y habiéndose producido la aceptación de la herencia a beneficio de inventario, señala la DGT mediante contestación a Consulta de 20 de junio de 2014 que, en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada, la responsabilidad de los socios queda circunscrita al capital aportado, y por tanto, en el caso de que las entidades contraigan deudas, no responderán los socios con su patrimonio personal, de manera que no se podrán deducir las deudas de la empresa como deudas del causante. En el presente caso, tratándose de acciones de sociedades limitadas con patrimonio neto negativo, el valor real de dichas acciones como mínimo sería cero. Por tanto como mínimo las acciones tendrían valor de mercado cero y nunca valor negativo.

Igualmente en relación con la cuestión relativa a la determinación de la base imponible en las adquisiciones *mortis causa* y, más precisamente, refiriéndose a la posibilidad de utilizar, con motivo de una comprobación de valores, cualquiera de los métodos de valoración previstos en el art. 52 de la LGT recuerda el TS en su Sentencia de 14 de julio de 2010 que, con carácter general, dicha comprobación de valores, desde un punto de vista formal, ha de cumplir una serie de requisitos, cuyo cumplimiento es perfectamente fiscalizable, no ya sólo por los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, sino

también por los Tribunales Económico-Administrativos. Entre ellos están la idoneidad del perito interviniente en la valoración, su motivación y el empleo adecuado del medio de comprobación que proceda en razón a los bienes y derechos transmitidos.

Concretamente a través del citado pronunciamiento de 14 de julio de 2010 el Alto Tribunal vino a revocar la sentencia de instancia, que no había advertido infracción formal alguna en la comprobación, estimando que el perito no tiene la cualificación adecuada así como que la valoración no está suficientemente motivada y que el escrito al que se incorporaba esa valoración no constituía realmente, como un informe o dictamen pericial, uno de los medios de comprobación del art. 52 de la LGT. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior añade el Alto Tribunal que el valor resultante de la comprobación no ofrece el valor "real" de los bienes transmitidos (que constituye el objetivo de toda comprobación de valores), no bastando, en este sentido, un valor cualquiera, aunque formalmente se utilice uno de los medios previstos en el art. 52, motivo por el cual el TS decide anular también en cuanto al fondo la valoración realizada, retrotrayendo las actuaciones al momento procedimental oportuno para que la Administración, con utilización de alguno de los medios de comprobación previstos en el citado art. 52, distintos del anulado, fije el verdadero valor de los bienes y derechos transmitidos.

Se trata, no obstante, de un criterio discutible ya que, si se excluye el dictamen pericial, que fue el medio formalmente utilizado (a pesar de que el Tribunal estimó que el escrito al que se incorporó la valoración no se emitió como un informe pericial), y tratándose, como sucedía en el presente caso, de la valoración de unas participaciones de una sociedad limitada, no cotizadas, dejaba realmente muy poco margen para la utilización de algunos de los restantes medios de comprobación del citado art. 52.1. Así las cosas quizás hubiese sido más razonable mantener como medio de comprobación el dictamen de peritos, con las correcciones formales y de fondo pertinentes derivadas del fallo del Tribunal, dando traslado de la valoración derivada por el perito al interesado para que, si le interesase, pudiera promover contra ella en vía administrativa, y al amparo del art. 52.2 de la Ley, la tasación pericial contradictoria, sin perjuicio de una ulterior impugnación del resultado final de esa tasación pericial contradictoria en la vía económico-administrativa y contencioso-administrativa.

En relación con un supuesto de adquisición hereditaria de un terreno sobre el que el causante constituyó en su día un derecho de superficie con percepción de un canon mensual que habría de seguir satisfaciéndose por el superficiario durante más de once años desde el fallecimiento de aquel afirmó la DGT en su Resolución de

5 Concretamente el art. 4.4 de la citada Ley define el ajuar doméstico como "Los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo", exceptuando de los mismos los bienes de los arts. 18 y 19 de la Ley reguladora del Impuesto, a saber, joyas, pieles de carácter suntuario, vehículos, embarcaciones, aeronaves, objetos de arte y antigüedades. Partiendo de esta consideración señala por ejemplo la DGT en su contestación a Consulta de 4 de abril de 2017 que estos últimos formarán parte de la masa hereditaria y, en principio, se valorará en el 3% del importe del caudal relicto del causante. No obstante los interesados podrán asignar al ajuar un valor superior, en cuyo caso prevalecerá este. Ahora bien, la valoración del ajuar en el 3% constituye una presunción iuris tantum, por lo que los interesados pueden probar fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje. En el presente caso ninguno de los bienes sobre los que tenía duda la heredera pueden considerarse como ajuar doméstico, algunos de ellos por no ser bienes muebles, otros por no ser de uso personal o doméstico, sino profesional o empresarial, algunos más por ambos motivos y otros por estar expresamente excluidos por la Ley. La base sobre la que ha de aplicarse el 3% para el cálculo del ajuar doméstico es el importe total del caudal relicto, entendiendo por tal el conjunto total de bienes y derechos incluidos en la masa hereditaria, es decir, el valor real de los bienes y derechos pertenecientes al causante, minorado por las cargas y gravámenes deducibles conforme a la LISD, pero sin tener en cuenta las deudas del causante. El ajuar doméstico quedaría así integrado por los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excepto los bienes a los que se refieren los arts. 18 (joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves) y 19 (objetos de arte y antigüedades) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

23 de septiembre de 2011 que no parecía que el valor del suelo en un recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) constituyese un parámetro expresivo del valor real, que deberá tener en cuenta los rendimientos pendientes de obtención. Y ello sin perjuicio de las competencias que, en materia de comprobación de valores, corresponden a la Administración gestora, en los términos establecidos en el art. 57 de la LGT.

Por otra parte, y a efectos de la determinación de la condición de bien privativo dentro del ISD, declara la Dirección General de Tributos en su contestación a Consulta de 14 de marzo de 2007 que, habiendo sido adquirida una farmacia durante la vigencia de un matrimonio regido por la sociedad de gananciales pero con dinero procedente de la venta de una oficina anterior adquirida con carácter previo al matrimonio, la segunda mantiene su carácter privativo, por lo que no forma parte de la masa hereditaria del cónyuge causante. En cambio, si dicha oficina de farmacia hubiese sido adquirida con capital ganancial sí que formaría parte de la masa hereditaria en proporción al valor de la aportación.

Por lo que respecta a las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables, la base imponible del Impuesto quedará integrada por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, esto es, por su valor real minorado por las cargas y deudas deducibles.⁶

Cabe citar a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 24 de abril de 2012, en la que se recuerda que, de conformidad con lo establecido por el art. 10 b) de la Ley 29/1987, en las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables constituye la base imponible el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. Dicho valor real declarado, que será susceptible de comprobación administrativa, podrá ser bien el resultante de que se opte por elaborar un balance con ocasión de la donación, bien el que derive del último balance aprobado por la Junta General de la entidad, criterio este último que es el recogido en el art. 16.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, para la valoración de las acciones en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En cualquier caso, dicho valor real, que habrá de calcularse en el momento del devengo del Impuesto,

es decir cuando se cause el acto o contrato, deberá determinarse en tal momento de acuerdo con los principios contables y normas de valoración aplicables a la contabilidad empresarial conforme a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. En consecuencia, las cuentas utilizadas por la empresa deberán ajustarse a dicho Plan como expresión del activo real y pasivo exigible y, en cuanto tales, habrán de computarse en su totalidad para la determinación del valor de las participaciones en que se materializa el capital de la entidad.

Finalmente, en relación con los seguros sobre la vida la base imponible queda integrada por aquellas cantidades percibidas por el beneficiario. Ahora bien respecto de estos seguros de vida ha de precisarse que si el seguro individual hubiese tenido como contratante (o, en su caso, el seguro colectivo como asegurado) al causante de una herencia, las cantidades percibidas por razón de aquél habrían de liquidarse acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario.

Por otra parte tratándose de un capital percibido en concepto de prestación por fallecimiento derivada de un contrato de seguro de vida su tributación tendrá lugar dentro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) cuando el contratante y el beneficiario sean la misma persona. En caso contrario su tributación se producirá en el ISD, tal y como precisa la DGT en su contestación a Consulta de 30 de noviembre de 2007.

Mediante Resolución de 11 de noviembre de 2008 analizó la DGT un supuesto en el que, habiendo fallecido el esposo de la consultante el día 22 de febrero de ese mismo año, y encontrándose entre los bienes dejados a su fallecimiento una póliza colectiva de seguro de vida con prestación en forma de capital o renta con efectos desde el día 1 de noviembre de 2002, fecha posterior a la celebración del matrimonio (el régimen económico matrimonial era el consorcial aragonés, de carácter equivalente o análogo al de sociedad de gananciales regulado en el Código Civil), se planteaba la cuestión relativa a si en la liquidación del seguro de vida en el Impuesto Sucesorio la base imponible a incluir debía ser la correspondiente a la totalidad de la prestación o si, de acuerdo con lo establecido en el art. 39 del Real Decreto 1629/1991, de 8 noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del citado Impuesto (RISD), debía integrarse en dicha base únicamente la mitad de la cantidad percibida.

Pues bien, de conformidad con lo manifestado por la DGT las cantidades percibidas en concepto de prestación derivada de un seguro de vida por el cónyuge del asegurado en una póliza colectiva de seguro de vida contratada por la empresa del causante no cumplen con

⁶ Véase, a este respecto, la contestación de la DGT a Consulta de 25 de febrero de 2008, relativa a la tributación a efectos del ISD de las operaciones de comodato, y en la que se señala que aquella operación consistente en la cesión gratuita de un local encaja dentro de la figura del comodato, constituida en el presente caso por la dueña del inmueble en favor de su hija. Ello determina que esta última adquiera un derecho por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito *inter vivos*, lo que constituye el hecho imponible del ISD. Así las cosas, la base imponible quedará integrada en el presente caso por el valor neto del derecho adquirido, entendiéndose como tal el valor real del derecho minorado por las cargas y deudas que resulten deducibles.

los requisitos exigidos por el art. 39.2 del RISD para que su base imponible venga determinada únicamente por la mitad del importe percibido, ya que ni el contratante resulta ser el cónyuge (es asegurado pero no contratante) ni, a efectos fiscales, puede considerarse que las primas se hayan satisfecho con cargo a la sociedad de gananciales, al constituir una contraprestación en especie derivada del trabajo personal o de la relación laboral estatutaria del perceptor, adquiriendo en consecuencia la consideración de rendimientos del trabajo. Y, como es sabido, al amparo de la normativa del IRPF los rendimientos del trabajo se han de atribuir exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción, es decir, por lo que respecta al supuesto analizado, al trabajador fallecido.

Por otro lado, y de conformidad con lo manifestado por el TS en su Sentencia de 10 de noviembre de 2010, relativa a la determinación del valor neto de la porción hereditaria, y dictada en relación con unos activos de la Deuda Pública Especial, resulta procedente la aplicación de la presunción de ganancialidad respecto al origen de los fondos, dada la falta de acreditación del carácter privativo, resultando en consecuencia la liquidación procedente. Ahora bien, habiéndose girado la liquidación por el valor nominal de la deuda pública especial reconoce el TS el carácter provisional de la misma, al tomar en consideración únicamente la declaración de la herencia, sin la comprobación definitiva del caudal hereditario.

Asimismo, tratándose de la valoración de un derecho de crédito analizó el TSJ. de Castilla y León en su Sentencia de 25 de marzo de 2010 un supuesto en el que el motivo de litispendencia versaba sobre un derecho de crédito, nacido de un contrato de permuta celebrado entre el causante y una constructora, por el cual el primero se comprometía a entregar un solar de su propiedad recibiendo a cambio once pisos a construir en el mismo, pisos que en el momento del fallecimiento, se encontraban en construcción seis de ellos, y los otros cinco ni se habían comenzado.

A tenor de lo declarado por el Tribunal en la base imponible del ISD sólo cabía incluir la parte construida de los seis pisos en construcción y un derecho de crédito de sus herederos al recibir el resto de los pisos que aún no existían, crédito que integraba la masa hereditaria, pero cuyo valor no era equiparable al de los objetos que daba derecho a obtener cuando estuviesen terminados, pues para llegar a ese estado sería necesario invertir unos materiales y unos gastos de mano de obra, que en el momento del devengo del Impuesto no se habían realizado. Y, si esos pisos no iniciados no formaban parte, como tales pisos, de la base imponible del Impuesto, tampoco podían ser objeto de la comprobación de valores regulada en el art. 52 de la Ley General Tributaria y en el art. 40 de Reglamento del Impuesto sobre

Sucesiones y Donaciones. Se estimó así que el acuerdo de comprobación de valores y las liquidaciones giradas impugnadas no resultaban conformes a Derecho, ya que se basaban en un informe en que se valoraban como pisos terminados un derecho de crédito a que les fuesen entregados a los herederos cuando alcancen dicho estado.

Continuando con nuestro análisis de la casuística jurisprudencial existente, dado un supuesto de liquidación girada por la Administración conforme al valor de los bienes contenido en una escritura pública de partición de la herencia otorgada varios años después del fallecimiento del causante declaró el TSJ. de Madrid mediante Sentencia de 14 de marzo de 2012 la improcedencia de dicha actuación, al no contener un valor de los bienes en el momento de devengo del Impuesto, sino una actualización referida al instante en el que se realizó la adjudicación, debiendo la Administración aceptar como valor el declarado en su día por el interesado o bien, en su caso, proceder a la comprobación de valores.

En relación con la cuestión relativa a la determinación del valor de los bienes incluidos en un auto judicial por el que se aprueban las operaciones particionales analizó el TSJ. de la Comunidad Valenciana a través de su Sentencia de 25 de junio de 2012 un supuesto en el que la parte actora alegó la existencia de infracción del art. 66 del Real Decreto 1629/1991, al estimar que el auto judicial por el que se aprobaron las operaciones particionales tuvo el carácter de declaración voluntaria y el valor otorgado a los bienes en él habría de ser el que debe tomarse en consideración, al ser superior al otorgado por la Administración en el dictamen de prevaloración. Sin embargo la Administración se opuso a la adopción de dicho criterio alegando que el escrito presentado por los herederos tenía el carácter de declaración tributaria, ya que reunía todos los requisitos para ello.

De conformidad con lo declarado por el Tribunal los motivos articulados por la parte actora debían ser desestimados, debido a que los documentos presentados por los codemandados tenían la consideración de declaraciones tributarias, debiendo tomarse en consideración el art. 18.2 de la Ley 29/1987 a tenor del cual, los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar según el art. 31 el valor real que atribuyan a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del Impuesto, debiendo dicho valor prevalecer sobre el comprobado si fuese superior. En el presente caso los documentos descritos reunían todos los requisitos previstos en el art. 66 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones, sin que pueda otorgarse carácter prevalente al auto de aprobación de las operaciones particionales, ya que el mismo, dictado en procedimiento de jurisdicción voluntaria, no tiene otro efecto que el de aprobar el acuerdo a que han llegado los interesados.

En definitiva, de conformidad con lo señalado por la DGT en su contestación a Consulta de 17 de enero de 2013, y tal y como precisa el art. 9 a) de la Ley 29/1987, constituye la base imponible del Impuesto en las transmisiones mortis causa el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles. Y dicho valor, de acuerdo con el art. 24.1 de la Ley 29/1987, habrá de determinarse a la fecha del fallecimiento de la causante, que es cuando se devenga el Impuesto, todo ello con independencia de la no sujeción al Impuesto de un premio de lotería cuando se percibió en su día por la agraciada y ahora causante (cuestión ésta última en base a la cual se formuló la consulta, que versaba en efecto sobre la deducibilidad de un premio de lotería obtenido por la causante). En consecuencia entendió la DGT que no procede exclusión alguna del caudal hereditario por razón del citado premio.

II. REGLAS DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN LAS HERENCIAS O TÍTULOS ASIMILADOS.

La determinación de la base imponible en las adquisiciones mortis causa responde al siguiente esquema. En primer lugar, y como ya hemos apuntado, se atiende al valor real de los bienes y derechos transmitidos. En relación con la determinación de este valor real en las adquisiciones *mortis causa* señaló el TSJ. de Castilla y León en su Sentencia de 23 de octubre de 2006 que, tratándose de unos inmuebles arrendados en régimen de prórroga forzosa, no se origina una disminución del valor real de los bienes adquiridos, al existir un negocio de naturaleza obligacional. Por su parte en la STSJ. de Madrid de 6 de marzo de 2007, relativa igualmente a la determinación del valor real del caudal hereditario en las adquisiciones *mortis causa*, se afirmó que no procede la inclusión dentro de los bienes del haber hereditario de una vivienda construida por los hijos del causante sobre un solar que pertenecía a aquél, al faltar la acreditación de que la construcción se hubiera llevado a cabo de mala fe.⁷

La Sentencia del TSJ. de Cataluña de 9 de diciembre de 2011, refiriéndose a esta fijación del valor real del caudal hereditario señaló que, produciéndose la adición

a la masa hereditaria de participaciones en una sociedad habiéndose producido su transmisión por el causante con anterioridad a su defunción, existía una falta de acreditación suficiente, siendo por ello procedente su inclusión dentro de la masa hereditaria.

En segundo término, han de tenerse presentes el valor real de los bienes y derechos adicionados así como el ajuar doméstico para, a continuación, proceder a restar las cargas, deudas y gastos que resulten deducibles. En relación con esta cuestión declaró el TS mediante Sentencia de 26 de octubre de 2012 que dicho ajuar doméstico, como un activo más que se comprende en la masa hereditaria, constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La citada Sentencia fue dictada a resultas de un recurso de casación interpuesto contra la Sentencia que acogió en parte la impugnación por los actores de la Resolución del TEAC que desestimó el recurso de alzada deducido frente a Resolución del TEAR de Madrid por la que se declaró haber lugar en parte a las reclamaciones económico-administrativas deducidas frente a las liquidaciones derivadas de los expedientes de comprobación de valores, en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, anulando los actos de valoración que afectaban a las acciones de una sociedad y a los inmuebles incluidos en la herencia, así como los actos liquidatorios realizados por la Administración, reconociéndoles el derecho a que se tuviera en cuenta a todos los efectos de la liquidación del Impuesto la cuantía fijada por la valoración del ajuar en el inventario.

