

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- Real Decreto-ley 19/2022, de 22 de noviembre4

NOVEDADES NORMATIVAS

- Madrid. Ley 7/2022 de 24 de octubre.....6

- Murcia. Decreto-Ley N.º 5/2022 de 20 de octubre.....7

NOVEDADES AUTONÓMICAS

- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA27

- Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana.....27

TRIBUTOS MUNICIPALES



- Nueva interpretación de la DGT sobre la consolidación del dominio en el IIVTNU

José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional.....10

TEMAS FISCALES

- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA16

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....16

- Procedimiento Tributario18

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones20

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES NORMATIVAS.....4

Real Decreto-ley 19/2022, de 22 de noviembre, por el que se establece un Código de Buenas Prácticas para aliviar la subida de los tipos de interés en préstamos hipotecarios sobre vivienda habitual, se modifica el Real Decretoley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y se adoptan otras medidas estructurales para la mejora del mercado de préstamos hipotecarios.....4

NOVEDADES NORMATIVAS

REAL DECRETO-LEY 19/2022, DE 22 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE ESTABLECE UN CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS PARA ALIVIAR LA SUBIDA DE LOS TIPOS DE INTERÉS EN PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS SOBRE VIVIENDA HABITUAL, SE MODIFICA EL REAL DECRETOLEY 6/2012, DE 9 DE MARZO, DE MEDIDAS URGENTES DE PROTECCIÓN DE DEUDORES HIPOTECARIOS SIN RECURSOS, Y SE ADOPTAN OTRAS MEDIDAS ESTRUCTURALES PARA LA MEJORA DEL MERCADO DE PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS.

Artículo 9. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Se modifica el número 23 del artículo 45.I.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que tendrá la siguiente redacción:

«23. Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y del nuevo Código de Buenas Prácticas que se introduce con el Real Decreto-ley 19/2022, de 22 de noviembre, por el que se establece

un Código de Buenas Prácticas para aliviar la subida de los tipos de interés en préstamos hipotecarios sobre vivienda habitual, se modifica el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y se adoptan otras medidas estructurales para la mejora del mercado de préstamos hipotecarios, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este Impuesto.»

Disposición final quinta. Entrada en vigor. Este real decreto-ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado». Dado en Madrid, el 22 de noviembre de 2022

Para consultar texto íntegro [aquí](#):



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS..... 6

MADRID 6

LEY 7/2022, de 24 de octubre, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, para incrementar la bonificación aplicable a los parientes colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad en el impuesto sobre sucesiones y donaciones. 6

MURCIA 7

Decreto-Ley n.º 5/2022, de 20 de octubre, de dinamización de inversiones empresariales, libertad de mercado y eficiencia pública. 7

NOVEDADES AUTONÓMICAS

MADRID

LEY 7/2022, DE 24 DE OCTUBRE, POR LA QUE SE MODIFICA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD DE MADRID EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO, APROBADO POR DECRETO LEGISLATIVO 1/2010, DE 21 DE OCTUBRE, PARA INCREMENTAR LA BONIFICACIÓN APLICABLE A LOS PARIENTES COLATERALES DE SEGUNDO O TERCER GRADO POR CONSANGUINIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

Artículo único

Modificación del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre

Se modifica el artículo 25 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, que queda redactado del siguiente modo:

"Artículo 25

Bonificaciones de la cuota

Serán aplicables las siguientes bonificaciones:

1. Bonificación en adquisiciones mortis causa:

Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario. Los sujetos pasivos que sean colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del causante, incluidos en el grupo III de los previstos en el artículo 20.2.a) indicado en el párrafo anterior, aplicarán una bonificación del 25 por 100, de la cuota tributaria derivada de las mismas adquisiciones a que se refiere el párrafo anterior. La bonificación a que se refiere este párrafo será aplicable, exclusivamente, sobre la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo, considerándose como tales a los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación o declaración presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria.

2. Bonificación en adquisiciones inter vivos:

1. En las adquisiciones inter vivos, 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, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las mismas. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público.

Los sujetos pasivos que sean colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del donante, incluidos en el grupo III de los previstos en el artículo 20.2.a) indicado en el párrafo anterior, aplicarán una bonificación del 25 por 100, de la cuota tributaria derivada de las mismas adquisiciones a que se refiere el párrafo anterior. La bonificación a que se refiere este párrafo será aplicable, exclusivamente, sobre la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo, considerándose como tales a los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación o declaración presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria.

2. Cuando la donación sea en metálico o en cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos”.

DISPOSICIÓN FINAL ÚNICA

Entrada en vigor

Lo dispuesto en esta Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid.

Para consultar texto íntegro pinche [aquí](#).

MURCIA

DECRETO-LEY N.º 5/2022, DE 20 DE OCTUBRE, DE DINAMIZACIÓN DE INVERSIONES EMPRESARIALES, LIBERTAD DE MERCADO Y EFICIENCIA PÚBLICA

Disposición final tercera Modificación del Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre

Se incorpora un apartado 11 al artículo 15 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

«Once. Escrituras de cancelación hipotecaria.

1. A los efectos de lo dispuesto en los artículos 51 y 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no será obligatoria la presentación por parte de los contribuyentes ante la Agencia Tributaria de la Región de Murcia de las escrituras públicas que formalicen, exclusivamente, la cancelación de

hipotecas sobre bienes inmuebles, cuando tal cancelación obedezca al pago de la obligación garantizada y resulten exentas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, de acuerdo con lo previsto el artículo 45.1.b).18 de la citada Ley, entendiéndose cumplido lo previsto en el citado artículo 51.1 mediante su presentación ante el Registro de la Propiedad.

2. Lo previsto en el apartado anterior se entiende sin perjuicio de los deberes notariales de remisión de información relativa a tales escrituras, conforme al artículo 52 del referenciado texto legal.»

Para consultar texto íntegro pinche [aquí](#).



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES.....10

Nueva interpretación de la DGT sobre la consolidación del dominio en el IIVTNU.....10

José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente).
Letrado del Tribunal Constitucional



NUEVA INTERPRETACIÓN DE LA DGT SOBRE LA CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO EN EL IIVTNU

José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente).
Letrado del Tribunal Constitucional

1. Planteamiento

El IIVTNU recae sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se pone de manifiesto, no solo con la transmisión de su propiedad, sino también cuando se constituye o transmite, inter vivos o mortis causa, un derecho real de goce (art. 104.1 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales –TRLRHL¹ –). A estos efectos, el art. 107.2.b) TRLRHL dispone que el valor de la nuda propiedad y el usufructo se calcularán aplicando las reglas del ITPAJD, recogidas en el art. 10.2.a) del texto refundido de dicho impuesto². Por tanto, cuando se constituye o transmite el usufructo, se debe tributar en el IIVTNU, siendo la base imponible el porcentaje del valor del terreno que corresponda al derecho de usufructo, según las reglas del ITPAJD³.

Asimismo, cuando se transmite la nuda propiedad,

reservándose el transmitente el usufructo (“retención”), el IIVTNU solo se devenga respecto de aquélla (se ha interpretado que esta tributación se produce incluso aunque el transmitente retenga el poder de disposición⁴), pero no por el usufructo. La contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) núm. V1851-16, de 27 de abril, lo expresa así: “por la retención del derecho del usufructo no se produce la sujeción al IIVTNU, puesto que dicho derecho no es objeto de transmisión a otra persona, sino que el mismo permanece en la persona titular originaria (que se desprende de una serie de facultades dominicales, la nuda propiedad, pero que retiene y se reserva las propias del goce o disfrute del bien). Esta reserva del usufructo no es una verdadera constitución de dicho derecho, sino una simple reserva o deducción, puesto que quien sigue manteniendo el uso y disfrute sobre el bien, nada ha adquirido, porque no se puede adquirir lo que ya se tiene”. Igual sucede en otros tributos concernidos, como el ITPAJD (si la transmisión es onerosa), el ISD (si es gratuita) y en el IRPF por la posible ganancia patrimonial derivada de la enajenación de la nuda propiedad. En ninguno de los anteriores se produce el respectivo hecho imponible respecto del usufructo creado por retención, puesto que las facultades de este ya las tenía el transmitente, solo que como parte integrante del derecho de propiedad.

En cambio, se ha discutido si la posterior consolidación del dominio en el nudo propietario por la extinción del

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

2 Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

3 Según dicho art. 10.2.a) el valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100. En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total. El usufructo constituido a favor de una persona jurídica si se estableciera por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria. El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor. El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos. Dicho precepto se desarrolla en el art. 41 del Reglamento del ITPAJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

4 Resolución de la DGRN de 16 de diciembre de 2015. Vid. también DEL AMO GALÁN, O. “Tributación en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de la donación de la nuda propiedad de un inmueble con reserva del usufructo y retención del poder de disposición”, Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 33, 2017, nº 33, 1 de dic. de 2017, Editorial Wolters Kluwer.

usufructo se incluye dentro del hecho imponible del IIVTNU. Es decir, si cuando el nudo propietario recibe las facultades del usufructo que antes estaban desgajadas debe tributar por el IIVTNU. La solución que se adopte depende de si interpretamos que dicha extinción produce una transmisión del usufructo o no. A su vez, podría diferenciarse según que el usufructo se consolide en la misma persona que lo constituyó y que ha mantenido la nuda propiedad durante la vigencia del derecho limitado o si se consolida en otra persona distinta. En el presente comentario damos cuenta del reciente cambio interpretativo de la DGT sobre la tributación en el IIVTNU de esta consolidación del dominio.

2. Cambio interpretativo de la Dirección General de Tributos respecto de la tributación en el IIVTNU de la extinción del usufructo.

Como hemos indicado, la cuestión es si la extinción del usufructo (por fallecimiento de su titular o transcurso del plazo de duración establecido) y el consiguiente traspaso de las facultades de uso y disfrute al nudo propietario, se puede incluir en el término “transmisión” que emplea el art. 104 TRLRHL. En una doctrina reiterada (consultas núms. V0688-14, de 12 de marzo, V1851-16, de 27 de abril, V0732-17, de 22 de marzo, V2431-17, de 28 de septiembre, y V0115-18, de 23 de enero, entre otras) la DGT venía entendiendo que sí había transmisión, porque -argumentaba- el usufructo no se extinguía como tal, sino solo en la persona del usufructuario, de manera que “hace tránsito, se traslada a la persona del nudo propietario, que lo adquiere consolidando el dominio” e invocaba en su apoyo el art. 522 del Código civil (CC), con arreglo al cual “terminado el usufructo, se entregará al propietario la cosa usufructuada”.