En el concreto supuesto de autos analizado para los interesados el ajuar doméstico fue atribuido, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 1.321 del Código Civil, por el albacea contador-partidor al cónyuge del causante, por lo que resultaba imposible que los herederos adquiriesen el mismo mortis causa. Pues bien, tal y como se encarga de precisar el Tribunal a efectos fiscales el art. tres de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones considera el ajuar doméstico como un activo más que se comprende en la masa hereditaria, precepto que se halla desarrollado por el art. 23 del RISD, de conformidad con el cual *“a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente se incluirán también en el caudal hereditario del causante los bienes siguientes: a) Los integrantes del ajuar doméstico, aunque no se hayan declarado por los interesados, valorados conforme a las reglas de este Reglamento, previa deducción de aquellos que, por disposición de la Ley, deben entregarse al cónyuge sobreviviente”*. Por su parte el apartado segundo del citado precepto reglamentario exime de tal obligación de incluir el ajuar a los legatarios y especifica que cuando un causahabiente reúna la doble condición de heredero y legatario se le debe imputar la parte de ajuar que proporcionalmente le corresponda en la masa hereditaria

⁷ Acerca de esta determinación del valor real de los bienes y derechos transmitidos puede consultarse igualmente la Resolución de la DGT de 13 de febrero de 2004 en la que, en relación con unos derechos y obligaciones derivados de un contrato de agencia y de una cartera de seguros adjudicados al caudal relicto en la liquidación de una sociedad de gananciales, se afirmó que su valoración debía tener lugar conforme al valor neto, careciendo de toda relevancia la posterior extinción del contrato. Ya con anterioridad precisó el citado Centro Directivo en su Resolución de 5 de febrero de ese mismo año, refiriéndose a unas acciones percibidas como consecuencia de la formalización de un contrato financiero atípico consistente en un depósito de dinero a plazo, que el valor real de dichos bienes ha de quedar integrado por el importe del depósito inicial, debiendo tomarse como fecha de adquisición la vigente en el momento de suscripción de las acciones.

en su condición de heredero⁸. Añade además el art. 34.3 del referido Reglamento en su párrafo segundo que el valor del ajuar doméstico se minorará en el de los bienes que, por disposición del art. 1321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho Civil foral o especial, deban entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3% del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio.⁹

Por tanto, estando regulado con suficiencia el concepto ajuar doméstico y su valoración por la normativa del Impuesto, entiende el TS que no cabe acudir al Código Civil, para extraer del mismo, además, conclusiones que contradicen lo establecido en el ámbito tributario, ya que el Derecho Civil en materia tributaria sólo tiene carácter supletorio. Estimó así el Alto Tribunal la casación porque apreciaba en la sentencia recurrida la incongruencia omisiva que se le imputaba, al no resolver sobre la improcedencia de la inclusión del ajuar doméstico en la base imponible del Impuesto por haber sido atribuido al cónyuge por el albacea contador-partidor. Y, en cuanto al fondo, el TS confirmó la sentencia recurrida ya que, a efectos fiscales, el art. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones considera el ajuar doméstico como un activo más que se comprende en la masa hereditaria, con independencia de la legislación civil en la que se apoya el recurso.

Para el Tribunal el planteamiento litigioso suscitado se circunscribía a decidir si, para el cómputo del ajuar

doméstico, deben incluirse todos los bienes que integran el caudal relicto, tesis de las resoluciones recurridas, o si, por el contrario, y como sostenían los recurrentes, debían ser excluidos los bienes que, integrando la herencia, no guardan relación con el ajuar doméstico¹⁰. Y, a tal efecto, declaró el TS en la citada Sentencia de 26 de octubre de 2012 que *“El ajuar doméstico no se refiere únicamente a los objetos que se encuentran en casa del causante, y por esa razón la ley dispone que se calcularán sobre el total del caudal relicto, y no sobre el valor de la vivienda habitual del fallecido. No se prueba, en definitiva, fehacientemente la inexistencia del ajuar, ya que el hecho de que la vivienda fuera adjudicada al cónyuge superviviente no es suficiente acreditación de dicha circunstancia”*.

En definitiva, el concepto de masa hereditaria debe incluir la totalidad de los bienes y obligaciones y no solo los objetos que se encuentran en la casa del causante.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 31 de mayo de 2017 señaló que el ajuar doméstico debe entenderse como el existente en la vivienda “utilizada” por el causante, toda vez que el concepto fiscal de ajuar doméstico va un poco más allá que el concepto civil recogido en el art. 1.321CC cuando habla de efectos personales en la vivienda habitual del causante. En opinión del citado Tribunal en materia tributaria se alude al ajuar doméstico como todo efecto personal, utensilio doméstico y bienes muebles de uso particular del causante, el cual podría hallarse en la segunda residencia del causante pero no en terceras viviendas arrendadas y, por ende, no utilizadas por el mismo. Todo ello sin perjuicio que se valore en el caudal relicto otros bienes muebles que pudiera tener el mismo en otros inmuebles utilizados por el causante. Así pues, al no existir la certeza de que dichos inmuebles fuesen utilizados por el causante, estima el Tribunal que no puede considerarse como ajuar doméstico cualquier bien mueble existente en aquellos inmuebles. Y, con carácter general, para calcular el ajuar doméstico sólo se tendrán en cuenta los bienes muebles contenidos en la vivienda habitual del causante.

La Sentencia del TSJ. de Galicia de 4 de junio de 2012, refiriéndose a la cuestión relativa a la acreditación de la inexistencia del ajuar doméstico, analizó un supuesto en

8 A este respecto la DGT tiene declarado a través, entre otras, de sus contestaciones a Consultas de 26 de septiembre de 2011 y de 21 de diciembre de 2016 que, siendo el caudal relicto el formado por los bienes, derechos y obligaciones de los que era titular el causante, del mismo no forman parte los bienes que se transmiten mediante legado, pero sí los bienes exentos o que den lugar a bonificaciones fiscales. Véase asimismo a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 16 de noviembre de 2018, de conformidad con la cual cuando un causahabiente reúne la doble condición de heredero y legatario la parte del ajuar doméstico que debe imputársele será la que le corresponda como heredero, de manera que se le ha de atribuir el ajuar doméstico en la misma proporción en la que participe en el resto de la masa hereditaria. Por su parte la Sentencia del TSJ. de Madrid de 19 de septiembre de 2019 afirma a este respecto que, en la medida en que la presunción legalmente establecida es la de existencia de ajuar y de su atribución al heredero, la citada presunción legal no se desvirtúa por la atribución al legatario de inmueble “de lo que se encuentre en el mismo”, declaración que por sí sola resulta inexpresiva de la efectiva ubicación en dicho inmueble de objetos integrantes del ajuar por un valor del 3%, aspecto este (el relativo a la composición y ubicación del ajuar) al que no se extiende la referida presunción legal. Por lo tanto la mera expresión de legar un inmueble con todo lo que ello incluye no permite a la Administración imputar al legatario el 3% como valor del ajuar doméstico, siendo por el contrario el heredero el que sigue soportando la íntegra presunción de ajuar doméstico por el 3% de la masa hereditaria.

9 En efecto, el citado precepto reglamentario permite deducir del valor procedente del art. 15 de la LISD una cantidad equivalente al 3% del valor catastral de la vivienda del causante en el supuesto de que este último estuviera casado y su cónyuge le sobreviviera. Establece además este apartado 3 del art. 34 del RISD que *“Para el cálculo del ajuar doméstico en función de porcentajes sobre el resto del caudal relicto, no se incluirá en éste el valor de los bienes adicionados en virtud de lo dispuesto en los artículos 25 a 28 de este Reglamento ni, en su caso, el de las donaciones acumuladas, así como tampoco el importe de las cantidades que procedan de seguros sobre la vida contratados por el causante si el seguro es individual o el de los seguros en que figure como asegurado si fuere colectivo”*.

10 En el concreto supuesto planteado los recurrentes sostenían que no podía incluirse cantidad alguna por el concepto de ajuar doméstico al no existir ajuar doméstico en la masa hereditaria, argumentando que en la escritura de liquidación de la sociedad de gananciales, previa a la partición de la herencia, se había adjudicado a la esposa viuda, en pago de la parte que le correspondía en la sociedad de gananciales, bienes que integraban el ajuar doméstico y que se valoraron en 30.000 euros. Asimismo argumentaban que, para la valoración como ajuar doméstico del 3% del caudal relicto, deben quedar excluidos algunos elementos patrimoniales (acciones, cuentas bancarias, dinero y activos financieros) que no deben computarse en dicho cálculo, ya que por su naturaleza no pueden llevar asociado la existencia de ajuar.

el que el causante había residido los últimos ocho años de su vida en un hotel y los últimos meses en una residencia, sin que estuviese acreditada la titularidad de ningún inmueble, al margen de un local de negocio legado a uno de sus hijos y el saldo de cuentas bancarias. Pues bien, habiéndose apreciado que no se podía exigir a los herederos la prueba de que su padre no poseyese enseres que pudieran conceptuarse como ajuar doméstico (al margen de ropas y enseres de uso personal, de un valor meramente residual), afirmó el Tribunal a través de la citada Sentencia que el ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3% del importe del caudal relicto del causante, tratándose de una presunción *iuris tantum* que se ejerce sobre un valor-tipo (el 3%) en relación con el caudal relicto y que viene a valorar los elementos que componen aquél, en cuanto conjunto de muebles enseres y ropas de uso común en la casa, sin que en el presente caso siquiera fuese preciso extenderlo a otros conceptos, habida cuenta de que se reconoció por la Administración que el causante vivía en un hotel los ocho años anteriores a su fallecimiento y en una residencia los últimos meses. En opinión del Tribunal lo que no forma parte del criterio legal es que la mera precisión de la existencia de algún enser arrastre inmediatamente la aplicación del 3% del caudal relicto en concepto de ajuar doméstico, al ser evidente que, por lo que respecta al concreto supuesto de autos debatido, aún viviendo en un hotel o residencia, la persona disponía de algunos elementos propios para su vida, como la ropa de uso común o elementos de aseo, pero tales bienes disponen de un valor económico residual.¹¹

Este mismo Tribunal, el TSJ. de Galicia, reiteraría posteriormente en su Sentencia de 14 de mayo de 2012 que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria y se valora en el 3% del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor resulte inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje. En el presente caso el causante estuvo ingresado en un centro psiquiátrico en los cuatro años anteriores a su fallecimiento. Pues bien para el Tribunal, entendiendo por ajuar doméstico aquellos elementos como ropa, enseres y utensilios inherentes a la vida elemental en el hogar, no parece que dicho concepto pueda extenderse a los elementos de que se dispone en un centro sanitario, que claramente no eran titularidad del paciente, siendo así entonces que la presunción es justamente la que no

existe ajuar propiedad del mismo, salvo que se acredite lo contrario. Con carácter adicional en el presente caso, a resultas de la aprobación judicial de la cuenta general de la administración de la tutela del causante mediante auto del Juzgado de Primera Instancia, en la relación de bienes pertenecientes al causante existía un inmueble, valores mobiliarios y cuentas a la vista. Y, a pesar de que en dicho inmueble residió el causante hasta su internamiento en un centro psiquiátrico, rechaza el Tribunal que el tiempo transcurrido entre esta circunstancia y su fallecimiento permita sostener la permanencia y afectación al uso doméstico del causante cualesquiera enseres existentes en dicho inmueble.

Por lo que respecta a la determinación del ajuar doméstico en caso de legatarios recuerda la Sentencia del TSJ. de Extremadura de 17 de septiembre de 2013 que el art. 23 del RISD, tras indicar que el ajuar doméstico debe ser incluido en el caudal hereditario del causante a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente, advierte que tal obligación no es exigible a los legatarios, es decir, a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario, excepción aplicable a los legatarios pero no a los herederos¹².

III. ALCANCE DE LA PRESUNCIÓN IURIS TANTUM RELATIVA A LA EXISTENCIA DEL AJUAR DOMÉSTICO.

El art. 15 de la Ley 19/1987 regula el ajuar doméstico mediante el establecimiento de una doble presunción, de existencia y de valoración. *A priori* cabría afirmar que no resulta claro el alcance de la expresión ajuar doméstico, sobre todo puesta en relación con la

¹² Por su parte la Sentencia del TSJ. de Cantabria de 14 de septiembre de 2018 estima que los legados no se excluyen de la base de cálculo del ajuar doméstico porque efectivamente forman parte de la herencia de cuya masa hereditaria forman parte todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte (art. 659 CC), desestimando la pretensión del recurrente. Cuestión distinta sería, a juicio del Tribunal, si al recurrente habría de aplicársele la parte correspondiente del ajuar doméstico cuando consta que los bienes que recibe son dinero y un local objeto de legado y son los cinco legatarios que adquieren las viviendas con todo lo que haya de puertas para adentro de cada piso los que realmente adquieren el ajuar doméstico. De acuerdo con lo declarado en el citado pronunciamiento cabría deducir que el ajuar doméstico en este particular caso no puede ser el 3% de todos los bienes de la herencia, ya que la disposición testamentaria adjudica ese ajuar a los legatarios adquirentes de los pisos o viviendas y sólo éstos habrán de ser los que lo asuman. Y ello teniendo presente que el ajuar doméstico está compuesto por ropas, enseres utensilios y otros bienes de uso cotidiano, siendo en el supuesto de autos el ajuar adquirido por los cinco legatarios a los que se les habían adjudicado viviendas. En este mismo sentido se pronuncian las Sentencias del TSJ. de Madrid de 19 de septiembre de 2019 y 3 de febrero de 2020, en las que se afirma que "(...) Una cosa es que la sucesión a título de legado sea distinta de la sucesión a título de heredero, pues el legatario sucede a título particular y el heredero a título universal, esto es, en todos los derechos y obligaciones del difunto, y otra diferente que la masa hereditaria, el caudal hereditario o caudal relicto, en definitiva, la herencia, la compongan 'todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte' (art. 659 CC), sin distinguirse el título, particular o universal, por el cual se produzca la sucesión".

¹¹ Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TSJ. de Asturias 31 de julio de 2017, de conformidad con la cual la presunción del legislador se cifra en un 3% del caudal relicto del causante, tratándose de una presunción *iuris tantum* que, por tanto, permite una prueba capaz de desvirtuar la mencionada presunción tanto para fijar un valor superior o un valor inferior, así como la prueba de su inexistencia.

normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (Ley 19/1991, de 6 de junio) que, si bien declara exento el ajuar, excluye ciertos bienes (joyas, pieles, etc.) del ámbito de aplicación de la citada exención. En este sentido no resulta claro si estos bienes tradicionalmente excluidos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio¹³ deben quedar igualmente al margen del ajuar presumido y valorado objetivamente que contempla la LISD. En nuestra opinión la respuesta a dicha cuestión ha de ser afirmativa, dada la lógica aplicativa de nuestro sistema tributario.

La norma presume la existencia de ajuar doméstico, de manera que si los interesados no lo incluyesen en su declaración la Administración habría de adicionar su importe al del caudal a efectos de determinar la base imponible del Impuesto, siendo en su caso los interesados quienes deban probar la inexistencia del mismo. Ahora bien esta presunción de existencia de ajuar doméstico no debe aplicarse a los adquirentes a título particular (legatarios), tal vez con la única excepción de que lo legado sea un inmueble, en cuyo caso podría presumirse la existencia de ajuar propio del mismo.

Así las cosas, y de conformidad con lo manifestado por el TEAC en su Resolución de 29 de junio de 2005, el ajuar doméstico ha de ser objeto de adición y cuantificación automática, salvo prueba en contrario, existiendo además una total independencia del concepto fiscal de ajuar doméstico respecto del concepto civil. Incluso la residencia del causante fuera de España no excluye la aplicación de la norma fiscal. Ahora bien tal y como tuvo ocasión de precisar la DGT en su Resolución de 26 de diciembre de 2006, a pesar de la presunción de existencia y de valoración existente en relación con el ajuar doméstico, cabe la posibilidad de prueba en contrario de su inexistencia o de valor inferior, no siendo suficiente a tal efecto la mera alegación, y resultando improcedente su inclusión en el caso de los legatarios. Concretamente la citada Resolución analizaba la cuestión relativa a si un legatario tiene obligación de incluir el ajuar doméstico en la base imponible del ISD, así como si, debido a las pésimas condiciones del equipamiento doméstico del bien legado (un apartamento), cabría la posibilidad de proceder a su valoración en una cuantía inferior al 3% que establece la normativa del Impuesto. Pues bien, tal y como señala el citado Centro Directivo cabe aludir a la existencia

de dos presunciones *iuris tantum* (las cuales podrían ser enervadas mediante cualquier prueba) relativas a la existencia y cuantía del ajuar doméstico. No obstante, el hecho de que se establezca la presunción de existencia no significa que la norma esté regulando una especie de “norma de entelequia” que sólo adquiera virtualidad a efectos jurídicos.

Tradicionalmente el Tribunal Supremo ha venido considerando que el conjunto de los elementos patrimoniales necesarios para la vida humana (conjunto de ropas, muebles, enseres o utensilios) tiene existencia real en todo caso. Ello es lo que faculta a la Administración tributaria a exigir que se incluya en el caudal relicto de los herederos al declarar por el ISD y, en caso de que éstos no lo hicieren así, a adicionarlo de oficio. Ahora bien esta realidad no impide, de acuerdo con la regulación legal y en todo caso, que los interesados puedan probar su inexistencia, a pesar de su carácter de “prueba diabólica”.

Por lo que respecta a la segunda presunción, es aquella que afecta a su cuantía, estimándose que representa el 3% del caudal relicto. Nos hallamos en el presente caso ante una presunción *iuris tantum* susceptible de ser destruida mediante su valoración superior (en cuyo caso prevalecería dicha cuantía declarada) o bien probando que su valor es inferior, para lo cual habrán de aportarse cualquier tipo de pruebas que demuestren tal valoración. En efecto, de acuerdo con el inciso inicial del art. 15 de la Ley del ISD los obligados tributarios podrán proceder a inventariar y valorar los bienes que forman parte del mismo, al objeto de evitar que se recurra a la meritada regla de valoración.¹⁴

Su valoración resulta cuantificada de forma objetiva en el 3% del valor del caudal hereditario, salvo que los interesados le asignen un valor mayor. Sólo se admite un valor inferior a dicho porcentaje cuando se acredite

¹⁴ A este respecto la Administración tiene declarado que no debe rechazarse de manera sistemática el valor inferior declarado por los contribuyentes cuando éste haya sido justificado debidamente sin tomar la cuantificación por porcentaje de la norma como una especie de valoración que no puede cambiarse, pudiendo llegarse al aumento ficticio de la base imponible y, en el límite, en la imposibilidad de poder adjudicar bienes que, en realidad, no existen. Concretamente en el supuesto analizado por la DGT en su contestación a Consulta de 26 de diciembre de 2006, anteriormente citada, al tratarse de un sucesor a título particular o legatario, no le incumbía a éste la obligación de adicionar como bien a su base imponible el ajuar doméstico, dado que la normativa así lo establece. Quien sucede en un bien determinado únicamente adquiere dicho bien en concreto, no siéndole de aplicación las normas sobre la sucesión hereditaria. Y si el sucesor lo fuese a título de heredero y de legatario conjuntamente, habría de incluir en su participación individual la parte del ajuar doméstico que le correspondiese como heredero, es decir, en la misma proporción en la que participe en el resto de la masa hereditaria, y no hacerlo por su adquisición como legatario. En base a ello concluyó la DGT que las presunciones de existencia del ajuar doméstico y de su valor pueden ser enervadas por los interesados mediante prueba fehaciente de su inexistencia o de su valor inferior, sin que sea suficiente al respecto la mera alegación de tal inexistencia o inferior valor. Añade además la DGT que la obligación de incluir el ajuar doméstico en la herencia resulta exigible a los herederos, no a los legatarios.