En una anterior colaboración⁵ exponíamos que había opiniones doctrinales y resoluciones judiciales⁶ que sostenían el criterio contrario. Entre estas últimas, cabía destacar la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de enero de 1999 (recurso de casación en interés de ley núm. 3067/1998) que se argumenta que no hay transmisión con el siguiente razonamiento:

“La extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos que acabamos de citar

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

Este es también el criterio de la Resolución de 15 de julio de 2010 (nº200/2009/18531) del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid⁷ en la que puede leerse que: “La consolidación del dominio del nudo propietario por extinción del usufructo no supone un desplazamiento patrimonial, y no conlleva la sujeción en el IIVTNU, a diferencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. La fecha inicial aplicable en el presente caso debe ser la de adquisición por la causante de la nuda propiedad, fecha del último devengo, sin que la extinción del usufructo pueda ser considerada acto transmisivo de la propiedad”. E incluso la propia Ordenanza reguladora del IIVTNU de Madrid, de 6 de octubre de 1989, en la redacción vigente⁸, así lo dispone en su art. 4.2.c) según el cual no están sujetos “los actos de retención o reserva del usufructo y los de extinción del citado derecho real, ya sea por fallecimiento del usufructuario, por transcurso del plazo para el que fue constituido o por renuncia al derecho”.

La tesis de considerar que el IIVTNU se devenga en la consolidación coincide con el tratamiento de esta operación en el ITPAJD y del ISD, pues en estos impuestos se entiende que la tributación por la adquisición de la nuda propiedad quedaría incompleta si cuando se consolida el dominio no se exigiera el impuesto que corresponde a la parte del usufructo. Así se prevé, respectivamente, en los arts. 14.1 del TR del ITPAJD y 26.c) de la Ley del ISD y sus correspondientes desarrollos reglamentarios (art. 42 del Reglamento del ITPAJD y 51 del Reglamento del ISD).

5 UTANDE SAN JUAN, J.M. “Dos aspectos problemáticos de la aplicación del IIVTNU en las adquisiciones por herencia” BIT plus núm. 223, septiembre de 2018, págs. 28 y ss.

6 Como las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 24 de marzo de 1999 y de 29 de septiembre de 2000 y del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 29 de diciembre de 1997 y de 9 de octubre de 1998.

7 Resolución de 15 de julio de 2010: <http://www-1.munimadrid.es/TEAMConsultaWeb/Controller?idResoluc=506>

8 Que se puede consultar en: <https://sede.madrid.es/sites/v/index.jsp?vgnextoid=07cd54d46e741810VgnVCM2000001f4a900aRCRD&vgnextchannel=6b3d814231ede410VgnVCM1000000b205a0aRCRD>

Conviene recordar, no obstante, que en dichos impuestos la consolidación solo tributa cuando el actual nudo propietario no hubiera sido titular del pleno dominio sobre el bien objeto del usufructo en el momento de constituirse pues en este caso dicho titular adquiere algo que no había tenido anteriormente. Por el contrario, si ya era propietario al tiempo de separarse ambos derechos (el usufructo se constituye por retención), la consolidación del dominio en él no supone una nueva adquisición que deba tributar. Es decir, se tributa exclusivamente cuando el pleno dominio se haya adquirido en dos partes: adquisición previa de la nuda propiedad y posterior consolidación por adquisición de las facultades y derechos inherentes al derecho real de usufructo⁹.

Por su parte, en el IRPF, para valorar si la consolidación genera una ganancia o pérdida patrimonial independiente o no, la DGT diferencia según la forma de consolidación: (I) si el nudo propietario adquiere el usufructo sin esperar a su extinción, existe una adquisición independiente de la que se produjo al adquirir la nuda propiedad, como puede apreciarse, por ejemplo, en la consulta núm. V2706-10, de 16 de diciembre); (II) en cambio, si el nudo propietario adquiere el usufructo a su extinción, a efectos de la ganancia o pérdida patrimonial que aflore en la posterior transmisión del inmueble, solo se considera una adquisición, que es la producida en el momento de recibir por herencia la nuda propiedad. Así, en la consulta núm. V2358-15, de 24 de julio, puede leerse que “la extinción del usufructo por muerte del usufructuario no comporta una nueva adquisición por quien detenta la propiedad, sino que es el propio régimen legal de este derecho real de goce o disfrute el que establece que la muerte del usufructuario lo extingue (artículo 513.1º, CC), recuperando el propietario las facultades de goce de las que se había visto privado en su constitución”, ateniéndose al criterio ya expresado en la mencionada STS de 16 de enero de 1999 respecto del IIVTNU.