¹³ Recuérdese no obstante que la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria optó, con efectos desde el 1 de enero de 2008, por acometer la supresión del gravamen derivado del IP mediante la adopción de una fórmula destinada a asegurar su eliminación efectiva e inmediata, tanto en lo relativo a la obligación real como en lo referente a la obligación personal de contribuir consistente en la aplicación sobre la cuota íntegra del Impuesto de una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir.

fehacientemente la realidad del mismo. Y en la base que ha de tomarse para el cálculo de dicho valor no deben incluirse: los bienes adicionados; el importe de las donaciones acumuladas a la herencia; y los importes de seguros de vida que corresponda liquidar conjuntamente con la herencia. El valor del resto de los bienes integrantes de la herencia del fallecido se computa a efectos del cálculo del 3%, teniendo en cuenta, en su caso, el carácter privativo o ganancial que tales bienes puedan tener, así como los posibles beneficios fiscales que resulten aplicables.¹⁵

Del valor resultante habrá de minorarse el ajuar doméstico de la vivienda habitual cuando exista cónyuge superviviente ya que, por obligación legal (así lo establece el art. 1321 del Código Civil), aquél debe entregarse a éste, sin computarlo en su haber. Y a efectos tributarios se fija su cuantía en el 3% del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo prueba fehaciente de que su valor sea mayor.

En todo caso la valoración del ajuar doméstico ha de ser efectuada de manera automática por la Administración, con independencia de la posibilidad de acreditar la existencia de un valor inferior. A tal efecto estimó el TEAC en su Resolución de 21 de enero de 2004 que resulta insuficiente la aportación de unos folios en los que se inserta una valoración realizada por personas designadas por el propio interesado sin contrastar con otras valoraciones.¹⁶

De cara a la determinación del valor neto de la porción hereditaria, ¿procedería la aplicación del referido porcentaje sobre el valor catastral de unos bienes que hubieran de entregarse al cónyuge superviviente? Señala a este respecto el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 4 de marzo de 2005 que no procedería la aplicación del porcentaje del 3 por 100 sobre el valor comprobado, si bien cabría probar que el ajuar supera la cuantía resultante de la aplicación de la norma reglamentaria.

Señala el TSJ. de Asturias en su Sentencia de 17 de diciembre de 2010, refiriéndose a la determinación del ajuar doméstico, que no cabe desvirtuar la presunción

que sobre su valor se recoge en el art. 15 de la LISD por medio de la prueba testifical practicada en la que dos testigos reconocían conocer a la causante, sus pertenencias, su forma de vivir, estando de la casa en la que vivía y de las fincas que poseía, ya que dicha prueba no podía entenderse como fehaciente para desvirtuar dicha presunción ni resultaba de la misma el valor que debía darse a sus pertenencias.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 27 de febrero de 2014, refiriéndose igualmente a esta cuestión relativa a la valoración del ajuar doméstico en un concreto supuesto en el que por parte de la recurrente se procedió a valorar dicho ajuar doméstico en la cantidad correspondiente al 3% del valor de la vivienda habitual no hallándose los bajos de la calle alquilados (estimando a tal efecto dicha parte que la valoración del ajuar doméstico no puede alcanzar a todos los bienes, sino sólo a los susceptibles de ser utilizados en la vida doméstica, debiendo ser excluidos los inmuebles arrendados) subrayó que el concepto de ajuar doméstico fiscal es más amplio que la conceptualización que del mismo hace el Código Civil ya que incluye, además de los muebles, enseres y ropas de uso común de la casa, los efectos personales y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo. Semejante composición conlleva una gran dificultad para realizar su valoración la cual, si se siguiera el criterio general del Impuesto, de determinación de la base imponible mediante un régimen de estimación directa, significaría el tener que inventariar, no ya sólo los bienes del causante que estuvieran relacionados con el hogar, sino también todos aquellos efectos de su uso particular y a los que, en consecuencia, habría que asignar valores individualizados.

Debido precisamente a ello, y con la finalidad de simplificar dicha operación, el legislador fija una norma de valoración del mismo (más que una presunción en sí) de un 3% del caudal hereditario sin distinguir según la naturaleza de los bienes que lo integran, esto es, tanto si se trata de inmuebles o bienes de otra naturaleza rebatible únicamente mediante prueba fehaciente en contrario.

A resultas de lo anterior concluyó el TSJ. de Cataluña a través de la citada Sentencia de 27 de febrero de 2014 que, salvo prueba en contrario, el 3% a que se eleva el ajuar doméstico se debe aplicar a la totalidad de la masa hereditaria, haciendo exclusión únicamente de los bienes a que se refieren las presunciones contenidas en los arts. 25 a 28 del RISD, relativas a los bienes adicionales. De este modo sobre el valor de la masa hereditaria se aplicará el citado porcentaje, siendo la cantidad resultante repartida entre los herederos en la misma proporción del valor de lo que hubieran recibido de la herencia. En el presente caso, al no considerarse acreditada la prueba en contrario, debía de prevalecer la presunción establecida en el art. 15

¹⁵ A este respecto los bienes bonificados en la determinación de la base liquidable se computan por su valor íntegro a efectos del cálculo del ajuar doméstico.

¹⁶ Este mismo Tribunal tiene declarado en su Resolución de 13 de septiembre de 2006, refiriéndose igualmente a la aplicación del porcentaje del 3% al importe del caudal relicto, que el mismo queda integrado por los bienes y derechos del causante, con deducción de las cargas y gravámenes pero no de las deudas ni de los gastos. Tal y como se encargó de precisar además el citado Tribunal, refiriéndose a la cuantificación del ajuar doméstico como activo adicional dentro de la masa hereditaria (art. 15 de la LISD) el Derecho Civil en materia tributaria sólo tiene carácter supletorio, salvedad hecha de matizaciones expresas. Por su parte la jurisprudencia ha matizado que el concepto fiscal de ajuar doméstico es más amplio que la conceptualización que del mismo hace el Código Civil. En todo caso, y de acuerdo con lo dispuesto en la STSJ. de Cantabria de 23 de septiembre de 2005, ha de acreditarse suficientemente que el valor del ajuar es diferente al previsto en la normativa del Impuesto.

de la LISD.

Por tanto al amparo de lo anterior, y salvo prueba en contrario, el 3% a que se eleva el ajuar doméstico se debía aplicar a la totalidad de la masa hereditaria, haciendo exclusión únicamente de los bienes a que se refieren las presunciones contenidas en los arts. 25 a 28 del Reglamento del ISD (bienes adicionales). Así las cosas, una vez concretado el valor de la masa hereditaria, se aplicaría el citado porcentaje, siendo la cantidad resultante repartida entre los herederos en la misma proporción del valor de lo que hubieran recibido de la herencia. Y, no acreditándose prueba alguna en contrario, habría de prevalecer la presunción establecida en el art. 15¹⁷. El mero hecho de estar los bienes inmuebles arrendados no constituiría una prueba que destruya la presunción legal en cuanto a que tal situación no excluye la existencia de bienes de uso particular.

La DGT, mediante contestación a Consulta de 26 de septiembre de 2011, refiriéndose a la cuestión relativa a la determinación de la base de cálculo del ajuar doméstico y a la forma de distribuir el importe entre los distintos causahabientes, tras recordar el contenido del art. 15 de la LISD, a cuyo tenor *“El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3 por 100 del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje”*, se encargó de precisar que el caudal relicto es el formado por los bienes, derechos y obligaciones de los que era titular el causante, si bien también se llama de igual modo a la parte activa de la herencia, dejando fuera de su definición al pasivo de la misma, por considerarlo una carga y no integrante de la herencia.

En consecuencia concluyó la DGT que no habrían de incluirse en dicho concepto los bienes que se transmiten mediante legado por no formar parte de la herencia, pero sí los bienes exentos o que den lugar a bonificaciones fiscales, ya que sí forman parte del caudal relicto. Y, por lo que respecta a los causahabientes obligados a incluir en su participación individual el importe correspondiente al ajuar doméstico, el art. 23, tras indicar en su apartado primero que el ajuar doméstico debe ser incluido en el caudal hereditario del causante a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente, advierte que tal obligación no es exigible a los legatarios, a quienes

el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. Con carácter adicional, en el caso de que un causahabiente reuniese la doble condición de heredero y legatario, la parte del ajuar doméstico que habría de imputársele sería la que le correspondería como heredero, de manera que habría de atribuírsele el ajuar doméstico en la misma proporción en la que participe en el resto de la masa hereditaria.¹⁸

Por su parte el TSJ. de Castilla y León declaró en su Sentencia de 14 de noviembre de 2011 que, si bien como se ha indicado a efectos de determinar el caudal hereditario ha de tenerse en cuenta el ajuar doméstico, en el caso de la existencia de legados de cosa determinada no se ha de sumar al valor de dicha cosa el valor proporcional del ajuar doméstico de cara a determinar la participación individual en el caudal hereditario neto que determina la base imponible por lo que, en la medida en que, en el presente caso, dentro de la liquidación se incluyó la parte proporcional del ajuar que resultaba de aplicar el porcentaje del 3% sobre el valor del legado de bienes ciertos y determinados, habría de restarse dicha cantidad procediendo a computar únicamente de cara a la determinación de la base imponible del Impuesto el porcentaje del 3% en concepto de ajuar doméstico que resultase de aplicar dicho porcentaje al valor de los bienes recibidos por los interesados en virtud del legado de bienes no concretos y determinados resultante de una cláusula del testamento.¹⁹

Adviértase por tanto que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria y se valora en el 3% del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior

¹⁷ Así, por ejemplo, dado un concreto supuesto en el que se dudaba acerca de la inclusión del valor correspondiente a la parte proporcional recibida por un contribuyente de una vivienda y un local comercial, hallándose ambos inmuebles arrendados y no siendo en consecuencia susceptibles de ser habitados por el causante, concluyó el TSJ. de Cataluña mediante Sentencia de 28 de septiembre de 2015 que el mero hecho de estar los bienes inmuebles arrendados no constituye una prueba que destruya la presunción legal en cuanto a que tal situación no excluya la existencia de bienes de uso particular.

¹⁸ Véase igualmente a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 16 de noviembre de 2018, de conformidad con la cual no se incluyen en el caudal relicto los bienes que se transmiten mediante legado por no formar parte de la herencia, pero sí los bienes exentos o que den lugar a bonificaciones fiscales ya que sí forman parte del caudal relicto. A través de la citada Resolución, tras recordar la DGT que, con carácter general, el caudal relicto lo constituye el formado por los bienes, derechos y obligaciones de los que fuese titular la causante, advierte que también se llama de igual modo a la parte activa de la herencia, dejando fuera de su definición al pasivo de la misma, por considerarlo una carga y no integrante de la herencia, de manera que no se incluyen en dicho concepto los bienes que se transmiten mediante legado por no formar parte de la herencia, pero sí los bienes exentos o que den lugar a bonificaciones fiscales ya que sí forman parte del caudal relicto. Y, por lo que respecta a los causahabientes obligados a incluir en su participación individual el importe correspondiente al ajuar doméstico el art. 23 del RISD, tras indicar que el ajuar doméstico debe ser incluido en el caudal hereditario del causante a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente, advierte que tal obligación no es exigible a los legatarios, a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. Con carácter adicional, en el caso de que un causahabiente reúna la doble condición de heredero y legatario la parte del ajuar doméstico que deberá imputársele será la que le corresponda como heredero, de manera que se le ha de atribuir el ajuar doméstico en la misma proporción en la que participe en el resto de la masa hereditaria.

al que resulte de la aplicación del referido porcentaje. Con carácter general se presume que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria por lo que, no hallándose incluido en el inventario de los bienes relictos del causante, lo adicionará de oficio la oficina gestora para determinar la base imponible de los causahabientes. Y, de cara a efectuar el cálculo de dicho ajuar, no se incluye el valor de los bienes adicionados en virtud de lo dispuesto en el art. 11 de la LISD ni, en su caso, el de las donaciones acumuladas, así como tampoco el importe de las cantidades que procedan de seguros sobre la vida contratados por el causante si el seguro es individual o el de los seguros en que figure como asegurado si fuere colectivo. El referido valor del ajuar doméstico se ha de minorar, en su caso, en el de los bienes que, por disposición del art. 1.321 del Código Civil (o disposiciones análogas de Derecho Civil, foral o especial), deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fija en el 3% del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior. Como es lógico, ello solo será así cuando se calcule el citado ajuar mediante la regla del 3% del caudal relicto y no cuando se calcule mediante inventario de los mismos. Y, con carácter adicional, si al fallecimiento del causante no existiera cónyuge supérstite tampoco podrá minorarse el ajuar al no darse la obligación de entregar al mismo ningún bien de la herencia.

Refiriéndose a la presunción de existencia y valoración del ajuar doméstico a efectos del Impuesto declaró el TSJ. de Andalucía mediante Sentencia de 30 de julio de 2012 que en todo caso ello es susceptible de prueba en contrario por parte del interesado, acreditándose la inexistencia o el menor valor real del ajuar.

Por su parte la contestación de la DGT a Consulta de 9 de mayo de 2012, refiriéndose a la cuestión relativa a la acreditación de la existencia del ajuar doméstico inferior al 3% de la masa hereditaria declaró que, a pesar de que para la determinación del ajuar doméstico el criterio general imperante en los Tribunales y con respaldo en los pronunciamientos del TS sea el de admitir la adición automática del ajuar doméstico haciéndolo por el porcentaje indicado en el art. 15 de la Ley, ello no debe significar el desconocimiento de las pruebas aportadas por los interesados y de las circunstancias concretas

que concurran en cada caso y que se impongan por su evidencia.

En relación con la cuestión relativa a la destrucción de la presunción del valor del ajuar en el ISD afirma por su parte la Sentencia del TSJ. de Galicia de 2 de abril de 2014 que el importe del ajuar que presuntivamente establece la Ley del ISD tiene que ver con la proyección que en tales elementos tiene el total del caudal relicto, presuponiendo que cuanto mayor sea la cifra de ésta, mayor habrá de ser el importe del ajuar doméstico, en correspondencia con el nivel de vida que el/la causante habría desplegado en vida. La cuestión es, sencillamente, de prueba. En el concreto supuesto de autos analizado, a la vista del informe pericial presentado por la heredera y de los elementos que conformaban el expediente administrativo no parecía que, razonablemente, pudiera ponerse en cuestión la conclusión y valoración del mismo. Y, a pesar de que resultaba posterior en seis meses a la fecha del fallecimiento del causante, no concurría circunstancia alguna que permitiese la conclusión de que, a la vista de la vivienda habitual de éste y sus fotografías, pudiera fundadamente afirmarse que en dicho período temporal se habían extraído de aquella vivienda componentes del ajuar que permitieran elevar la cifra a la resultante de la aplicación de la presunción legal.

Acerca de la consideración del ajuar doméstico en un supuesto de legado de unos bienes recuerda además la Sentencia del TSJ. de Extremadura de 17 de septiembre de 2013 que, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 15 de la Ley 29/1987, el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria y se valora, tal y como ha venido exponiéndose, en el 3% del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje.

Por su parte el art. 23 del RISD señala que, a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente, se incluirán también en el caudal hereditario del causante los bienes integrantes del ajuar doméstico, aunque no se hayan declarado por los interesados, valorados conforme a las reglas del RISD, previa deducción del valor de aquellos que, por disposición de la ley, deban entregarse al cónyuge supérstite, así como los que resulten adicionados por el juego de las presunciones establecidas en los arts. 25 a 28 del RISD, salvo que con arreglo a los mismos deban ser imputados en la base imponible de personas determinadas. No obstante ello no se aplicará para determinar la participación individual de aquellos causahabientes a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. En el caso de que les atribuyera bienes determinados y una participación en

19 Solamente así podían respetarse las previsiones del inciso final contenido en el citado testamento, de conformidad con el cual "En el caso de que se les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria, se les computará la parte del ajuar y de bienes adicionados que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria". Debido a ello en el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal debían anularse las liquidaciones impugnadas, debiendo la Administración encargarse de girar nuevas liquidaciones de acuerdo con dichas premisas y procediendo a reintegrar las cantidades ingresadas en exceso por los interesados que resultasen.

el resto de la masa hereditaria, se les computará la parte del ajuar y de bienes adicionados que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria.

Pues bien, en aplicación de ambos preceptos reglamentarios el TSJ. de Extremadura resolvió estimar el recurso contencioso-administrativo presentado por la Junta de Extremadura, ya que el 3% se aplicaba sobre el valor de todos los bienes dejados por el testador. El art. 23 del RISD, tras indicar que el ajuar doméstico debe ser incluido en el caudal hereditario del causante a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente, advierte que tal obligación no es exigible a los legatarios, es decir, a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. Dicha excepción resulta por tanto aplicable a los legatarios, pero no a los herederos, como sucedía en este caso. Por tanto la determinación del ajuar doméstico habría de realizarse sobre el total de los bienes dejados por el testador, incluidos los legados.

La Sentencia del TSJ. de Madrid de 17 de mayo de 2013 analizaba la cuestión relativa a si se debía aplicar el 3% para el cálculo del ajuar doméstico al importe de unos pagarés de los que era acreedor el causante. Tal y como recuerda el Tribunal a efectos fiscales el ajuar doméstico constituye un activo más que se comprende en la masa hereditaria y que supera el concepto de ajuar doméstico previsto en el art. 1.321 del Código Civil, ya que el Derecho Civil en materia tributaria sólo tiene carácter supletorio, comprendiendo los efectos personales del hogar, utensilios domésticos y demás muebles de uso particular del sujeto pasivo necesarios para la vida, con exclusión de los de especial valor. Debido a ello la incorporación del ajuar doméstico se hace de forma automática y la cuantía del mismo vendría determinada en el art. 15 de la Ley del Impuesto, fijándose en el referido 3% del caudal relicto.²⁰

El TS, por su parte, mediante Sentencia de 20 de julio de 2016 dictada a resultas de la interposición de un recurso de casación para unificación de doctrina²¹, rechazó inicialmente la posibilidad de excluir del cálculo del

ajuar doméstico bienes que, por definición, no pueden generarlo. Concretamente el Alto Tribunal rechazó los dos postulados planteados por los sujetos pasivos, a saber, que se considerara la inexistencia de ajuar al habérselo adjudicado en su totalidad al cónyuge supérstite en la escritura pública de disolución de la sociedad de gananciales (calculado al margen de la presunción establecida en el art. 15 Ley 29/1987 de que, salvo prueba de su inexistencia, se computará en un 3% del valor de la masa hereditaria) y que se excluyesen del total de bienes sobre el que se calcula el ajuar los bienes que no son susceptibles de generarlo tales como las acciones, cuentas bancarias, dinero o los activos financieros.

Concluyó así por aquel entonces el Alto Tribunal afirmando que la concepción del Impuesto sobre Sucesiones respecto del ajuar doméstico viene determinada en la LISD con referencia al “caudal relicto” y en el Reglamento del Impuesto mediante alusión a la “masa hereditaria”, conceptos ambos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto “el caudal relicto” como “la masa hereditaria”. Y, a tal efecto, la escritura pública de liquidación de una sociedad de gananciales en la que se atribuye al cónyuge supérstite la vivienda no constituye prueba fehaciente para destruir la presunción legal de existencia de ajuar doméstico.

En efecto, para el TS la concepción del Impuesto de Sucesiones sobre el ajuar doméstico viene determinada en la Ley reguladora del Impuesto con referencia al “caudal relicto” y en el Reglamento del mismo a la “masa hereditaria”, conceptos ambos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto el caudal relicto como la masa hereditaria, siendo por tanto improcedentes las deducciones que para su fijación invocaban los recurrentes y que, inicialmente analizadas en el Impuesto sobre el Patrimonio, fueron luego extendidas al de Sucesiones. Se estimaba así que la doctrina correcta era la sostenida por la Sentencia impugnada, al ser la que se atenía concepto de “caudal relicto” y “masa hereditaria” que configuran el contenido del “ajuar doméstico”, en concordancia con el art. 659 del Código Civil, de conformidad con el cual la herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte. Tal y como tendremos ocasión de analizar, dicho criterio sería posteriormente matizado a través de las Sentencias del

²⁰ Cuestión distinta la constituía, a juicio del Tribunal, la relativa al precedente administrativo constituido por una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central en la que se permitió la no integración, a efectos del cálculo del ajuar, de un billete de la Lotería Nacional. En primer lugar, estima el TSJ. de Madrid que se ha de dejar constancia de que el precedente administrativo no obliga a los tribunales de justicia. Y, en segundo término, se trata de títulos de diferente naturaleza, ya que mientras que el billete de la Lotería constituye un documento al portador que puede cobrarse inmediatamente después del sorteo en que resulta agraciado, el pagaré es un documento mercantil con fecha de vencimiento aplazada que no puede ser objeto de cobro, aunque sí de descuento y de endoso, hasta que llega el día de este. Debido a ello en el presente caso el TSJ. de Madrid desestimó la pretensión del contribuyente.

²¹ Concretamente el citado pronunciamiento fue dictado a resultas de la interposición de un recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto contra la Sentencia de 11 de julio de 2013, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ. de Madrid, parcialmente estimatoria del recurso deducido contra una Resolución del TEAR de Madrid de 9 de diciembre de 2010, relativa a liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Alto Tribunal de 10 de marzo y 15 de mayo de 2020.

De este modo se declaró no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto contra la Sentencia que, para el cálculo del ajuar doméstico a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, incluyó todos los bienes integrantes del caudal relicto, afirmando a tal efecto que la concepción del Impuesto sobre Sucesiones sobre el “ajuar doméstico” viene determinada en la Ley del Impuesto con referencia al “caudal relicto” y en el Reglamento a la “masa hereditaria”, conceptos ambos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto “el caudal relicto” como “la masa hereditaria”, siendo por tanto improcedentes las deducciones que para su fijación invocaban los recurrentes de las acciones, letras y dinero.

Por su parte dentro del ámbito de la doctrina administrativa el TEAC declaró a este respecto mediante Resolución de 15 de septiembre de 2016 que en la cuantificación del ajuar doméstico no puede mantenerse de forma automática la presunción legal del 3% del importe del caudal relicto del causante. De este modo, si el legislador no ha configurado la valoración del ajuar doméstico mediante una regla inamovible permitiendo que el interesado pueda otorgarle otro valor, siempre que lo pruebe fehacientemente, cuando éste realiza dicha tarea y aporta una determinada valoración, aparentemente justificada y documentada, la Administración Tributaria no puede pretender no realizar ninguna tarea comprobadora y mantenerse, a efectos de la regularización, en la previsión del valor señalada en el art. 15 Ley 29/1987. Así, y por lo que respecta al concreto supuesto planteado, aunque un informe elaborado a instancia de parte por una persona o entidad privada no pudiera ser investido con fuerza probatoria absoluta de los hechos que se afirmaban *per se*, sí que resultaba suficiente para enervar al menos el automatismo que desplegaba, en cuanto a la valoración del ajuar doméstico, el art. 15 Ley 29/1987, situando a la Administración Tributaria en la obligación de realizar, cuanto menos, una contestación debidamente motivada sobre el valor probatorio del documento presentado o de los criterios valorativos aplicados en el mismo.

Señaló además el TEAC a través de su Resolución de 9 de febrero de 2017 que la Administración no puede mantenerse sin más en la previsión legal del 3% al valorar el ajuar doméstico si el interesado prueba otro valor. A pesar de que, en el presente caso planteado, un informe elaborado a instancia de parte por una persona o entidad privada no pudiera ser investido con fuerza probatoria absoluta de los hechos que se afirman *per se*, resultaba a juicio del Tribunal suficiente para enervar, cuanto menos, el automatismo que despliega, en cuanto a la valoración del ajuar doméstico, el art. 15 de la Ley 28/1987. De este modo, si bien la inclusión del ajuar doméstico en la masa

hereditaria es automática, corresponde a los interesados la carga de la prueba acerca de su inexistencia o valor inferior, que es lo que aquí pretenden las obligadas. Para el citado Tribunal, habiendo presentado el contribuyente una prueba de esta naturaleza la Administración no podía pretender no realizar ninguna tarea comprobadora y mantenerse, a efectos de la regularización, en la previsión del valor señalada en el art. 15 de la LISD.

En nuestra opinión suele suceder en diversas ocasiones, tanto en vía económico-administrativa como por los órganos jurisdiccionales, que el legislador del ISD opta, a la hora de definir el régimen jurídico del ajuar doméstico (entendiendo por tal el conjunto de muebles, ropas y enseres de uso personal del causante), por fijar una doble presunción legal *iuris tantum*, presumiendo de una parte su existencia en toda herencia y, de otra, presumiendo que su valor es del 3% del importe del caudal relicto del causante. Y es que, como ya se ha expuesto, en el ámbito del ISD el legislador ha establecido los mecanismos para que pueda presumirse que en toda herencia se encuentra presente el ajuar doméstico y, también, para que pueda valorarse aquél, sin perjuicio de que corresponda al interesado demostrar bien la inexistencia bien un valor distinto -inferior- al allí establecido.

En el concreto supuesto analizado por el TEAC a través de la citada Resolución de 9 de febrero de 2017 no se planteaba la existencia o no del ajuar doméstico, sino su cuantificación. Y es que, mientras que la Oficina Nacional se apoyó, para valorarlo, en la presunción legal definida en el art. 15 Ley 29/1987 (el 3% del importe del caudal relicto del causante) las obligadas rechazaban que el referido criterio debiera mantenerse de manera automática, otorgando fuerza destructiva de tal presunción a la actividad desarrollada por ellas mismas consistente, en la aportación de un acta de notoriedad y un informe de perito.

Ante esta controversia, el Tribunal Central estimó que, aunque un informe elaborado a instancia de parte por una persona o entidad privada no puede ser investido con fuerza probatoria absoluta de los hechos que se afirman *per se*, sí que resulta suficiente para enervar al menos el automatismo que despliega, en cuanto a la valoración del ajuar doméstico, el mencionado art. 15 de la Ley 29/1987, situando a la Administración tributaria en la obligación de realizar, cuanto menos, una contestación debidamente motivada sobre el valor probatorio del documento presentado o de los criterios valorativos aplicados en el mismo. Y ello sin perjuicio de la facultad comprobadora de la Administración al amparo de lo establecido en el art. 57 de la Ley 58/2003.²²

Por tanto concluyó ya por aquel entonces el TEAC que si el legislador no ha configurado la valoración del ajuar doméstico mediante una regla inamovible permitiendo

que el interesado o interesada pueda otorgarle otro valor, siempre que lo pruebe fehacientemente, cuando éste realiza dicha tarea y aporta una determinada valoración (aparentemente justificada y documentada), la Administración tributaria no puede pretender no realizar ninguna tarea comprobadora y mantenerse, a efectos de la regularización, en la previsión del valor señalada en el art. 15 Ley 29/1987. Y ello sin perjuicio de afirmar que la valoración hecha por perito no tiene una rotundidad suficiente como para darla por cierta, si bien excluye la posibilidad de calcular el ajuar doméstico en el 3% del caudal relicto del causante sin más justificación de la Oficina gestora.

A nuestro juicio desde un punto de vista estrictamente tributario el concepto de ajuar doméstico ha venido resultando más amplio que el del Código Civil, dado que incluye, además de los muebles, enseres y ropas de uso común de la casa, los efectos personales y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo. El legislador del ISD ha establecido una norma de valoración del mismo fijada en un 3% del caudal hereditario, tanto si se trata de inmuebles como si fueren bienes de otra naturaleza, rebatible únicamente mediante prueba fehaciente en contrario. Así, por ejemplo, si se estima que de cara a su cálculo sólo debe incluirse para determinar la base imponible el valor de la vivienda, dicha pretensión habrá de ir acompañada del necesario sustento probatorio que acredite la inexistencia de ajuar doméstico o un valor del mismo inferior al que establece la norma.

Por otra parte, la eventual enajenación del domicilio del causante al trasladarse a una residencia, ¿podría acreditar la inexistencia de ajuar? A este respecto la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 28 de junio de 2017 entendió acreditada la inexistencia de ajuar ante el traslado de domicilio del causante a una residencia, diez años antes de su fallecimiento. Y ello a pesar de que los tribunales de justicia han venido considerando que el traslado a una residencia o a la vivienda de un familiar por sí solo no acredita la inexistencia de ajuar. En opinión del citado Tribunal constituye una "prueba diabólica" para la actora acreditar la inexistencia de un ajuar cuando el mismo va ligado a la existencia de un domicilio que se

enajenó diez años antes junto con sus muebles, sin que la causante se reservara derecho alguno sobre la misma, al pasar a residir a una residencia.

Ciertamente el TSJ. de la Comunidad Valenciana ya se había pronunciado a este respecto mediante Sentencia de 31 de mayo de 2017 en el sentido de que el ajuar doméstico debe entenderse como el existente en la vivienda "utilizada" por el causante, sin poder computar como ajuar aquellos bienes muebles existentes en inmuebles sobre los que no existe certeza que fueran utilizados por el causante. Con carácter general se trata de un criterio no exento de lógica, ya que el ajuar se define como el conjunto de muebles, ropas y enseres de uso común en las casas y lo normal es que este tipo de objetos pertenezcan a la residencia o al dueño de la vivienda en el caso de que el causante se hubiera trasladado al domicilio de un familiar no es pacífica y otros Tribunales has resuelto en sentido contrario.

Por su parte el TSJ. de Galicia, mediante Sentencia de 4 de junio de 2012, sostuvo que la presunción *iuris tantum* de que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria y se ha de valorar en el 3% del importe del caudal relicto del causante quedaba desvirtuada en el supuesto de autos por el hecho de que el causante vivió en un hotel los ocho años anteriores a su fallecimiento y en una residencia los últimos meses, habiéndose acreditado la inexistencia de otros elementos o enseres distintos que encajasen en el concepto de ajuar doméstico. En un sentido idéntico se había pronunciado ya en su día el TSJ. de Castilla y León mediante Sentencia de 30 de junio de 2001, mediante la cual se declaró probado que la causante, a su fallecimiento, vivía en una residencia, sin poseer casa propia. Asimismo se estimó probado que se desprendió de su ajuar o, al menos, de una buena parte de él al trasladarse a la residencia de ancianos en la que permaneció durante un año y cinco meses hasta su fallecimiento.

También en la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 27 de noviembre de 2008 constó probado que la causante vivía en una residencia geriátrica y que, en el momento de su ingreso, aportó todos sus bienes por los que se le abonó la suma de 900 euros, más 300 euros en concepto de vestuario y elementos de aseo, en base a lo cual no cabía computar como valor del ajuar el 3% el importe del caudal relicto del causante.

Por último el TSJ de Madrid, en su Sentencia de 5 de mayo de 2016, consideró que del mero hecho de que la causante viviera en una residencia de ancianos y no tuviera más bienes que un dinero depositado en el banco, sin que tuviera bienes inmuebles, no cabía posible deducir, sin más, que no tenía ajuar doméstico. Y ello en tanto en cuanto, con carácter general, el ajuar no se hace depender de la titularidad de bienes inmuebles urbanos,

22 Por su parte la Sentencia del TSJ. de Madrid de 29 de marzo de 2019 concluyó que la prueba en la que se apoyaba el contribuyente no era suficiente para crear en la Sala la convicción de que el valor del ajuar doméstico del causante ascendía a la suma que fue consignada en la autoliquidación, consistiendo dicha prueba en tasaciones efectuadas por expertos en valoraciones de obras de arte de un establecimiento de subastas. Y ello en la medida en que no expresaron respecto de lo que denominaron "resto de ajuar doméstico de la casa" qué entendían por ajuar doméstico ni hasta qué punto llegó el examen de la vivienda, lo que impedía conocer si en dicha suma debía entenderse comprendido solo el mobiliario que carecía de valor artístico o también lo que constituye el ajuar doméstico a efectos tributarios conforme a la jurisprudencia, esto es, los muebles, enseres y ropas de uso común de la casa y los efectos personales y demás bienes muebles de uso particular del causante.

ya que una persona puede carecer de ellos y vivir en una residencia teniendo, en cambio, las ropas y enseres de uso cotidiano que conforman el ajuar. En este mismo sentido la Sentencia del TSJ. de Cantabria de 14 de marzo de 2003 sostuvo que el concepto jurídico-fiscal de ajuar está integrado por el concepto usual de "conjunto de muebles, enseres y ropas de uso común en la casa" (concepto recogido en el Diccionario de la Real Academia) ampliado al de "joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones cuyo valor unitario no exceda de 250.000 ptas." pero con el requisito negativo de que no produzcan renta al sujeto pasivo, precisamente por ese destino a la satisfacción de necesidades personales de quienes integran, lo que puede considerarse por "núcleo doméstico". Si, a pesar de ese destino, la produjeran (la renta) por vía de arrendamiento o de incorporación a una explotación mercantil o industrial, no podrían ostentar entonces la consideración de bienes integrantes del conjunto patrimonial.

IV. ALCANCE DEL AUTO DEL TS DE 29 DE ENERO DE 2018 Y DE LAS SSTs DE 10 DE MARZO Y 19 DE MAYO DE 2020.

Tal y como hemos tenido ocasión de analizar a través del presente trabajo la Ley 29/1987 no contiene una regulación del concepto de ajuar doméstico, sino que se limita a establecer una serie de reglas relativas al modo o manera en que debe ser calculado. Al igual que sucede con otras presunciones dirigidas a favorecer la integración patrimonial de la masa hereditaria como, por ejemplo, las relativas a la adición de bienes, la presente presunción que recae sobre el ajuar tiende a evitar la ocultación de determinados bienes de complicado control por Hacienda, estableciendo además un mecanismo de valoración simplificado que, en ocasiones, corre el riesgo de gravar una capacidad económica muy inferior o inexistente, con el consiguiente riesgo de vulneración del citado principio constitucional.

El principal efecto derivado de la aplicación de la citada presunción consiste esencialmente en desplazar la carga de la prueba al sujeto pasivo del tributo sobre el hecho relativo a los bienes que componen el ajuar y a su valor (arts. 108.1 de la LGT y 385 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC). Así las cosas vincula a la propia persona del causante y a las exigencias derivadas de la atención de sus necesidades de todo tipo la existencia, salvo prueba en contrario, de un ajuar de bienes muebles de valor proporcionado al valor económico global atribuible al conjunto del resto de su patrimonio, sin establecer diferenciación o discriminación alguna por razón de la concreta naturaleza de los bienes y derechos en que se materialice en cada caso dicho patrimonio restante.

Precisamente al amparo de lo anterior cabe plantearse si resulta de aplicación el concepto civil de "ajuar de la

vivienda habitual" al ámbito del Impuesto, así como si es admisible la extensión al ISD del concepto de ajuar del Impuesto sobre el Patrimonio o si la noción tributaria de "ajuar doméstico" tiene un superior alcance conceptual respecto del indicado concepto civil, dando lugar a la existencia de uno propio en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones. Y más aun, en tanto en cuanto, como hemos tenido ocasión de estudiar, los tribunales habían resuelto la cuestión de un modo dispar. En base a ello estaba justificada la admisión de un recurso de casación para la formación de jurisprudencia con el objetivo de establecer un criterio claro sobre qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro de ese concepto de ajuar doméstico, resolviendo la contradicción doctrinal existente entre los distintos tribunales de justicia, lo que hizo el Alto Tribunal mediante Auto de 29 de enero de 2018.

Finalmente la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, mediante Sentencia de 19 de mayo de 2020, terminó confirmando la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ. de Asturias de 31 de julio de 2017²³, fijando como doctrina jurisprudencial que los valores mobiliarios y las acciones deben excluirse del cálculo del ajuar doméstico a efectos del Impuesto sobre Sucesiones. Se desestimaba así el recurso de casación interpuesto por el Principado de Asturias, procediendo a confirmarse la Sentencia dictada por el TSJ. de la Comunidad, que había confirmado a su vez la anulación de una liquidación relativa al Impuesto.²⁴

De acuerdo con la doctrina fijada por el TS²⁵ relativa a

23 En idéntico sentido a este pronunciamiento se había manifestado la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 20 de junio de 2016. En cambio en un sentido contrario se habían pronunciado las Sentencias del TS de 20 de julio de 2016 y del TSJ. de Madrid de 23 de febrero de 2016.

24 En el concreto supuesto planteado el TEAR permitió al contribuyente destruir la presunción legal establecida en el art. 15 de la LISD para acreditar judicialmente que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no eran susceptibles de inclusión en el ámbito del 3%, lo que se verificó mediante la aportación de un acta notarial y de un informe de valoración.

25 Puede consultarse igualmente a este respecto la Sentencia del Alto Tribunal de 10 de marzo de 2020, a través de la cual se resolvía el recurso de casación admitido en su día y destinado a dar respuesta a la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia relativa a determinar "a efectos de la presunción que establece el art. 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sobre valoración del ajuar doméstico, qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico". Habiendo propuesto los recurrentes que la regla del 3% no se aplicase sobre todos los bienes del caudal relicto y, en particular, sobre las acciones y participaciones sociales dejadas por el causante la citada Sentencia del TS resolvió estimar el recurso interpuesto al efecto y anular la Sentencia de instancia del TSJ de Madrid, que había resuelto inicialmente incluir en la base de cálculo del ajuar doméstico la totalidad de los bienes del caudal relicto, incluidas acciones y participaciones sociales. Acerca del alcance de estos pronunciamientos véase FALCÓN Y TELLERÍA, R., "El "ajuar doméstico" en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (SSTs de 10 de marzo y 19 de mayo de 2020)", *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2020 (consultado en www.aranzadigital.es), quien recuerda que "El ajuar doméstico no se define en la LISyD, al constituir, por su propia naturaleza, un concepto de alcance muy amplio, heterogéneo y variable, que no es susceptible por ello de una delimitación taxativa y absolutamente precisa".

la interpretación del art. 15 de la Ley 29/1987 respecto de la determinación del concepto de ajuar doméstico y de los bienes que deben ser incluidos en él para calcular dicho Impuesto, dicho precepto no contiene un concepto autónomo de ajuar doméstico, que sólo incluye una determinada clase de bienes y no un porcentaje de todos los que integran la herencia. En este sentido el referido precepto comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el art. 1321 del Código Civil (ropa, mobiliario y enseres de la vivienda habitual común). Y, al amparo de lo anterior, las acciones y participaciones sociales, por no integrarse en el concepto de ajuar doméstico, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3%.