Como ya poníamos de manifiesto en nuestro anterior trabajo¹⁰, era llamativo el tratamiento dispar de la consolidación en el IIVTNU y en el IRPF, dado que ambos son impuestos directos que gravan la ganancia patrimonial del terreno urbano. Esto se veía claramente en casos como el de la consulta núm. V0732-17, de 22 de marzo, antes citada, en la que, el contribuyente preguntaba tanto por la tributación en el IIVTNU como en el IRPF, y la DGT contestaba, respecto al primero, que había dos transmisiones, mientras que para el IRPF existía

una sola (al recibir la nuda propiedad). Por consiguiente, sugeríamos¹¹ que sería preferible adecuar el criterio administrativo mantenido en el IIVTNU al que se sigue en el IRPF.

Pues bien, aun sin manifestarlo expresamente, la DGT ha cambiado su doctrina sobre la aplicación del IIVTNU en la consolidación del dominio, adaptándose a la mencionada STS de 16 de enero de 1999 y a lo que el Centro Directivo venía interpretando a efectos del IRPF.

Un primer paso hacia la nueva interpretación podía atisbarse en la contestación núm. V2476-20 de 21 de julio, en la que se preguntaba sobre la aplicación del IIVTNU a una donación del usufructo y qué sucedía si, posteriormente, fallecía el usufructuario, retornando el pleno dominio al consultante. Tras contestar que la constitución del usufructo está sujeta al IIVTNU, lo que no ofrece duda, la DGT añade que:

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

El derecho de usufructo como tal no se extingue (sí lo hace en la persona del usufructuario), sino que hace tránsito, se traslada a la persona del nudo propietario, que lo adquiere consolidando el dominio. A este respecto, el artículo 522 CC señala que ‘Terminado el usufructo, se entregará al propietario la cosa usufructuada’. Con la muerte del usufructuario se produce una extinción del derecho de usufructo en su persona (que no es gravada por el IIVTNU) y una ‘traslatio’ del derecho de usufructo a la persona del nudo propietario. Hay una adquisición del derecho de goce que transita del usufructuario al titular del dominio. En este caso, el nudo propietario no adquiere un derecho ‘nuevo’ que no había tenido antes, sino que recupera el derecho de goce y disfrute del bien inmueble, ya que era el titular del pleno del dominio con anterioridad a la donación del usufructo vitalicio.

Por tanto, siendo el hecho imponible del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104 del TRLRHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los

⁹ Vid. entre muchas otras, las consultas de la DGT V0827-06, de 27 de abril y V0928-12, de 26 de abril.

¹⁰ Op. cit. pág. 30.

¹¹ Op. cit. pág. 31.

referidos terrenos, y no habiendo en este caso transmisión de la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, ya que el nudo propietario era el titular del pleno del dominio del bien inmueble con anterioridad a la donación del usufructo vitalicio, no se produce el hecho imponible del impuesto, y por consiguiente no está la operación sujeta al mismo”.

En el supuesto analizado, el usufructo se reunificaba con la nuda propiedad en quien originalmente era el pleno propietario y esto podría ser la ratio para considerar que no se devengaba el IIVTNU por la consolidación, como sucede en el ITPAJD y en el ISD. Pero faltaba confirmar si la DGT mantenía su criterio tradicional de apreciar dos transmisiones en los supuestos en que una persona adquiere primero la nuda propiedad y luego, al finalizar el plazo o la vida del usufructuario, se consolida en ella el usufructo. Pues bien, en las contestaciones V1451-22, de 20 de junio¹², V1509-22, de 23 de junio¹³, y V1596-22, de 1 de julio, que abordan supuestos de consolidación en un tercero, el Centro Directivo sigue igual regla, con invocación tanto de la citada STS de 16 de enero de 1999, sobre el IIVTNU, como de la STS de 9 de diciembre de 2011, referida al IRPF. En ellas se razona que al extinguirse el usufructo el nudo propietario no adquiere nada puesto que: (I) no es admisible que un derecho, a la vez, se extinga y se transmita, siendo así que el usufructo extinguido desaparece como derecho; (II) el propietario en quien se consolida la propiedad no puede ser a la vez usufructuario, no sólo por la extinción del derecho real, y por la imposibilidad de confusión (artículo 513.3 CC), sino porque en la esencia del usufructo está la condición de derecho real limitativo del dominio y, por tanto, susceptible de disfrute sólo sobre cosas o derechos ajenos, nunca sobre los propios; y (III) tampoco cabe asimilar la recuperación con facultades inherentes al dominio con la adquisición de un derecho real que, referido a un tercero, pierde sentido en relación con el titular dominical o, en otras palabras, que los modos de adquirir se refieren a la propiedad y a los demás derechos reales, no a facultades singulares correspondientes al dominio.

Por tanto, no habiendo transmisión de la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, no se produce el hecho imponible del IIVTNU ni, por consiguiente, está sujeta la consolidación del dominio por la extinción del usufructo. No obstante -aclara la DGT- a efectos de una futura transmisión de la propiedad de alguno de los inmuebles urbanos habrá que tener en

cuenta, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, que el período de generación del incremento de valor será el transcurrido desde la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que se adquirió la nuda propiedad, sin que se tenga en cuenta a estos efectos la fecha en la que se consolida el dominio, dado que esta operación no determina el devengo del impuesto.

3. Consecuencias de la nueva interpretación

En nuestro trabajo de 2018¹⁴ indicábamos que el impacto práctico de considerar devengado el IIVTNU en la consolidación (anterior criterio administrativo) o no (actual) se reducía a una cuestión de diferimiento, ya que si no hay transmisión al consolidarse el usufructo, cuando en un momento posterior se transmita el terreno, el plazo de generación del incremento de valor se ha de computar considerando la anterior fecha de devengo del impuesto.

Es decir, si el IIVTNU se devenga en la consolidación el plazo de generación del incremento de valor se reanuda, mientras que si no, el incremento que ahora no tributa lo hará sumado al que se siga generando hasta la siguiente transmisión del inmueble. Ahora bien, para valorar si el importe global del tributo que se satisface es el mismo en ambos casos hay que tener en cuenta el método de cálculo de la base imponible. Como es sabido, este método ha cambiado con el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre¹⁵, que es consecuencia de la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declaró inconstitucional la aplicación obligatoria del sistema objetivo de determinación de la base que recogía el TRLRHL. Con el sistema actual, a tenor del art. 107.5 TRLRHL, la base imponible se determina mediante diferencia entre el valor de transmisión y de adquisición del terreno urbano cuando esta diferencia es inferior al resultado que arroja la aplicación de los coeficientes de revalorización del art. 107.4 TRLRHL. Por tanto, si nos atenemos a la plusvalía real, lo habitual será que no haya diferencia por aplicar el nuevo criterio de la DGT. En cambio, si se aplica el método objetivo, no es igual considerar una transmisión de mayor plazo de generación que dividirla en dos, dado que el incremento de valor que arrojan los coeficientes no es lineal. Es decir, el incremento que prevé la tabla, por ejemplo, para un periodo de 8 años, no equivale a la suma de los incrementos resultantes de dos periodos de 3 y 5 años.

¹⁴ Op. cit. pág. 30.

¹⁵ Vid. CALVO VÉRGEZ, J. “El nuevo método de cálculo de la base imponible del IIVTNU: el Real Decreto-ley 26/2021 y su proyección práctica” BITplus nº 264, febrero 2022.

¹² Vid. la reseña en BITplus núm. 270, septiembre de 2022, pág. 51.

¹³ Vid. la reseña en BITplus núm. 270, septiembre de 2022, pág. 55.

El siguiente esquema refleja lo anterior:

Tratamiento en IIVTNU del usufructo



Al margen de lo anterior, el nuevo criterio evita tener que cumplir con las obligaciones formales del IIVTNU en el momento de la extinción del usufructo. En conclusión, se debe aplaudir el cambio, pues la forma de tributación ahora propuesta encaja mejor con la naturaleza del IIVTNU y acaba con un tratamiento heterogéneo respecto del IRPF, carente de justificación.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA 16

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 16

- Ampliación de capital de la sociedad absorbente en el contexto de una fusión por absorción. 16
- Falta de presentación de autoliquidación. 16
- Inexistencia de condición suspensiva. 17
- Tipo reducido de la Comunidad de Madrid aplicable a la adquisición de viviendas por empresas inmobiliarias. 17
- Aplicación del tipo reducido en la adquisición de vivienda habitual: prueba que constituye la residencia habitual. 18

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO 18

- Prevalencia del carácter vinculante de las consultas de la Dirección General de Tributos. 18
- Metodología de valoración de finca rústica. 19
- Comprobación de valores. 19

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 20

- Fecha de devengo en caso de dos herencias seguidas. 20
- Fecha de devengo del impuesto respecto de las cantidades percibidas por los recurrentes, como parte del justiprecio de fincas expropiadas a su causante. 21
- Ajuar doméstico. 22
- Extinción de condominio por disolución de matrimonio. Exceso de adjudicación a uno de los cónyuges de vivienda habitual sin compensación al otro. Inexistencia de animus donandi. 22
- Efectos fiscales de la partición de la herencia. 22
- Exigencia de la inscripción registral de las uniones de hecho. 23
- Valoración de acciones en la transmisión de la empresa familiar. 23
- Transmisión de empresa familiar: prueba del carácter de gerente. 24
- Transmisión de empresa familiar: funciones de directivo del heredero. 24

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

AMPLIACIÓN DE CAPITAL DE LA SOCIEDAD ABSORBENTE EN EL CONTEXTO DE UNA FUSIÓN POR ABSORCIÓN.

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2022.

Cuando, en el contexto de una fusión por absorción en la que previamente pertenecían a la sociedad absorbente la totalidad de las participaciones de las absorbidas, ha tenido lugar una ampliación de capital de la sociedad absorbente, no estará sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad operaciones societarias, dicha ampliación de capital cuando se constate debidamente que la misma estaba íntima y estrechamente vinculada con la operación de reestructuración empresarial (la fusión por absorción) realizada.

FALTA DE PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 8 de septiembre de 2022.

El recurrente adquiere por compra, mediante escritura una vivienda y omitió presentar la oportuna autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Tramitado un procedimiento sancionador, concluyó por resolución en la que se impuso al recurrente una multa por la infracción de dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, que fue calificada como grave por existir ocultación

En cuanto a la infracción, niega el contribuyente que exista un incumplimiento u omisión que le sea reprochable, puesto que no hay obligación legal de autoliquidar el impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Esta obligación está sujeta al principio de reserva de ley y la única norma que lo establece es de naturaleza reglamentaria y no una norma con rango de ley emanada de la Comunidad de Madrid.