Vino así a rechazar el Alto Tribunal que el citado porcentaje del 3% del caudal relicto que, como presunción legal, establece el art. 15 de la Ley del Impuesto, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, debiendo proyectarse el mismo únicamente sobre aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás. Para el Tribunal, que se muestra acertado en este punto, el concepto de ajuar doméstico, aún no definido taxativamente en la normativa tributaria, no puede comprender sin más un porcentaje sobre la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que, conforme a la norma civil y fiscal, sean propiamente ajuar. Tal y como subraya el Tribunal *“se trata, claro está, de una norma de valoración, pero presuntiva, lo que significa que, a falta de acreditación en contra, la ley supone o parte del hecho de que el ajuar doméstico, esto es, el valor de los bienes que lo componen, equivale a ese tres por ciento, en orden a determinar la base imponible (...) El ajuar lo componen determinados bienes, generalmente bienes muebles corporales, no otros. De no ser así, la prueba sería inútil o imposible, por recaer sobre una realidad indefinida, al hacerla equivalente a una mera proporción, en que no hay una identificación propia de los bienes componentes del ajuar doméstico”*. A tal efecto, las acciones y participaciones sociales, por no integrarse en el concepto de ajuar doméstico, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3%.²⁶

Se ha de tener presente además que, como se ha venido precisando a lo largo del presente trabajo, el contribuyente podrá destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho (caso, por ejemplo, de un

acta notarial del contenido del ajuar o de una tasación del mismo próxima a la fecha del fallecimiento del causante) a fin de acreditar, ya sea administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del referido porcentaje, dado que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular. Con carácter general no será necesario aportar prueba alguna para excluir de la base del cálculo los bienes que, de conformidad con el criterio anterior, debieron quedar al margen del mismo. Ahora bien, si la valoración del ajuar doméstico resultase por un importe inferior, sí que resultaría necesario aportar prueba suficiente que desvirtúe la presunción.

Como bien expone el TS a este respecto *“(...) Si el ajuar doméstico incorporase indistintamente toda clase de bienes de la herencia, sean de la naturaleza y funcionalidad que fueren, esa proporción se mantendría constante e invariable, pues dejarían de existir bienes singulares cuyo valor fuera nulo o inferior al 3 por 100, impidiendo con ello toda viabilidad de la prueba en contrario”*. Ahora bien, sobre el dinero, títulos, activos inmobiliarios u otros bienes incorporales (caso, por ejemplo, de derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial) no se necesitaría prueba alguna a cargo del contribuyente, al tratarse de bienes que en ningún caso podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con dicha categoría.

En resumen, a través de sus Sentencias de 10 de marzo y 15 de mayo de 2020 parece reconocer el TS que la Ley 29/1987 no incorpora un concepto autónomo de ajuar doméstico, el cual no puede cifrarse además en un mero porcentaje del caudal relicto. Tal y como señala el Alto Tribunal *“El ajuar doméstico no puede sustraerse de una concepción ya centenaria, vinculada a los bienes que componen o dan servicio a la vivienda familiar (artículo 1321 C.C.) o, en una significación más amplia, a los que se sirven de uso particular del sujeto pasivo (artículo 4, Cuatro, LIP). Ambas normas excluyen netamente de su ámbito de regulación algunos bienes –o categorías de bienes– cuando estando a priori dentro del concepto objetivo, poseen un extraordinario valor material, lo que se presume iuris et de iure en ciertas clases de bienes o en los que superen determinado valor económico (el propio artículo 1321 C.c. y los artículos 18 y 19 LIP) (...) Para determinar la composición del ajuar doméstico debemos atender a la realidad social del tiempo en que han de aplicarse las normas pertinentes (...) La integración o no de una bien no depende tanto de la naturaleza de la cosa misma como de su valor y de su aptitud concreta para la satisfacción de las necesidades o usos de las personas*

²⁶ Esta doctrina jurisprudencial sería posteriormente asumida por el TEAC mediante Resolución de 20 de septiembre de 2020, de acuerdo con la cual para el cómputo del ajuar doméstico no deben ser incluidos todos los bienes que integran el caudal relicto, debiendo ser en consecuencia excluidos aquellos bienes que, integrando la herencia, no guardan relación con el ajuar doméstico (acciones, letras, dinero, etc.).

(...) Hay bienes o derechos que, claramente, con toda evidencia, quedarían fuera, en cualquier caso, de la esfera de afectación a la utilización de la vivienda familiar o del uso personal. En particular, están extra muros del concepto de ajuar doméstico los bienes inmuebles, los bienes susceptibles de producir renta, en los términos ya precisados por la jurisprudencia, los afectos a actividades profesionales o económicas, y, en particular, el dinero, los títulos-valores y los valores mobiliarios, que ninguna vinculación podrían tener, como cosas u objetos materiales, con las funciones esenciales de la vida o con el desarrollo de la personalidad”.

Al amparo de esta nueva doctrina solo cabe incluir en la base de cálculo el valor de los mismos bienes que se quiera valorar, excluyéndose de dicha base de cálculo, sin necesidad de que el contribuyente acredite extremo alguno al respecto, a aquellos bienes del causante que puedan llegar a tener mayor valor, tal y como sucede con el dinero, los valores y los inmuebles.²⁷

Debe advertirse no obstante que el citado pronunciamiento contiene un Voto Particular de los Magistrados Sres. Díaz Delgado, Merino Jara y Montero Fernández a través del cual, si bien los citados Magistrados se muestran parcialmente de acuerdo con los elementos o bienes incluidos en el concepto de ajuar doméstico a efectos del Impuesto, no comparten que dicho concepto se extienda a los bienes comprendidos en el art. 1321 del Código Civil al hacer referencia a una realidad ajena a la que corresponde al ámbito impositivo ya que consideran, acertadamente a nuestro juicio, que el concepto de ajuar doméstico que emplea el art. 15 de la LISD es más amplio que el de ajuar de vivienda habitual que se recoge en el Código Civil. Y, de igual modo, discrepan los citados Magistrados acerca de la interpretación jurisprudencial que se lleva a cabo respecto del citado precepto y sobre el alcance de las presunciones contenidas en el mismo.²⁸

Ciertamente, tal y como se ha venido poniendo de relieve a lo largo del presente trabajo, el concepto de ajuar doméstico recogido en la normativa tributaria no es el del Código Civil, presentando este último un carácter más restrictivo al corresponderse con el concepto de ajuar de la vivienda habitual común de los cónyuges. Pues bien, de acuerdo con lo señalado por los citados Magistrados, si bien parece claro que las acciones y participaciones

sociales no pueden integrar, ni aun analógicamente, el concepto de ajuar doméstico, dichas acciones y participaciones forma parte del caudal relicto, al igual que el ajuar doméstico y al igual que el resto de bienes y derechos que conforman el patrimonio. Así pues lo que establece el art. 15 de la LISD es una presunción que no se refiere a los elementos que componen el ajuar doméstico, sino a su valor, el cual se cuantifica referenciándolo al total caudal relicto, presumiéndose a tal efecto que los elementos que componen el ajuar doméstico a efectos del Impuesto poseen un valor del 3% del total de los elementos patrimoniales del caudal relicto.

V. REFLEXIONES FINALES.

Con carácter general el ajuar doméstico lo constituye el integrado por los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo²⁹. Ahora bien, aunque el concepto así definido sea el incluido en la Ley 19/1991, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, puede darse también por válido a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que la LISD se remite a las reglas establecidas en este tributo para su valoración.

El ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria y, tradicionalmente, se ha venido valorando en el 3% del importe del caudal relicto del causante. Si el contribuyente decidiera asignarle un valor superior, prevalecería este. No

²⁸ De acuerdo con lo señalado por los citados Magistrados en su Voto Particular se ha de establecer una diferenciación entre los bienes que componen el ajuar doméstico, de una parte, y el cálculo de su valor, de otra. Dicho de otro modo, una cosa es determinar, tal y como resultaba procedente en el presente caso, cuáles son los bienes que pueden o no integrar el ajuar doméstico, y otra distinta precisar los que deben incluirse en la base de cálculo para la estimación. A su juicio *“(...) Se presume que, en el caudal relicto, sin distinción de los tipos de bienes y derechos que lo componen —sin más excepciones que las reglamentarias— siempre hay ajuar doméstico y, a falta de prueba, este tiene un valor del 3% del total. Ciertamente es que, como se dice en la sentencia, las acciones y participaciones sociales no pueden integrar, ni aun analógicamente, el concepto de ajuar doméstico, lo cual no tiene discusión posible, pero también es cierto que dichas acciones y participaciones forman parte del caudal relicto, al igual que el ajuar doméstico y al igual que el resto de bienes y derechos que conforman el patrimonio del causante, y es la ley la que ha querido de forma categórica que para calcular presuntivamente el valor del ajuar doméstico se tenga en cuenta el valor de todo el caudal relicto, esto es, no solo de los bienes que pudieran componer el ajuar doméstico —que al ser tratado en la sentencia con la limitación vista hace perder al art. 15 todo su sentido—, sino de todo el conjunto de bienes y derechos que lo componen, entre los que se encuentra también sin discusión las acciones y participaciones. (...)”.* Entienden además los citados Magistrados que en el presente caso se ha ido más allá de lo que se concretaba en el Auto de admisión del recurso, el cual se hallaba circunscrito a determinar e identificar la composición del ajuar doméstico al objeto de concretar los elementos que conforman dicho ajuar a los efectos de practicar la prueba que acredite su inexistencia. Lo que debía entrarse a concretar era si existe o no en el caudal relicto resultante ajuar doméstico y, en caso afirmativo, si los bienes que lo integran alcanzan o no el valor presuntivo del 3%. Por último a juicio de los citados Magistrados en el presente caso planteado la sentencia de instancia había resuelto de manera correcta el litigio, al considerar que no procedía en este caso imputar en la base imponible el 3% del caudal relicto, dado que los herederos acreditaron tanto la composición como el valor del ajuar doméstico del causante, siendo este valor inferior al que se derivaba de la aplicación automática de la regla del 3%.

²⁷ Como bien ha puesto de relieve, entre otros, VEGA BORREGO, F. A., “El ajuar doméstico en el impuesto sobre sucesiones (La configuración del ajuar tras la nueva doctrina del Tribunal Supremo)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 453, 2020 (consultado en www.celegal.com), la asunción de esta nueva doctrina elaborada por el TS podría terminar conduciendo a la práctica inaplicación del precepto, dado que los únicos bienes que se podrían incluir son los que propiamente conforman el ajuar doméstico, de manera que la regla del 3% terminaría siendo aplicada sobre una base que estaría conformada por el valor de los mismos bienes que se pretendían valorar.

obstante se ha de tener presente que ni las joyas, pieles de carácter suntuario ni los vehículos, embarcaciones y aeronaves son parte del ajuar doméstico. Tampoco deben incluirse como ajuar los objetos de arte o las antigüedades.

Dichos bienes deben por tanto valorarse de manera independiente. Además, el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria. El contribuyente puede asignarle un valor superior, en cuyo caso prevalecerá sobre el porcentaje objetivo reglado, o probar fehacientemente que su valor es inferior o incluso inexistente, ya que la valoración del ajuar en el 3% no deja de constituir una presunción *iuris tantum* que, sin embargo, en numerosas ocasiones ha terminado desvirtuándose hasta convertirse *de facto* en una presunción *iuris et de iure*.

La base de cálculo del 3% la constituye el importe total del caudal relicto, indicado anteriormente, es decir, el valor real de los bienes y derechos pertenecientes al causante, minorado por las cargas y gravámenes deducibles, conforme a lo establecido en la Ley 19/1987. El art. 15 de la citada Ley lo que regula es la estimación, tomando como referencia el total del caudal relicto perteneciente al causante, del importe razonable del ajuar a efectos del Impuesto. Y, dado que se trata de una simple estimación de su cuantía, es objeto de regulación una presunción *iuris tantum* susceptible de ser enervada por el obligado tributario.

Por otra parte la regla de valoración legal no constituye más que un medio de soslayar la prolijidad y dificultad (tanto para la Administración como para el sujeto pasivo) de valorar individualizadamente cada uno de esos bienes que integran el ajuar y que a modo de tanto alzado se fijan en determinados porcentajes del valor de los restantes bienes. Sin embargo, la Ley del Impuesto admite la posibilidad de prueba en contrario en el caso de que se pruebe fehacientemente que el ajuar doméstico es inexistente. Y, aunque para la determinación del ajuar doméstico el criterio general imperante en los tribunales hasta fechas recientes ha sido el de admitir la adición automática del ajuar doméstico, y a hacerlo por el porcentaje indicado en el art. 15 de la Ley del Impuesto, ello no debe significar el desconocimiento de las pruebas

aportadas por los interesados y de las circunstancias concretas que concurren en cada caso y que se impongan por su evidencia. En efecto, aunque para la determinación del ajuar doméstico se haya venido admitiendo la adición automática aplicando el porcentaje indicado en el art. 15 de la LISD, ello no debe significar el desconocimiento de las pruebas aportadas por los interesados y de las circunstancias concretas que concurren en cada caso y que se impongan por su evidencia.

De cara a efectuar el cálculo del ajuar doméstico en el caso de aquellos causahabientes que reúnen la doble condición de heredero y legatario se ha de tener presente que no se incluyen en dicho concepto los bienes que se transmiten mediante legado por no formar parte de la herencia, pero sí los bienes exentos o que den lugar a bonificaciones fiscales ya que sí forman parte del caudal relicto. Asimismo, si bien con carácter general el ajuar doméstico debe ser incluido en el caudal hereditario del causante a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente, dicha obligación no resulta exigible a los legatarios a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. De este modo, en el caso de que un causahabiente reúna la doble condición de heredero y legatario, la parte del ajuar doméstico que debe imputársele es la que le corresponda como heredero, debiendo atribuírsele el ajuar doméstico en la misma proporción en la que participe en el resto de la masa hereditaria.

Al amparo de la reciente jurisprudencia elaborada por el TS el gravamen del 3% sólo afecta a los bienes de uso particular, debiendo ser objeto de exclusión los bienes susceptibles de producir renta, dinero, títulos y valores, entre los que destacan acciones y participaciones. Se estima así por parte del Alto Tribunal que dicho ajuar doméstico sólo comprende una determinada clase de bienes y no un porcentaje de todos los que integran la herencia, descartándose de este modo la adopción de un concepto expansivo que, ciertamente, podría terminar conduciendo a un doble cómputo de diversos activos para la cuantificación de la base imponible. Debe reconocerse a este respecto que la exigencia contenida en el art. 15 de la LISD relativa a que se probara "fehacientemente" la inexistencia de los bienes o que su valor resultase inferior hacía muy difícil su acreditación. En todo caso, si bien dicho precepto no define ni acota objetivamente el concepto de ajuar doméstico, sí que expresa una realidad concreta y precisa, previéndose a tal efecto la posibilidad de que el contribuyente pueda acreditar la inexistencia del ajuar o que su valor pueda ser inferior al 3% del caudal relicto. Debido a ello no se puede establecer el valor del ajuar doméstico en un mero porcentaje del caudal relicto. Hay que partir de una noción legal preexistente, que debe

29 Tal y como puso de manifiesto en su día el TS a través de su Sentencia de 26 de abril de 1995, nos hallamos ante un conjunto de bienes adscritos a la satisfacción de necesidades personales del causante y quienes constituyen su núcleo doméstico que "por su naturaleza o destino", no son susceptibles de producir rentas del trabajo, de capital, ni de actividades profesionales o empresariales. Para el Tribunal la LISD no contiene una regulación del concepto de ajuar doméstico, sino que se limita a establecer una serie de reglas relativas al modo o manera en que debe ser calculado, vinculando a la propia persona del causante y a las exigencias derivadas de la atención de sus necesidades de todo tipo la existencia, salvo prueba en contrario, de un ajuar de bienes muebles de valor proporcionado al valor económico global atribuible al conjunto del resto de su patrimonio, sin establecer diferenciación o discriminación alguna por razón de la concreta naturaleza de los bienes y derechos en que se materialice en cada caso dicho patrimonio restante.

completarse con la usual y jurídica del ajuar doméstico.

Por otra parte de acuerdo con el criterio mayoritario adoptado por el Alto Tribunal el art. 15 de la LISD no contiene un concepto autónomo de ajuar doméstico que sólo incluya una determinada clase de bienes y no un porcentaje de todos los que integran la herencia, comprendiendo el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante conforme a las descripciones que contiene el art. 1321 del Código Civil (ropa, mobiliario y enseres de la vivienda habitual común), en relación con el art. 4. Cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, interpretados conforme a la realidad social. Se trata no obstante de un criterio interpretativo que ha sido objeto de un Voto Particular formulado por varios Magistrados del TS, quienes discrepan sobre la interpretación jurisprudencial efectuada en relación con el art. 15 de la LISD así como sobre el alcance de las presunciones contenidas en el mismo.

De cualquier manera al amparo de la nueva jurisprudencia elaborada por el Alto Tribunal se han de excluir de la masa hereditaria tanto las participaciones en empresas como los inmuebles que no sean la vivienda habitual del causante, así como cualesquiera otros bienes que no puedan afectarse, atendiendo a su identidad, valor y función, al uso particular o personal de aquél.³⁰

Queda no obstante pendiente de clarificar la cuestión relativa a si se incluyen en el concepto de ajuar doméstico del ISD los bienes que se transmiten mediante legado. A tal efecto el TS, mediante Auto de 8 de octubre de 2020, admitió recurso de casación destinado a la formación de jurisprudencia. En el concreto supuesto de autos debatido la Sala de instancia confirmó el criterio de la Administración que sostenía que la correcta determinación del ajuar en el 3% del caudal relicto del causante (incluyendo en el cálculo del ajuar todos los bienes integrantes del caudal relicto) ha de tener en cuenta la existencia de los legados.

30 Dicha doctrina jurisprudencial elaborada por el Alto Tribunal ha quedado recogida, entre otras, en la Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2020, de acuerdo con la cual para el cómputo del ajuar doméstico no deben ser incluidos todos aquellos bienes que integran el caudal relicto, debiendo ser por tanto excluidos los bienes que, integrando la herencia, no guardan relación con el ajuar doméstico (caso de acciones, letras, dinero, etc.). En el concreto supuesto analizado, a la hora de obtener el ajuar doméstico mediante la presunción *iuris tantum* del art. 15 de la Ley 29/1987, se tuvieron en cuenta determinados bienes en su cálculo (3% del caudal relicto) que no correspondía considerar y que forman parte de la vertiente negativa del concepto de ajuar doméstico, como las acciones y participaciones sociales o el dinero, entre otros. Estima así el TEAC en dicha Resolución, reiterando lo previamente declarado en su Resolución de 14 de julio de 2020, que para el cómputo del ajuar doméstico no deben ser incluidos todos los bienes que integran el caudal relicto, debiendo excluirse aquellos bienes que, integrando la herencia, no guardan relación con el ajuar doméstico (acciones, letras, dinero, etc.).

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS45

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....45

- Fusión por absorción de entidades en las que más de la mitad de su activo sean inmuebles45
- Inclusión de un cónyuge como coprestatario del préstamo hipotecario utilizado para la compra de vivienda privativa del otro cónyuge...45
- Disolución de sociedad de gananciales con exceso de adjudicación que se compensa en metálico46
- Rectificación de documento privado en el que se adjudicaban a los herederos los bienes por terceras partes indivisas47
- Novación del préstamo hipotecario consistente en la ampliación del plazo de devolución no siendo el prestamista una entidad financiera.....47
- Liberación de responsabilidad hipotecaria en liquidación de sociedad de gananciales48
- Escritura pública de rectificación de la declaración de obra nueva y distribución de propiedad horizontal48
- Escritura de constitución de una Junta de Compensación48
- Base imponible en el ejercicio de la opción de compra.....49
- Venta de un solar realizada por los adquirentes por herencia de la nuda propiedad y el usufructo de una parcela.....49
- Venta por un matrimonio de un terreno que ha urbanizado con la intención de destinarlo al uso propio51
- Venta por un comunero de su participación en una comunidad, con un único inmueble destinado al arrendamiento, a los otros comuneros.....51
- Arrendamiento de una finca rústica a un Ayuntamiento que lo destinará a la actividad de aparcamiento municipal52
- Venta de un local comercial por una persona física que lo destina al arrendamiento52

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....53

- Administración tributaria competente.....53
- Aplicación de la reducción regulada en el apartado c) del artículo 20.2 de la Ley 29/1987.....53
- Aplicabilidad de la reducción, en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por la adquisición "mortis causa" de las participaciones en una entidad54
- Doble imposición internacional.....54
- Percepción del capital al vencimiento de un seguro de vida55
- Donación, por una residente en la Comunidad Autónoma de Andalucía, de una cantidad de dinero a su hija residente desde hace 5 años en el Reino Unido55
- Donación de participaciones sociales56
- Donación, al sobrino, de la totalidad de las participaciones de la sociedad56
- Donación de dinero entre residentes en Reino Unido.....56
- Donación de dinero por padres residentes en la Comunidad de Madrid a su hijo residente en Estados Unidos.....57
- Transferencias bancarias realizadas entre las cuentas de las que es titular único a las cuentas en las que es cotitular con su cónyuge y viceversa58
- Donación, por un padre a sus hijos, de participaciones sociales en una sociedad limitada dedicada a la explotación de fincas agrícolas58
- Donación dineraria a donataria no residente58
- Régimen aplicable a las transmisiones de bienes y derechos de la persona que constituye un «trust»59
- Donación de dinero por el padre de su novia, que es residente en Alemania, para la adquisición de la vivienda habitual de ambos59
- Donación, a sus hijos, de la farmacia que posee, junto con el local donde se ejerce la actividad60
- Cesión gratuita, a su hijo, del derecho a cobrar los importes mensuales correspondientes al alquiler de un piso durante cinco años.....61
- Cumplimiento del requisito del mantenimiento de la adquisición en el impuesto sobre sucesiones61

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

FUSIÓN POR ABSORCIÓN DE ENTIDADES EN LAS QUE MÁS DE LA MITAD DE SU ACTIVO SEAN INMUEBLES

(Consulta DGT V3239-20 de 29/10/2020)

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

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

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

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, en el que se pretende realizar una fusión en la que una de las sociedades absorbería a las otras dos entidades, en principio, no concurriría el primero de los requisitos anteriormente citados para la aplicación del artículo 314 de la LMV, pues no se produciría una transmisión de valores, sino la transmisión de los patrimonios de las sociedades que son absorbidas a la sociedad absorbente; ahora bien, sí podría resultar posible su aplicación en caso de que en el activo de los patrimonios de las sociedades absorbidas se incluyeran valores en los que concurrieran las circunstancias exigidas en el apartado 2 de dicho precepto.

INCLUSIÓN DE UN CÓNYUGE COMO COPRESTATARIO DEL PRÉSTAMO HIPOTECARIO UTILIZADO PARA LA COMPRA DE UNA VIVIENDA PRIVATIVA DEL OTRO CÓNYUGE

(Consulta DGT V3217-20 de 28/10/2020)

La circunstancia de que el consultante figure como coprestatario del préstamo hipotecario utilizado para la compra de una vivienda privativa de su mujer supone, en principio, una donación del consultante a su mujer por la parte de cada pago que se hace al banco, en cuyo caso, en cada pago se produciría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones regulado en el artículo 3.1.b) de la LISD (adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro

negocio jurídico a título gratuito e intervivos”). Sin embargo, si el consultante contribuye a los pagos efectuados al banco en devolución del préstamo hipotecario, pero la mujer se compromete a devolvérselo, no se producirá el hecho imponible descrito, ya que se entenderá que se produce un segundo préstamo del consultante a su mujer, distinto del anterior. Cuando la mujer le devuelva el dinero no se estará produciendo ningún hecho imponible nuevo; cuestión que deberá ser probada suficientemente por los interesados, para invalidar la presunción de que el consultante, como coprestatario, satisface efectivamente parte de cada pago.

DISOLUCIÓN DE SOCIEDAD DE GANANCIALES CON EXCESO DE ADJUDICACIÓN QUE SE COMPENSA EN METÁLICO

(Consulta DGT V3159-20 de 22/10/2020)

De los preceptos anteriormente expuestos se deriva, en primer lugar, que conforme a lo dispuesto en el artículo 4, en la operación descrita en la consulta concurren dos convenciones diferentes cuya tributación debe ser examinada de forma independiente:

- La disolución de la sociedad de gananciales
- La existencia de un exceso de adjudicación

Disolución de la sociedad de gananciales:

La disolución de la comunidad de gananciales supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los cónyuges en pago de su cuota de participación en la referida sociedad, sin que dicha adjudicación pueda considerarse una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino, como ha venido declarando el Tribunal Supremo, una mera especificación o concreción de un derecho, pues realmente no se está adjudicando a los cónyuges algo que éstos no tuvieran con anterioridad, tal y como resulta del artículo 450 del Código Civil que establece que “cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión”.

Por tanto, siempre que la disolución se lleve a cabo de tal forma que cada cónyuge no reciba más de lo que le corresponda en la sociedad de gananciales, sin que se origine exceso de adjudicación, la disolución no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. La no sujeción por la referida modalidad determina que, en caso de que la disolución de la sociedad de gananciales se documente en escritura pública, dicha escritura quedará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al concurrir los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto, si bien resultará exenta en función de lo dispuesto en el artículo 45.I.B.3 del Texto Refundido. Sin embargo, la referida exención solo resultará aplicable a las adjudicaciones de bienes y derechos derivados de la disolución de la sociedad de gananciales, pero no ampara los excesos de adjudicación, que deberán tributar sin exención ni beneficio fiscal alguno.

Exceso de adjudicación

A diferencia del supuesto anterior, si en la disolución de una comunidad se adjudica a uno de los interesados bienes por valor superior a su cuota de participación en la misma, aquel al que se adjudique el exceso sí está adquiriendo algo que no tenía con anterioridad, por lo que dicho exceso deberá tributar como transmisión en función de que exista o no una compensación por parte del comunero que haya recibido de más en favor del que haya recibido de menos. De no mediar compensación se trataría de una transmisión de carácter lucrativo y debería tributar en el Impuesto sobre Donaciones, mientras que en caso de mediar compensación, como sucede en el supuesto que se examina, el exceso tendría carácter oneroso y deberá tributar en el ITP y AJD, de conformidad con la regla general establecida en el artículo 7.2.B) del Texto Refundido del ITP y AJD según el cual los excesos de adjudicación se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto.

(...)

En el supuesto que se examina, de acuerdo con el escrito de consulta, el activo de la sociedad de gananciales está compuesto por los siguientes bienes:

- Vivienda valorada en 380.000 euros
- Apartamento valorado en 200.000 euros
- Local valorado en 180.000 euros.

Estos bienes no están gravados por ninguna hipoteca. En el escrito de consulta no se mencionan deudas de la sociedad de gananciales. Por lo tanto, el valor del activo asciende a 760.000 euros, correspondiéndole a cada cónyuge una cuota de

380.000 euros.

Se pretende adjudicar al consultante la vivienda (380.000 euros) y el 50 por ciento de los otros dos inmuebles (190.000 euros), por lo que el valor de los bienes adjudicados asciende a 570.000 euros. En relación con la cuota que le corresponde supone un exceso de adjudicación por valor de 190.000, cantidad que entregará en metálico a su esposa en compensación. Por lo tanto, el exceso de adjudicación tiene carácter oneroso, por lo que deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, sin que resulte de aplicación la excepción prevista en el artículo 7.2.B del texto refundido ya que dicho exceso no puede ser calificado de inevitable, sino que, por el contrario, hubiera sido fácilmente evitable mediante la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual (valorada en 380.000 euros) y al otro del apartamento y del local en su totalidad (bienes cuyo valor total asciende a 380.000 euros) con lo que el exceso desaparecería.

RECTIFICACIÓN DE DOCUMENTO PRIVADO EN EL QUE SE ADJUDICABAN A LOS HEREDEROS LOS BIENES POR TERCERAS PARTES INDIVISAS

(Consulta DGT V3113-20 de 19/10/2020)

Al realizar la escritura de aceptación y adjudicación los herederos quieren hacer un reparto distinto al declarado en el documento privado. En consonancia con lo anterior, si la oficina gestora considera que en el documento privado ya se produjo la aceptación y la adjudicación de la herencia, el intercambio entre los herederos adjudicatarios de los inmuebles adjudicados en pro indiviso constituirá un nuevo negocio jurídico distinto de la partición de los bienes de la herencia; en concreto, se tratará de una permuta de bienes. Dicha permuta estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según lo dispuesto en el artículo 7.1.A del TRLITPAJD y en el 23 de su reglamento, transcritos anteriormente. Es decir, cada permutante deberá tributar por el valor comprobado del inmueble que adquiera, salvo que el declarado sea mayor.

Ahora bien, si la oficina liquidadora entendiéndose que no se ha realizado la partición de la herencia previamente, la escritura de aceptación y adjudicación de la herencia no quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y tampoco estará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados ya que el hecho imponible ya quedó sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

NOVACIÓN DEL PRÉSTAMO HIPOTECARIO CONSISTENTE EN LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DEVOLUCIÓN NO SIENDO EL PRESTAMISTA UNA ENTIDAD FINANCIERA

(Consulta DGT V3216-20 de 28/10/2020)

Primera: La novación modificativa de un préstamo garantizado con hipoteca cuando el prestamista es un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad estará sujeta, pero exenta, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segunda: La sujeción de la novación modificativa al Impuesto sobre el Valor Añadido permite que esté sujeta a la cuota variable de la modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales, si se dan los requisitos del artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Tercera: Se sujeta a gravamen la primera copia de la escritura pública de la novación modificativa.

Cuarta: Las escrituras que introducen modificaciones, aunque no sean de la garantía hipotecaria, si son cuantificables, son valubles.

Quinta: La prórroga del plazo del préstamo es inscribible en el Registro de la Propiedad.

Sexta: La novación modificativa no está sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

Séptima: La novación modificativa no está exenta en virtud del artículo 9 de la Ley 2/1994 porque el prestamista no es una de las entidades financieras del artículo segundo de la Ley 2/1981.

Octava: Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo [vid. por todas, sentencia de 13 de marzo de 2019 (recurso de casación 6694/2017, ROJ: STS 748/2019)] «en caso de que las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios 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 estén sujetas y no exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos

Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, [...] 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 escritura pública se concreta en el contenido económico de las cláusulas financieras valiables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición.»

LIBERACIÓN DE RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA EN LIQUIDACIÓN DE SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta DGT V3116-20 de 19/10/2020)

Conforme a la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2020, la liberación en escritura pública notarial de codeudores de un préstamo garantizado mediante hipoteca de determinados inmuebles está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado.

La condición de sujeto pasivo recaerá sobre la persona que inste o solicite el otorgamiento del documento notarial, en este caso, el marido titular del bien que consiente en la liberación de su ex esposa de la responsabilidad del préstamo en el que ambos eran cotitulares.

ESCRITURA PÚBLICA DE RECTIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA Y DISTRIBUCIÓN DE PROPIEDAD HORIZONTAL

(V2984-20 de 05/10/2020)

Se reduce el número de viviendas y de plazas de garaje y trasteros y se distribuyen los elementos comunes de la propiedad horizontal en escritura pública.

La primera copia de la escritura pública en que se documente la rectificación de la declaración de obra nueva y de la distribución de la propiedad horizontal determina la sujeción de las dos convenciones, autónomas e independientes, a la cuota fija y a la cuota gradual de la modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, reguladas en el artículo 31 del TRLITPAJD, por cumplir los requisitos exigidos por dicho precepto.

La base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales, de la escritura pública de rectificación de la declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare.

Tercera: La base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales, de la escritura pública de rectificación de la división de la propiedad horizontal estará constituida por el valor real del coste de la obra nueva que se declare y el valor real actual de la totalidad del terreno, es decir, el correspondiente al tiempo de devengarse el impuesto.

ESCRITURA DE CONSTITUCIÓN DE UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN

(Consulta DGT V3456-20 de 30/11/2020)

A la vista de los anteriores preceptos podría decirse que la naturaleza de las Juntas de Compensación es mixta, porque en la medida en que gestiona intereses privados, tales como contratar la urbanización de terrenos, acordar la venta de solares, contratar préstamos o suscribir garantías hipotecarias, actúa sometida al Derecho Privado, pero, también, en la medida en que ejerzan funciones públicas que impliquen el ejercicio de la potestad de imperio su naturaleza es efectivamente administrativa. Por ello, esta Dirección General considera que las Juntas de Compensación, en cuanto actúen, según se ha indicado, en el ejercicio de las funciones públicas delegadas por la Administración urbanística correspondiente, se integran

en el ámbito de los organismos públicos a que se refiere el artículo 41 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado y, en consecuencia, tienen derecho a la exención prevista en el artículo 45.I.A) a) del texto refundido del ITP y AJD.

BASE IMPONIBLE EN EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN DE COMPRA

(Consulta DGT V3162-20 de 22/10/2020)

Los contratos de arrendamiento financiero se configuran como contratos complejos, por los que tras la prestación de servicios consistente en la cesión del uso de los bienes, el cesionario puede adquirirlos mediante el ejercicio de la opción de compra, que obligatoriamente debe incluirse en estos contratos desde su formalización, momento en el que se fija el precio de la citada opción de compra, que se encuentra supeditado a que se hayan satisfecho todas las cuotas del periodo de cesión de uso.

Las cuotas periódicas se integran por una parte que recoge la recuperación del valor del bien, salvo una cantidad que se considera como valor residual, y otra, cuyo importe responde al interés financiero aplicado a la operación, por lo que el importe de la opción de compra debe corresponder a la diferencia entre el valor o coste del bien de que se trate menos la suma de las partes de todas las cuotas periódicas correspondientes a la recuperación del bien, por lo que, también, se conoce como valor residual.

Al tratarse los contratos de arrendamiento financiero de operaciones empresariales, realizadas por empresas para personas o entidades que realicen actividades económicas, tanto las cuotas periódicas como el ejercicio de la opción de compra se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido –en adelante IVA–, por lo que no pueden estar sujetas, en ningún caso a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante ITP y AJD–.

Cuando los contratos de arrendamiento financiero tienen por objeto bienes inmuebles, tanto la constitución de los contratos, como el ejercicio de la opción de compra, se documentan en escritura pública para su inscripción en el Registro de la Propiedad, lo que determina que al tratarse de escrituras públicas que tienen por objeto cantidad o cosa valuable, que cumplen con los demás requisitos previstos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE núm. 251, de 20 de octubre de 1993) –en adelante TRLITPAJD–, queden sujetas al ITP y AJD, modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales, tanto a la cuota fija como a la cuota variable.

(...)

Por tanto, la base imponible de la cuota gradual es la cantidad o cosa valuable. Como ha señalado este centro directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V0220-07, 5 de febrero de 2007; V1479-11, de 9 de junio de 2011; V1099-16, de 18 de marzo de 2016; por todas) en el caso del ejercicio de la opción de compra de un arrendamiento financiero, la base imponible debe limitarse a la cuantía del importe del ejercicio de la opción de compra, sin que deban incluirse las cuantías correspondientes a las cuotas del arrendamiento financiero, puesto que para adquirir el inmueble ya se declararon y se pagaron las cuotas de las mismas.

VENTA DE UN SOLAR REALIZADA POR LOS ADQUIRENTES POR HERENCIA DE LA NUDA PROPIEDAD Y EL USUFRUCTO DE UNA PARCELA

(Consulta DGT V3270-20 de 30/10/2020)

En relación con las actuaciones de urbanización y reparcelación de terrenos por quienes no tenían previamente a la realización de las mismas la condición de empresarios o profesionales, constituye doctrina reiterada de este Centro directivo que los propietarios de los terrenos afectados por la unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales mientras no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos.

Por tanto, en el caso de que los consultantes no ostentasen, con anterioridad al proyecto de actuación urbanística, la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, habrán adquirido, en principio, esta

consideración desde el momento en que se incorporan los costes de urbanización a los terrenos propiedad de la misma, que será en el que se haya pagado la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización. En todo caso, es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan.

(...)

Por otra parte, en relación con la transmisión de la nuda propiedad de las parcelas objeto de consulta, el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 establece la exención de las siguientes entregas:

“Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

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.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

(...).”

(...)

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.

(...)

Por lo que se refiere a la transmisión del usufructo sobre las parcelas objeto de consulta, la misma constituye la transmisión de un derecho real sobre unos terrenos aún no edificables, por lo que quedará exenta en virtud de la letra a) del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, el cual declara exentos:

“23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

(...)

La exención no comprenderá:

a) Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

b) Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial

c) Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

d) Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

(...).”

Este precepto supone la transposición de lo dispuesto en la letra l) del artículo 135.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre), que dispone que “los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

“l) El arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.”

En este sentido, es destacable que el hecho de que el terreno objeto de arrendamiento sea de naturaleza urbana no excluye la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante, de 15 de diciembre de 2017, con número de referencia V3221-17, de manera que, siempre que se trate del mero arrendamiento del terreno se encontrará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, la transmisión del derecho de usufructo que recae sobre el terreno objeto de consulta se encontrará exenta del Impuesto siempre que no se trate de alguno de los supuestos que se encuentran excluidos de la referida exención previstos en el propio artículo 20.Uno.23º, transcrito anteriormente.

VENTA POR UN MATRIMONIO DE UN TERRENO QUE HA URBANIZADO CON LA INTENCIÓN DE DESTINARLO AL USO PROPIO

(Consulta DGT V3302-20 de 06/11/2020)

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

2.- Dado que el matrimonio transmitente, según se manifiesta en el escrito de consulta, urbanizó el terreno con la intención de destinarlo exclusivamente al uso propio, no para la venta ni para la cesión por cualquier título, y no había voluntad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, no adquirieron la condición de empresarios o profesionales por dicha operación a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni el terreno, en consecuencia, se afectó a un patrimonio empresarial o profesional.

Por tanto, en estas circunstancias, la venta posterior del solar objeto de consulta no se encontrará sujeta al Impuesto sobre el valor Añadido al no ser realizada por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad.

Por otra parte, la no sujeción de la entrega al Impuesto sobre el Valor Añadido determinará su sujeción a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

VENTA POR UN COMUNERO DE SU PARTICIPACIÓN EN UNA COMUNIDAD, CON UN ÚNICO INMUEBLE DESTINADO AL ARRENDAMIENTO, A LOS OTROS COMUNEROS

(Consulta DGT V3244-20 de 30/10/2020)

Según los hechos descritos en el escrito de consulta, la comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa del inmueble que se destina al arrendamiento tendrá la condición en el Impuesto sobre el Valor Añadido de sujeto pasivo del mismo, y no cada comunero considerado individualmente, viniendo aquella obligada al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales deducidas de la normativa del Impuesto y, esencialmente, las contenidas en el artículo 164.Uno de la Ley 37/1992.