Para la Sala, aunque no existiera en el año 2014 una declaración terminante del legislador estableciendo el régimen de autoliquidación como ocurre con otros impuestos, las referencias a la autoliquidación que han venido haciendo sus leyes reguladoras y las remisiones normativas de las leyes de cesión del tributo permiten entender que aquel régimen posee un respaldo legal y no solo reglamentario. La obligación de autoliquidar no ha sido una creación espontánea de la norma reglamentaria totalmente desligada del resto del ordenamiento y de la tradición normativa en el seno del ITPyAJD, lo que estima la Sala suficiente para entender respetado el principio de preferencia de ley del art. 8 LGT.

INEXISTENCIA DE CONDICIÓN SUSPENSIVA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de septiembre de 2022.

Los argumentos utilizados por el contribuyente para sustentar la improcedencia del tributo, se centran básicamente en la inexistencia de resolución de compraventa, sobre la base de que ésta no tuvo lugar y no produjo efecto alguno, no habiendo cambiado de titularidad las fincas, al contener la compraventa una condición suspensiva por supeditarse la efectividad de la misma a la subrogación del comprador en los préstamos hipotecarios que gravaban los locales que se vendían.

Para la Sala, a la vista del contenido tanto de la escritura de compraventa con subrogación de hipotecas como de la escritura de resolución de la compraventa, que se llevó a cabo la compraventa de los locales y la posterior resolución de la misma, en este caso, de mutuo acuerdo, al hacer constar los intervinientes que resolvían, extinguían y dejaban sin valor ni efecto alguno la escritura de compraventa otorgada, por motivos de financiación, y ello aún cuando, como refiere la Administración tributaria actora, el motivo de la compraventa fuera el que la parte vendedora pudiera pagar las deudas garantizadas con las hipotecas que gravaban las fincas, pues dicha circunstancia no implicaba que la eficacia de la venta se supeditara a la subrogación del comprador en los préstamos hipotecarios.

La Sala trae a colación el artículo 1462 del código civil, que dispone lo siguiente: *"Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario."* De la cláusula de la escritura de compraventa por la que el adquirente se subrogaba en la condición jurídica de deudor en los préstamos hipotecarios como único obligado frente a los Bancos, no cabe deducir que, conforme al precepto citado, el otorgamiento de la escritura no equivaliera a la entrega de las fincas.

Por todo ello, se concluye que en la escritura de compraventa no concurría una condición suspensiva que hiciera aplicable el art. 2.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Con la escritura posterior se resolvió de mutuo acuerdo la compraventa, que hasta ese momento fue eficaz, constituyendo ello el hecho imponible del ITP

TIPO REDUCIDO DE LA COMUNIDAD DE MADRID APLICABLE A LA ADQUISICIÓN DE VIVIENDAS POR EMPRESAS INMOBILIARIAS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 28 de julio de 2022.

La cuestión planteada es si la demandante cumple el requisito del art. 30.1.c del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre de 2010 sobre Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. Conforme a este artículo: *"Artículo 30. Tipo de gravamen aplicable a la adquisición de viviendas por empresas inmobiliarias.- 1. Se aplicará el tipo impositivo reducido del 2 por 100 a la transmisión de la totalidad o de parte de una o más viviendas y sus anexos a una empresa a la que sean de aplicación las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad del sector Inmobiliario, siempre que cumpla los siguientes requisitos: a) Que incorpore esta vivienda a su activo circulante con la finalidad de venderla. b) Que su actividad principal sea la construcción de edificios, la promoción inmobiliaria o la compraventa de bienes inmuebles por cuenta propia. c) Que la transmisión se formalice en documento público en el que se haga constar que la adquisición del inmueble se efectúa con la finalidad de venderlo. d) Que la venta posterior esté sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. e) Que la totalidad de la vivienda y sus anexos se venda posteriormente dentro del plazo de tres años desde su adquisición."*

Para el tribunal, no resulta relevante si la demandante podría dedicarse a más actividades económicas, además de la compraventa de inmuebles. Puesto que el requisito de que la demandante se dedique de forma principal a la compraventa de inmuebles u otra de las actividades legalmente previstas no ha sido cuestionado, ni en la liquidación impugnada ni en la contestación a la demanda. No es necesario que sea la actividad única.

Asimismo, la demandante cumple todos los requisitos para aplicarse la bonificación por tipo reducido. En consecuencia, resulta acreedora de tal bonificación; siendo la Comunidad la que tendría la carga de prueba, si es que pese a ello, su verdadera voluntad no fuese revender el inmueble comprado. Adicionalmente, en el expediente administrativo figura la escritura de compraventa, no impugnada, por la cual la demandante ha vendido la vivienda de que se trata, una vez reunidas todas las cuotas. En consecuencia, resulta procedente estimar este recurso contencioso administrativo interpuesto por el interesado.

APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO EN LA ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL: PRUEBA QUE CONSTITUYE LA RESIDENCIA HABITUAL.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 7 de julio de 2022.

Se presenta autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la adquisición de vivienda en octubre de 2010 por importe de 125.000 euros, y se aplicaba el tipo reducido del 0,3%, así como autoliquidación por la constitución de hipoteca en garantía de préstamo. La Administración tributaria autonómica consideró que no se cumplían los requisitos para la aplicación del tipo reducido y giró las liquidaciones. El TEARA, para anular esa actuación administrativa, señala que se cumplen los requisitos del artículo 27 del Texto Refundido autonómico aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2009, particularmente el de que se trataba de vivienda habitual, que era el único controvertido.

Para alcanzar esa conclusión se tiene en cuenta que se produjo el alta el día 14 de enero de 2011 en el suministro de electricidad y que hubo consumos de electricidad durante todo el año 2011, y que los consumos de agua fueron desde el día 18 de marzo de 2011, aunque hubiera consumos irregulares y periodos de consumo nulo, pero por un tiempo escaso, y que además consta certificado de empadronamiento, declaraciones de IRPF y documentos que acreditan que su centro de trabajo es distante, por lo que se considera que la vivienda adquirida es habitual y procede la deducción pretendida.

La Sala considera que el dato de consumo eléctrico es uno de los más fiables y objetivos a la hora de acreditar el lugar de residencia de una persona, por ser un suministro básico en la vida moderna. En conclusión, como razonó el TEARA, de las pruebas obrantes en el expediente administrativo queda acreditado que la vivienda controvertida era su vivienda habitual.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

PREVALENCIA DEL CARÁCTER VINCULANTE DE LAS CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2022.

El carácter vinculante de las consultas no puede extenderse a aquellos casos en que hay doctrina judicial fijada, aun cuando tal doctrina sea posterior al criterio administrativo. Lo contrario sería tanto como aceptar que ese valor o fuerza vinculante de las consultas desborda el campo de lo administrativo para condicionar la interpretación de la ley por los Tribunales de justicia, prevaleciendo sobre ésta y creando una vinculación o supeditación - máxime, si sucede en el ámbito del recurso de casación- de los tribunales a lo que haya decidido la Administración, aun cuando lo repute erróneo.

METODOLOGÍA DE VALORACIÓN DE FINCA RÚSTICA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 14 de julio de 2022.

La metodología empleada para la determinación de los precios medios se realiza teniendo en cuenta, por un lado, la obtención de una "población", o sea una muestra lo más amplia posible, fiable e indiscutible, y por otro, la elección de la variable endógena más adecuada. La muestra se ha obtenido del archivo informático de datos del Área de Estudios y Análisis de Valores de la Agencia Tributaria de Andalucía, que recoge los correspondientes a las fincas que se han transmitido en los años de 2006 a 2011 y que indica las características catastrales de cada finca, así como los valores declarados y asignados a cada una de ellas.

El criterio de selección de los testigos ha sido el de incluir todos los valores declarados por las personas contribuyentes que han sido aceptados por la Administración Tributaria Autonómica de acuerdo con la regulación fiscal vigente. Como la muestra se ha obtenido a lo largo de los últimos años, los valores se han actualizado conforme a los resultados de la Encuesta de Precios de la Tierra por aprovechamiento en Andalucía 2009, publicada por la Consejería de Agricultura y Pesca de la Junta de Andalucía en junio de 2010. El análisis de toda la muestra aconseja su depuración, eliminando los valores extremos o espurios. Si al Valor Unitario por hectárea se le otorga un índice igual a 100, se centra el estudio en las muestras cuyo valor declarado esté comprendido entre los índices 100 y 300. Se eliminan así todos los valores declarados excesivamente altos en comparación con los de la Encuesta de Precios de la Tierra por aprovechamiento en Andalucía y que podrían deberse a circunstancias especiales de la finca, o ajenas al mercado de fincas rústicas, como sus posibles expectativas urbanísticas.

La variable endógena que ha sido testada y elegida es el tipo evaluatorio asignado por Catastro para cada cultivo aprovechamiento y clase catastral o intensidad productiva. Esa variable está contrastada tanto por los años de gestión catastral como por el hecho de haberse realizado por la Junta Pericial de cada Municipio, y por haber sido sometida a información pública. Además, es susceptible de impugnación y actualización por parte de las personas propietarias de cada parcela. El tipo evaluatorio, esto es, la renta potencial de una hectárea de cada clase y cultivo, es una variable de carácter económico. Permite estudiar, mediante regresión matemática, su correlación con el valor probable de mercado. El procedimiento que se ha seguido ha sido el de calcular el valor medio declarado para los tipos evaluatorios de cada cultivo y determinar la correlación que existe entre ambos. En el análisis de la regresión se ha utilizado el nivel de confianza del 95 por ciento. Aunque en la muestra depurada están todos los valores declarados con índices comprendidos entre 100 y 300, en cada cultivo se ha realizado el estudio con varios intervalos de estos índices y se ha adoptado aquel que mantiene un coeficiente de correlación mayor.