Del escrito de consulta presentado parece deducirse que el comunero que transmite su participación no tiene la condición de empresario o profesional, ni la misma está afecta a su patrimonio empresarial o profesional teniendo en cuenta que, como se ha señalado, es la comunidad de bienes y no el comunero quien ejerce la actividad de arrendamiento y es sujeto pasivo del Impuesto.

Por consiguiente, la transmisión por parte de un comunero de su participación en la comunidad de bienes será una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que el comunero que transmite su participación no tenga la consideración, a efectos de dicho Impuesto, de empresario o profesional.

(...)

Ahora bien, en el supuesto planteado en el escrito objeto de consulta el bien en condominio no va a adjudicarse a un solo comunero, sino que, el bien permanecerá en la indivisión, de forma que se producirá la separación de uno de los comuneros (también denominada disolución parcial), supuesto no previsto en el citado artículo 1.062 del Código Civil cuya literalidad exige que la disolución de la comunidad sea total, al contemplar exclusivamente el supuesto de que cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, se adjudique «a uno», a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero.

Por tanto, se produce una modificación de la comunidad desde un punto de vista subjetivo, porque al reducirse el número de comuneros de tres a dos se produce una alteración de la composición personal; ahora bien, no se produce una modificación desde el punto de vista objetivo, porque no se altera la composición de los bienes en proindiviso. En definitiva, se produce una transmisión de cuota en la comunidad de bienes, sin que esta desaparezca.

La calificación tributaria que procede es, conforme a lo establecido en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencia 916/2019, de 26 de junio de 2019, recurso de casación 4322/2017; ROJ: STS 2297/2019), la de «un hecho imponible sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del art. 7.2.B) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

y Actos Jurídicos Documentados, exceso de adjudicación declarado, que no puede acogerse a la previsión contenida en el artículo 1062, en relación al art. 406, ambos del CC, por lo que no concurre la exoneración de tributación por el hecho imponible Transmisiones Patrimoniales Onerosas, recogida en el artículo 7.2.B), párrafo primero, del TRITPAJD» (FJ 6º.- Fijación de la doctrina de interés casacional).

ARRENDAMIENTO DE UNA FINCA RÚSTICA A UN AYUNTAMIENTO QUE LO DESTINARÁ A LA ACTIVIDAD DE APARCAMIENTO MUNICIPAL

(Consulta DGT V3124-20 de 20/10/2020)

En consecuencia, este Centro directivo le comunica que el arrendamiento de terreno rústico propiedad del consultante con el fin de instalar, por parte del ayuntamiento municipal, un aparcamiento, constituye, en principio, a la vista de lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley del Impuesto, un arrendamiento de terreno rústico para instalar en él elementos de una actividad empresarial.

Por tanto, a tenor de lo señalado en el artículo 20.uno.23º de la Ley del Impuesto, anteriormente reseñado, el citado arrendamiento debe considerarse una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo el consultante repercutir en factura dicho Impuesto al Ayuntamiento al tipo impositivo general del 21 por ciento, de conformidad con lo establecido en los artículos 88 y 90 de la Ley 37/1992.

VENTA DE UN LOCAL COMERCIAL POR UNA PERSONA FÍSICA QUE LO DESTINA AL ARRENDAMIENTO

(Consulta DGT V3402-20 de 23/11/2020)

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

(...) De la consulta parece deducirse que no concurren los presupuestos arriba referidos para considerar la operación como primera entrega de edificación por lo que la transmisión del local comercial objeto de consulta tendría la consideración de segunda entrega estando, por consiguiente, sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio, en este caso, de la tributación que procediera por la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, y en relación con la segunda parte de la consulta, de resultar exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido la operación de transmisión de la edificación objeto de consulta (local comercial), podría ser de aplicación lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 en cuanto a la renuncia a la exención, que dispone lo siguiente:

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

Para el caso de renuncia a la exención, el artículo 84, apartado Uno, número 2º, letra e), de la Ley señala, en relación con el sujeto pasivo de las operaciones, que:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...)

– Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMPETENTE

(Consulta DGT V3164-20; 22/10/2020).

Al fallecimiento de la madre, el hijo hereda dinero en una cuenta corriente y el usufructo vitalicio de unas fincas rústicas de las que él era nudo propietario.

Salvo que la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponda a las Comunidades Autónomas del País Vasco o de Navarra, conforme a las normas de delimitación de competencias con dichas Comunidades Autónomas (Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra), la exacción del impuesto corresponderá a una Comunidad Autónoma –de las llamadas de régimen común– cuando se cumplan dos requisitos:

-Que el sujeto pasivo, en las adquisiciones «mortis causa», el causahabiente sea residente en España, y que, a la fecha del devengo del impuesto, el causahabiente tenga su residencia habitual en una Comunidad Autónoma.

En ese caso, la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponderá a la Comunidad Autónoma en la que la causante haya permanecido mayor número de días de los cinco años inmediatos anteriores.

Por lo tanto, si el consultante y causahabiente es residente en España en la fecha en que se devengó el impuesto y, la causante residió en la Comunidad Autónoma de Canarias, el rendimiento del impuesto corresponderá a la Comunidad Autónoma de Canarias, debiendo presentar la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en esta Comunidad Autónoma.

APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN, REGULADA EN EL APARTADO C) DEL ARTÍCULO 20.2 DE LA LEY 29/1987.

(Consulta DGT V2966-20; 01/10/2020).

Se consulta sobre la aplicación de la reducción, regulada en el apartado c) del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, al ejercicio de una actividad de arrendamiento por una persona incapacitada judicialmente, y que es ejercida de forma habitual, personal y directa por su representante legal, su hija, que a su vez es empleada con contrato laboral y a jornada completa:

-Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de esta actividad empresarial de la consultante:

En el presente caso, de acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, con carácter previo a la incapacitación judicial de la consultante, titular de la actividad económica, para el ejercicio de la misma contaba con una persona, su hija, con contrato laboral y a jornada completa.

Sin embargo, tras su incapacitación judiciales su hija la que asume, en calidad de representante legal, el ejercicio habitual, personal y directo de la actividad.

En este sentido, el artículo 7 del RD 1704/1999 considera cumplido el requisito de que el sujeto pasivo ejerza de forma habitual, personal y directa la actividad, cuando estando incapacitado sea la persona del representante legal la que asuma estas funciones, tal y como sucede en el presente caso.

Sin embargo, al pasar a ejercer la hija de la consultante, en calidad de representante legal, la actividad de forma habitual, personal y directa habría que revisar su relación laboral preexistente, ya que podría haber cambiado al asumir de facto la ordenación y dirección de la actividad de arrendamiento de inmuebles. No obstante, por ser esta una cuestión laboral ajena al ámbito tributario, no corresponde a este centro directivo manifestarse sobre la misma.

Por lo tanto, los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de esta actividad empresarial de la consultante continuarán estando exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, dependiendo del mantenimiento de la relación laboral entre la hija y la consultante tras la asunción por la hija del ejercicio habitual, personal y directo de la actividad, para que esta sea considerada como actividad económica de acuerdo de lo previsto en el artículo 27.2 LIRPF.

-Posibilidad de aplicar la reducción regulada en el apartado c) del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

La aplicación de la reducción por los causahabientes, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, exige como condición "sine qua non" la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio para el causante, así como el cumplimiento del resto de los requisitos previstos en el mismo.

APLICABILIDAD DE LA REDUCCIÓN, EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, POR LA ADQUISICIÓN "MORTIS CAUSA" DE LAS PARTICIPACIONES EN UNA ENTIDAD

(Consulta DGT V3035-20; 08/10/2020).

La aplicación de la reducción está condicionada a la previa exención de las participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Para que los titulares de las participaciones puedan aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio se deben cumplir las condiciones previstas en el artículo 4. Ocho. Dos de la LIP.

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta se cumpliría la condición prevista en el apartado a) del artículo 4. Ocho. Dos de la LIP, ya que la entidad no tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, así como el requisito de participación previsto en el apartado b), pues el padre del consultante es titular del 64,10% las participaciones de la entidad.

Por último, en relación con el requisito relativo al ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad, se entenderá cumplido en el grupo de parentesco formado por el padre del consultante –titular de las participaciones– y el consultante, en la medida en que el consultante continuará ejerciendo las funciones directivas en la entidad, percibiendo por ello una retribución superior al 50 por ciento de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

(Consulta DGT V3310-20; 06/11/2020).

Conforme al artículo 2.1 de la LISD establece lo siguiente:

«Artículo 2. Ámbito territorial.

1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

[...].»

Pues bien, al ser el causante residente fiscal sueco habrá que estar a lo dispuesto en el Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de Impuestos sobre las Herencias (BOE núm. 14, de 16 de enero de 1964), el cual determinará la tributación de los bienes y derechos con primacía sobre lo dispuesto en la LISD, la cual se aplicará cuando lo establezca expresamente el Convenio sobre los bienes y derechos sujetos a tributación en España:

Primera: Los bienes inmuebles se someten a tributación en el Estado en el que estén situados.

Segunda: Los saldos de las cuentas corrientes se entenderán situados en España cuando la cuenta corriente lo sea de una sucursal, de una entidad de crédito, situada en España y, al mismo tiempo, los servicios que constituyen los elementos esenciales del contrato bancario de cuenta corriente se presten principalmente por dicha sucursal.

Tercera: Se entenderá que el contrato de cuenta corriente lo es la sucursal situada en España, si el IBAN («International Bank Account Number») contiene los caracteres numéricos correspondientes a dicha sucursal.

Cuarta: Sobre la efectiva prestación de los servicios que constituyen los elementos esenciales del contrato bancario de cuenta corriente, por tratarse de una cuestión fáctica, no puede pronunciarse este centro directivo, debiendo acreditarse por el consultante que quiere hacer valer su derecho ante la Administración tributaria gestora competente.

Quinta: La tenencia de participaciones en fondos de inversión en una cuenta de valores abierta en una sucursal bancaria

de España implica que dichas participaciones en fondos de inversión se encuentran situadas en España; ahora bien, si se tratara de participaciones en fondos de inversión que estuvieran directamente registradas a nombre del causante en el registro de la entidad gestora del fondo, la tenencia de dichas participaciones estaría localizada en dicho registro y, por tanto, no podría considerarse propiamente que estuvieran «depositadas» en la cuenta de valores de la sucursal.

Sexta: La consultante sólo deberá tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España por los bienes y derechos sujetos al impuesto conforme a lo previsto en el Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de Impuestos sobre las Herencias.

Séptima: La disposición adicional segunda de la LISD establece una opción a favor de los obligados tributarios, por una vez elegida la normativa aplicable –estatal o autonómica–, no podrá modificarse con posterioridad.

Octava: La determinación de la normativa autonómica que resulte de aplicación se realiza de conformidad con la Comunidad Autónoma donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España.

PERCEPCIÓN DEL CAPITAL AL VENCIMIENTO DE UN SEGURO DE VIDA

(Consulta DGT V3394-20; 23/11/2020).

Dado que el seguro está contratado por la sociedad a favor de su administradora, la prestación a percibir por la consultante tendrá la consideración de rendimientos del trabajo.

Por lo tanto, al quedar la cantidad sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no quedará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

DONACIÓN, POR UNA RESIDENTE EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA, DE UNA CANTIDAD DE DINERO A SU HIJA RESIDENTE DESDE HACE 5 AÑOS EN EL REINO UNIDO

(Consulta DGT V3218-20; 28/10/2020).

Una donación dineraria realizada por personas físicas residentes fiscales en España a un donatario no residente en el territorio español estará sujeta a tributación en España siempre que el dinero objeto de la donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico.

Por otro lado, 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.

Por ello, la consultante 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 periodo de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha.

En cuanto a la posibilidad de aplicar la bonificación prevista en el artículo 33 ter del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, este centro directivo no es competente para contestar aspectos relativos a la aplicación de las disposiciones dictadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias, tal y como recoge el artículo

55.2 a) de la Ley 22/2009. Por último, al no ser la donataria residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, tal y como establece el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes.

DONACIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES

(Consulta DGT V3167-20, 22/10/2020).

Los consultantes, el padre y sus dos hijos, forman parte de un grupo familiar que posee el 100 por 100 de la entidad A. El padre está jubilado y cuenta más de 65 años y no percibe ninguna retribución de la empresa A desde hace unos años. Uno de los hijos percibe por las funciones de dirección de la empresa A una retribución que representa más del 50 por 100 de sus rendimientos de actividades económicas y de trabajo personal. El padre se está planteando donar a sus dos hijos parcialmente sus participaciones en la sociedad A, o bien, donar la nuda propiedad de la totalidad de sus participaciones de la sociedad A y reservarse el usufructo.

Los consultantes forman un grupo de parentesco en el que se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 4.º Octavo. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio y, consiguientemente, las participaciones que pretenden donarse estarían exentas en dicho impuesto, tanto si dona el pleno dominio de parte de las participaciones como si dona únicamente la nuda propiedad. Concorre, asimismo, la circunstancia referida a la edad del donante.

Por otra parte, dado que la Ley 29/1987 impone que el donante no solo deje de percibir remuneraciones por el ejercicio de funciones directivas, sino que no ejerza estas, será preciso, para tener derecho a la reducción que, si el donante pasa a ser miembro del Consejo de Administración de la entidad, ello no lleve consigo el desempeño de funciones de tal naturaleza.

Con independencia de lo anterior, los donatarios deberán mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la donación, sin que puedan realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición. De incumplirse los requisitos previstos en el artículo 20.6 de la Ley, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

DONACIÓN, AL SOBRINO, DE LA TOTALIDAD DE LAS PARTICIPACIONES DE LA SOCIEDAD

(Consulta V3165-20; 22/10/2020).

La operación que se plantea en el escrito de consulta es una transmisión lucrativa "intervivos", por lo que procede analizar la posible aplicación de la reducción regulada en el artículo 20.6 de la LISD y no la prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD, aplicable a las transmisiones "mortis causa".

Asimismo, la aplicación de la reducción en las transmisiones de participaciones "intervivos" exige como primer requisito que el adquirente sea el cónyuge, descendientes o adoptados.

Dado que en el presente caso el adquirente de las participaciones es un sobrino, colateral de tercer grado respecto del donante, no se cumpliría el requisito mencionado y, en consecuencia, resultaría improcedente la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 LISD.

DONACIÓN DE DINERO ENTRE RESIDENTES EN REINO UNIDO

(Consulta DGT V3115-20; 19/10/2020).

Se realiza donación de dinero por unos padres al hijo, siendo todos ellos residentes en el Reino Unido, mediante una transferencia realizada entre cuentas en oficinas bancarias situadas en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

En la donación en la que el donatario es no residente en España la Administración tributaria competente para la exacción

del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

El modelo para proceder a la autoliquidación del impuesto es el «Modelo 651. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Autoliquidación adquisición “intervivos”»

Asimismo, el donatario podrá aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía, si el dinero objeto de la donación ha estado situado en ella 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.

Por otro lado, la tributación de la donación siendo el donatario residente en Reino Unido no se verá afectada por la posible salida del Reino Unido de la Unión Europea en la medida que la disposición adicional segunda de la LISD, según la jurisprudencia del TJUE, es aplicable igualmente a ciudadanos residentes fuera de la UE y del EEE.

Por último, señalar que la Dirección General de Tributos no es competente para la interpretación de las disposiciones dictadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias.

DONACIÓN DE DINERO POR PADRES RESIDENTES EN LA COMUNIDAD DE MADRID A SU HIJO RESIDENTE EN ESTADOS UNIDOS

(Consulta DGT V2965-20; 01/10/2020).

Una donación dineraria mediante una transferencia desde una cuenta española, realizada por unas personas físicas residentes fiscales en España a un donatario no residente en el territorio español, estará sujeta a tributación en España siempre que el dinero objeto de la donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico.

Por otro lado, 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.

En consecuencia, el consultante 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 periodo de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha.

Por otro lado, 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, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes.

TRANSFERENCIAS BANCARIAS REALIZADAS ENTRE LAS CUENTAS DE LAS QUE ES TITULAR ÚNICO A LAS CUENTAS EN LAS QUE ES COTITULAR CON SU CÓNYUGE Y VICEVERSA

(Consulta DGT V2964-20; 01/10/2020).

El devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación requiere la concurrencia de los requisitos siguientes:

- 1º. El empobrecimiento del donante.
- 2º. El enriquecimiento del donatario.
- 3º. La intención de hacer una liberalidad («animus donandi»).
- 4º. La aceptación del donatario («animus accipiendi»).
- 5º. La observancia de las formalidades requeridas según la naturaleza de los bienes donados.

Las meras transferencias de dinero –en un sentido u otro– entre las cuentas bancarias de las que es titular único el consultante con las cuentas bancarias cuya titularidad es compartida por aquel con su cónyuge –en régimen de separación de bienes– no supone en sí misma la existencia de una donación, si no va acompañado de los requisitos expuestos.

En todo caso, la apreciación de los elementos que determinen la existencia de una donación, por tratarse de cuestiones fácticas, deberán ser examinada por la Administración tributaria gestora competente.

DONACIÓN, POR UN PADRE A SUS HIJOS, DE PARTICIPACIONES SOCIALES EN UNA SOCIEDAD LIMITADA DEDICADA A LA EXPLOTACIÓN DE FINCAS AGRÍCOLAS

(Consulta DGT V2963-20; 01/10/2020).

En concreto, se plantea si, para el cálculo del porcentaje que representan las remuneraciones percibidas por uno de los consultantes 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 de la sociedad profesional unipersonal por la prestación de servicios profesionales.

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, los servicios profesionales de auditoría, asesoramiento legal y fiscal se prestan a los clientes por cuenta o a través de la sociedad profesional, que es la que dispone de los medios personales y materiales para ello, por lo que las retribuciones percibidas por el consultante 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, corresponderá 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, por lo que no se cumple el requisito previsto en el apartado c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, al no suponer los rendimientos procedentes del ejercicio de funciones directivas en la entidad cuyas participaciones van a ser objeto de transmisión lucrativa más del 50 por ciento del total de retribuciones percibidas por el consultante que realiza dichas funciones.

DONACIÓN DINERARIA A DONATARIO NO RESIDENTE

(Consulta DGT V3313-20; 06/11/2020).

Una donación dineraria realizada a un donatario no residente en el territorio español estará sujeta a tributación en España siempre que el dinero objeto de la donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio

jurídico.

Por otro lado, la consultante, residente fiscal en Holanda, 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 periodo de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha, en este caso, la Comunidad Autónoma de Aragón.

Por otro lado, al no ser la donataria residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, 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.

RÉGIMEN APLICABLE A LAS TRANSMISIONES DE BIENES Y DERECHOS DE LA PERSONA QUE CONSTITUYE UN «TRUST»

(Consulta DGT V3316-20; 06/11/2020).

A los efectos de régimen aplicable a las transmisiones de bienes y derechos de la persona que constituye un «trust» («settlor» o «grantor») a éste, así como las transmisiones de bienes y derechos –o de los rendimientos producidos por tales bienes y derechos– ordenados por el gestor del «trust» («trustee») a favor de los beneficiarios:

En el ordenamiento jurídico tributario español, a falta del reconocimiento de la figura del «trust», en principio, se tiene por no constituido, por lo que no surten efectos las relaciones jurídicas reguladas por el mismo.

Por tanto, las aportaciones de bienes al «trust» constituido por la madre del consultante y formalizadas a través del Documento de Constitución y del Documento de Aportación no tienen, en principio, efectos.

En consecuencia, las transmisiones de bienes y derechos de la persona que constituyó el «trust» –o de los rendimientos producidos por tales bienes y derechos– ordenados por el gestor del «trust» («trustee») a favor de los beneficiarios, a efectos del ordenamiento jurídico tributario español, se consideran transmisiones directas del «settlor» o «grantor» al beneficiario.

Por otro lado, a efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español y de acuerdo con la conclusión anterior, en caso de que con posterioridad a la aportación de bienes al «trust» se formalicen transmisiones lucrativas «inter vivos» de todo o parte de los bienes y derechos aportados en un documento al efecto en el que los beneficiarios acepten dichas transmisiones, se entenderá producida una transmisión «inter vivos» directamente de la consultante a aquellos beneficiarios que hayan aceptado la transmisión, pues tal transmisión no se entendió producida con la aportación de los bienes al «trust». Ahora bien, estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación personal, si los beneficiarios tienen su residencia habitual en España, o por obligación real, si no siendo residentes, cuando los bienes y derechos que adquieran, cualquiera que sea su naturaleza, estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español y de acuerdo con las conclusiones anteriores, con independencia de que se hubiera formalizado o no la transmisión lucrativa «inter vivos» descrita, el fallecimiento de la consultante producirá, en principio, una transmisión «mortis causa» de los bienes y derechos aportados al «trust», en la medida en que tal transmisión no se hubo entendido producida con la aportación de los bienes y derechos al «trust». Ahora bien, estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación personal, si los descendientes tienen su residencia habitual en España, o por obligación real, si no siendo residentes, cuando los bienes y derechos que adquieran, cualquiera que sea su naturaleza, estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

Por último, cabe indicar que, dado que la legislación por la que se rige encada caso un «trust» puede ser de muy diversa índole y que los acuerdos que los regulan pueden ser complejos y de distinta naturaleza, las conclusiones anteriores quedan condicionadas a la valoración de las cuestiones de hecho que realicen los órganos de Inspección y Gestión de la Administración Tributaria y a las reglas de interpretación y calificación de la Ley General Tributaria.

DONACIÓN DE DINERO POR EL PADRE DE SU NOVIA, QUE ES RESIDENTE EN ALEMANIA, PARA LA ADQUISICIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL DE AMBOS

(Consulta DGT V3395-20; 23/11/2020).

En cuanto a la deuda tributaria, se calculará de acuerdo con lo previsto en los artículos 20 a 22 de la LISD, en las condiciones previstas en el artículo 20.5. Una vez obtenida la base liquidable, se aplica la tarifa progresiva prevista en el artículo 21, para

obtener la cuota íntegra. La cuota tributaria se obtiene, finalmente, al multiplicar la cuota íntegra por el coeficiente previsto en el artículo 22, en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente y grupo de parentesco.

Respecto al plazo de presentación, el artículo 67 del Reglamento del impuesto aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), establece en su apartado 1. b) que cuando se trate de adquisiciones por donaciones, el plazo de presentación de los documentos o declaraciones será de treinta días hábiles a contar desde el siguiente a aquél en que se cause el acto o contrato.

Por otra parte, al no ser el donante 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.

Por último, cabe señalar que la comunidad autónoma donde resida el donatario puede haber establecido normas sobre reducciones, escalas y reducciones y bonificaciones.

Estas normas, conforme a lo dispuesto en la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, pueden resultar aplicables, si el obligado tributario opta por ello. A este respecto, cabe advertir que, si el obligado tributario ejercita dicha opción, resultarán de aplicación todas las normas aprobadas por la Comunidad Autónoma en cuestión, sin que el contribuyente pueda aplicar solo parte de ellas.

En tal caso, la competencia para contestar a cuestiones referentes a la aplicación de dichas normas corresponderá a dicha Comunidad Autónoma.

.....
DONACIÓN, A SUS HIJOS, DE LA FARMACIA QUE POSEE, JUNTO CON EL LOCAL DONDE SE EJERCE LA ACTIVIDAD

(Consulta DGT V3467-20; 30/11/2020).

El artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente:

"En los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinarla liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurran las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte el impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora."

Por su parte, la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio exigida en la letra c) será la que regula el artículo 4.Ocho. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio:

"Octavo. Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el

desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.”

El antes reproducido apartado 6 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece una reducción en la base imponible de dicho Impuesto por la transmisión “ínter vivos”, en favor del cónyuge y determinados parientes, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención a la que antes se ha hecho referencia regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y que cumplan determinados requisitos.

CESIÓN GRATUITA, A SU HIJO, DEL DERECHO A COBRAR LOS IMPORTES MENSUALES CORRESPONDIENTES AL ALQUILER DE UN PISO DURANTE CINCO AÑOS

(Consulta DGT V3133-20; 20/10/2020).

Las rentas obtenidas por el arrendamiento del piso se imputarán, a efectos del IRPF, a los propietarios del mismo en proporción al porcentaje de titularidad sobre el piso que corresponda a cada uno (en el presente caso, a la consultante en su totalidad, al ser la única propietaria), con independencia de que los propietarios hagan suyo el importe obtenido, lo cedan gratuitamente a un tercero o lo destinen a cualquier otra finalidad.

Aparte de lo anterior, la donación de la consultante a su hijo del importe que le corresponde a ésta de las rentas satisfechas por el arrendatario del piso constituiría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, definido en la letra b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre): “la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico, a título gratuito e ínter vivos”.

Por lo tanto, dicha operación estaría sujeta a dicho impuesto, sin perjuicio de la tributación por el IRPF a que antes se ha hecho referencia.

CUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DEL MANTENIMIENTO DE LA ADQUISICIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

(Consulta DGT V3045-20; 08/10/2020).

La aportación no dineraria de las participaciones a una sociedad no constituye un incumplimiento del requisito de «mantener lo adquirido» por herencia o donación.

Ahora bien, una vez realizada la operación descrita, son las participaciones en la nueva sociedad, de las que será titular directo el consultante, respecto de las que se deben cumplir los requisitos de mantenimiento del valor –por el que se practicó la reducción– para quedar exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES COMUNIDADES FORALES63

NAVARRA. LEY FORAL 22/2020, de 29 de diciembre, de modificación de la Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra..... 63

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS65

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana..... 65

-Disolución parcial de una comunidad de bienes..... 65

-Canje de valores considerada como reestructuración empresarial 66

-Escisión total de la entidad M, dando lugar a la creación de cuatro sociedades limitadas beneficiarias de la operación, extinguiéndose la entidad M 66

-Arrendamiento de una vivienda con opción de compra 66

-Exceso de Adjudicación..... 68

NOVEDADES COMUNIDADES FORALES

NAVARRA.

LEY FORAL 22/2020, de 29 de diciembre, de modificación de la Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra

Uno.– Artículo 13.5.

«5. La aprobación de las ordenanzas fiscales y de sus modificaciones se anunciará en el Boletín Oficial de Navarra y su contenido se notificará al Registro de Ordenanzas Fiscales, que tendrá carácter público, sin perjuicio de su publicación íntegra o parcial en el Boletín Oficial de Navarra.

Las ordenanzas fiscales entrarán en vigor en el ejercicio siguiente al de su aprobación, salvo que en las mismas se señale otra fecha, simultánea o posterior a la publicación».

Dieciséis.– Artículo 173.1.

«1. Están exentos de este impuesto los incrementos de valor que se manifiesten a consecuencia de los actos siguientes:

- a) Las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.
- b) Las transmisiones de toda clase de bienes por herencia, legado, dote, donación o cualquier otro título gratuito que tenga lugar entre ascendientes, descendientes y cónyuges.
- c) Las transmisiones de bienes entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio, cualquiera que sea el régimen económico matrimonial.

No obstante, cuando se produjeran los negocios jurídicos mencionados en las letras a) a c) anteriores, y exista un incremento de valor sujeto pero exento, aquéllos no interrumpirán el plazo de veinte años previsto en el artículo 175. En la posterior transmisión de los inmuebles se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos no se ha interrumpido por causa de los negocios jurídicos previstos en dichas letras. Asimismo, a efectos de lo previsto en el artículo 172.4, no se tomará como valor de adquisición el correspondiente a los mencionados negocios jurídicos, sino el que corresponda a la anterior transmisión del inmueble por otros actos.

d) La constitución y transmisión de cualesquiera derechos de servidumbre.

e) Las transmisiones de bienes o la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo a favor de las entidades a las que resulte de aplicación el régimen fiscal previsto en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las Fundaciones y de las actividades de patrocinio, o a favor de las personas y entidades beneficiarias del mecenazgo cultural a que se refiere el artículo 4 de la Ley Foral 8/2014, de 16 mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra.

Para tener derecho a la exención regulada en esta letra, será preciso que tales bienes o derechos se afecten a las actividades que constituyan la finalidad específica de las entidades de la Ley Foral 10/1996, o bien a los proyectos o actividades realizados por las personas o entidades de la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, que sean declarados de interés social por el departamento del Gobierno de Navarra competente en materia de cultura».

Diecisiete.- Con efectos a partir del 1 de enero de 2021, los coeficientes máximos establecidos en el artículo 175.2 serán los siguientes:

“Coeficiente Periodo de generación.

0,50 Igual o superior a 20 años

0,52 19 años

0,14 18 años

0,13 17 años

0,06 16 años

0,06 15 años

0,06 14 años

0,06 13 años

0,06 12 años

0,06 11 años

0,06 10 años

0,06 9 años

0,06 8 años

0,13 7 años

0,30 6 años

0,36 5 años

0,28 4 años

0,20 3 años

0,11 2 años

0,06 1 años

0,06 Inferior a 1 año”

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

DISOLUCIÓN PARCIAL DE UNA COMUNIDAD DE BIENES

(Consulta DGT V3244-20;30/10/2020).

Si la extinción o disolución de la comunidad de bienes se realiza mediante la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación, esta división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieron antes los comuneros, como resulta del artículo 450 del Código Civil y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía.

En este sentido el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente que la división de la cosa común y la consiguiente 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.

A diferencia del supuesto anterior, cuando a un comunero se le adjudique más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, el exceso que reciba 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.

Así, en caso de no mediar ningún tipo de compensación, se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará por el IIVTNU, siendo sujeto pasivo el adquirente.

Por el contrario, si el comunero al que se le adjudique el exceso compensa a los otros comuneros en metálico, se trata de una transmisión de la propiedad a título oneroso, que tributará por el IIVTNU, siendo sujeto pasivo el transmitente.

Existe una excepción a lo señalado anteriormente, en el supuesto en el que el exceso surja de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil. Dichos preceptos responden al principio general establecido en el artículo 1.062 del Código Civil de que cuando la cosa común sea indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso en metálico.

Cuando el exceso surja de dar cumplimiento a alguno de los referidos preceptos, dicho exceso no se considerará transmisión patrimonial onerosa, y no determinará la sujeción al IIVTNU.

La aplicación de la excepción exige, por tanto, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. La indivisibilidad del bien o su desmerecimiento por la indivisión.
2. La adjudicación a “uno” de los comuneros.
3. La compensación al comunero que recibe de menos por parte del comunero al que se adjudica el exceso.

Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, resulta que no se está ante una disolución o extinción de la comunidad de bienes, ya que esta permanece con los dos comuneros restantes (los socios B y C).

Se está ante un caso de separación de comunero (el socio A), que abandona la comunidad de bienes y transmite su porcentaje de participación a otro de los comuneros (el socio C), que ve aumentado proporcionalmente su porcentaje de participación.

Por tanto, lo que sí resulta claro es que, tras la adjudicación propuesta a favor del socio C, han variado los titulares del bien inmueble (solo quedarían los socios B y C), así como su cuota de participación en el mismo.

Teniendo en cuenta que la desaparición de la cotitularidad sobre la propiedad de los bienes es requisito imprescindible para calificar la operación de extinción de comunidad, no se está ante un caso de disolución de comunidad de bienes.

En consecuencia, se está ante una transmisión por compraventa del comunero que se separa (el socio A) a uno de los otros comuneros (el socio C), permaneciendo la comunidad entre los socios B y C. Dicha transmisión da lugar a la sujeción al IIVTNU, siendo sujeto pasivo el comunero que se separa (el socio A), como transmitente a título oneroso de su porcentaje de propiedad del terreno de naturaleza urbana, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.b) del TRLRHL.

CANJE DE VALORES CONSIDERADA COMO REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL

(Consulta DGT V3238-20; 29/10/2020).

Dado que la operación de reestructuración realizada consistirá exclusivamente en la aportación, por parte de los socios, de sus participaciones a una sociedad holding de nueva creación, no va a suponer la transmisión de terrenos de naturaleza urbana, y en consecuencia no se producirá el hecho imponible del IIVTNU, no teniendo por tanto incidencia en el ámbito de este impuesto.

ESCISIÓN TOTAL DE LA ENTIDAD M, DANDO LUGAR A LA CREACIÓN DE CUATRO SOCIEDADES LIMITADAS BENEFICIARIAS DE LA OPERACIÓN, EXTINGUIÉNDOSE LA ENTIDAD M

(Consulta DGT V3210-20; 27/10/2020).

El no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en la operación de escisión total, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto la sociedad transmitente, es decir, la entidad M escindida.

ARRENDAMIENTO DE UNA VIVIENDA CON OPCIÓN DE COMPRA

(Consulta DGT V3322-20; 06/11/2020).

Varios copropietarios personas físicas de una vivienda van a suscribir un contrato de arrendamiento con opción de compra con un tercero persona física.

El apartado 1 del artículo 104 TRLRHL, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y 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.”

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

Para la determinación del sujeto pasivo del impuesto habrá que estar a lo que dispone el artículo 106 del TRLRHL:

“1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

2. En los supuestos a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España.”

Por tanto, en el caso planteado, la enajenación del inmueble cuando el arrendatario ejerza la opción de compra constituye un supuesto de transmisión de la propiedad a título oneroso, que da lugar a la realización del hecho imponible del IIVTNU.

Los sujetos pasivos, a título de contribuyente, serán el consultante y el resto de copropietarios de la vivienda como transmitentes de la propiedad a título oneroso, cada uno en proporción a su porcentaje de participación en la propiedad del inmueble.

La determinación de la base imponible del IIVTNU se regula en el artículo 107 del TRLRHL, que establece:

“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho a realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas.

d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

3. Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes

a) La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

b) La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.

El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal.

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento..."

Por otro lado, el artículo 108 del TRLRHL regula el tipo de gravamen del impuesto, estableciendo que será el fijado por el ayuntamiento, sin que pueda exceder del 30 por ciento y que la cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

En cuanto al devengo del impuesto, el artículo 109 del TRLRHL establece que el impuesto se devenga cuando se transmita la propiedad del terreno, en la fecha de la transmisión.

Y el artículo 110 del TRLRHL dispone que los sujetos pasivos están obligados a presentar ante el ayuntamiento la declaración o autoliquidación que determine la ordenanza fiscal.

Por último, el plazo de presentación en el caso de actos inter vivos, será de treinta días hábiles a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto.

EXCESO DE ADJUDICACIÓN

(Consulta DGT V3354-20;13/11/2020).

Mediante escritura pública de compraventa de fecha 05/07/1989, la consultante y su hermano, adquirieron por mitad y proindiviso la nuda propiedad de un inmueble urbano. En la misma escritura los padres de la consultante adquirieron también por compraventa el usufructo vitalicio, simultáneo y solidario, hasta el fallecimiento del último de los usufructuarios.

En fecha 08/07/2001 falleció el padre y el 08/11/2014 falleció la madre, produciéndose la consolidación del dominio en los 2 hermanos.

El 03/09/2019 fallece el hermano de la consultante, soltero y sin descendientes y sin haber otorgado testamento, por lo que se declaran herederas ab intestato a las 3 hermanas del fallecido (la consultante y otras 2). En la escritura de aceptación y partición de la herencia de fecha 04/08/2020, se adjudica la propiedad de la mitad indivisa del inmueble a la consultante, produciéndose un exceso de adjudicación respecto de las otras 2 hermanas, que es compensado en efectivo por la consultante.

Desde el fallecimiento del causante hasta la aceptación de la herencia, la misma se encuentra en situación de herencia yacente, pero una vez producida dicha aceptación y llevadas a cabo las operaciones de partición y adjudicación de los bienes y derechos que componen el haber hereditario, los efectos se retrotraen a la fecha del fallecimiento del causante.

Por ello, en el caso objeto de consulta, será la consultante quien tenga la consideración de sujeto pasivo del IIVTNU como adquirente de la propiedad de la mitad indivisa del terreno a título lucrativo.

En cuanto al período de generación del incremento de valor del terreno se determina desde el devengo actual del impuesto (fecha del fallecimiento del hermano de la causante) hasta la fecha de la anterior transmisión de la propiedad o de constitución o transmisión de un derecho real que determinó el devengo del impuesto y la sujeción al mismo, con un máximo de 20 años.

El cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos se iniciará a contar a partir de la fecha en la que se devengó anteriormente el impuesto.

Por otro lado, en el caso objeto de consulta, la consultante y su hermano (posteriormente fallecido) adquirieron por compraventa de fecha 05/07/1989 la nuda propiedad de un inmueble urbano por mitad y pro indiviso. En el mismo acto, los padres de la consultante adquirieron también por compraventa, el usufructo vitalicio, simultáneo y solidario hasta el fallecimiento del último de los usufructuarios.

La transmisión de la propiedad a la consultante y su hermano, así como la constitución del derecho real de usufructo a favor de los padres, realizadas en esa fecha, determinó el devengo del impuesto.

Posteriormente, se produjo el fallecimiento del primero de los usufructuarios el 08/07/2001, y del segundo y último en fecha 08/11/2014, dando lugar en esta última fecha a la consolidación del dominio en los hasta entonces nudos propietarios (la consultante y su hermano).

Por tanto, de acuerdo con lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 del artículo 4 de la ordenanza fiscal del IIVTNU aplicable en este caso, la extinción del derecho real de usufructo por el fallecimiento del usufructuario no estuvo sujeta al impuesto y no determinó el devengo del mismo, por lo que no se interrumpió el período de generación del incremento de valor.

En consecuencia, para la determinación del período de generación del incremento de valor del terreno en la transmisión de la mitad indivisa de la propiedad por la herencia del hermano de la consultante, se tomará por fecha de inicio de tal período la fecha en la que el causante (el hermano) adquirió la nuda propiedad del inmueble, es decir, el 05/07/1989. Y dado que desde esa fecha hasta el actual devengo (la fecha de fallecimiento del hermano) han transcurrido más de 20 años, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.1 del TRLRHL, se tomará el período de generación de 20 años.