En consecuencia, la aplicación del método a la valoración de los inmuebles rústicos es ajustado a derecho, pues se ciñe al mandato legal, cumpliendo además el requisito de motivación suficiente, en cuanto que permite conocer las razones que justifican la valoración atribuida, a fin de poder combatirlas y promover, en su caso, la tasación pericial contradictoria.

COMPROBACIÓN DE VALORES.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 8 de julio de 2022.

En el presente caso, tras la primera resolución del TEARA que anuló la liquidación por falta de motivación de la valoración, el perito ha visitado las fincas y dice que tras esa visita ha ampliado la información disponible para efectuar la valoración y específica que para valorar los terrenos rústicos ha empleado una metodología consistente en usar el método sintético con clasificación de los cultivos en base a la información del Catastro, aplicar los "valores de referencia" aprobados por la Consejería de Hacienda recogidos en unas "tablas que nos permiten obtener el precio por hectárea (máximo, medio y mínimo) para cada aprovechamiento, en cada término municipal y para cada año. Valores que se encuentran en la Gerencia Provincial de la Agencia Tributaria de Andalucía y en las oficinas liquidadoras a disposición del contribuyente", deducir "los

valores de referencia para cada aprovechamiento en función de su tipo evaluatorio" y calcular el "valor medio de referencia por hectárea" que es el que "se aplicará a toda la superficie considerada en la descripción de los bienes".

La Sala considera que no es necesario entrar en la consideración de la motivación de las fincas rústicas cuando a su juicio la valoración de las construcciones existentes en dos de las parcelas es manifiestamente inmotivada. En efecto, es llamativo que, pese a que el perito visitó las fincas, se remita a las características de las mismas "según la Dirección General del Catastro" y más llamativo aún que se diga que "gran parte de las mismas [construcciones] no figuran inscritas en Catastro". No entiende la Sala tal contradicción, pues si no están inscritas en Catastro, difícilmente sus características se pueden deducir del Catastro. Luego, en lugar de medir las construcciones *in situ*, puesto que visitó las fincas, la medición la hace sobre ortofotos digitales, para terminar diciendo que "en base a la información disponible" (suponemos se referirá a la información del Catastro que ya hemos dicho que según el perito no era completa pues varias construcciones no estaban inscritas en el mismo) "considera que las características que deben considerarse en esta determinación de valor son las siguientes...", entrando entonces en describir, no se sabe en base a qué datos conforme a lo antes expuesto, tipología, uso, zona, calidad, antigüedad, conservación y superficie construida de hasta diez construcciones.

Teniendo en cuenta lo antes expuesto, sin siquiera entrar en el examen de si la valoración de las parcelas rústicas está o no motivada, lo que es evidente y manifiesto es que la valoración de las construcciones no lo está, por lo que procede la estimación del recurso y siendo ésta la segunda vez que se anula por el mismo vicio la liquidación practicada, la Administración deberá estar y pasar por el valor declarado por el interesado.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

FECHA DE DEVENGO EN CASO DE DOS HERENCIAS SEGUIDAS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de julio de 2022.

La postura del órgano gestor es que considera que la fecha de devengo de la liquidación es la del fallecimiento de la segunda causante (transmitente), y por consiguiente, no ha prescrito el derecho para determinar la deuda tributaria. Para el contribuyente, no se puede admitir que la herencia de la primera causante (Sra. Zaida) por vía de transmisión de "*ius delationis*", se haya devengado en el momento de su defunción, cuando los herederos la segunda causante no podían adquirir hasta que no falleció la segunda causante (Sra. Ariadna). A efectos tributarios, sólo se pueden considerar las herencias que se aceptan y concluye que solo hay una herencia. El devengo coincide con la fecha de la defunción de la segunda causante, ya que sus herederos no podían aceptar la de la primera causante, Sra. Zaida, sino porque aceptaban la de la Sra. Ariadna.

Para la Sala, la mecánica del "*ius transmissionis*" no puede obviar que el hecho imponible se produce cuando a la muerte del segundo causante -transmitente- sus herederos ejercitan el "*ius delationis*" transmitido y adquieren, por la aceptación, la herencia del primer causante, produciendo una única transmisión como así ha determinado el TS y sin que esta Sala desconozca la Jurisprudencia fijada por la STS 936/2018, de 5 de junio y 434/2019, de 29 de marzo. Es en ese momento, fallecimiento del segundo causante, cuando las limitaciones a la adquisición de los bienes desaparecen y se produce el tránsito al transmisario, que a su vez, podrá ejercitar tanto su "*ius delationis*" como el que le es transmitido por herencia de su causante - transmitente-. Cabe señalar que la previsión del "*ius transmissionis*" en nuestro CC supone dar solución a un supuesto, si bien habitual, que se escapa de la solución natural al fenómeno sucesorio, como es no ejercitar el "*ius delationis*" por parte del llamado a ello en testamento o por Ley. La adquisición de los bienes por parte del heredero es el supuesto normal y el que manifiesta la riqueza a gravar con la aceptación de la herencia.

De esta forma, la Sala considera que la fijación del "*dies a quo*" de la prescripción del derecho a liquidar en el momento del fallecimiento del transmitente determina que se produzca efectivamente el hecho imponible tal y como ha sido

determinado por Ley -art. 3.1 a) y 24 LISD-. Este criterio que aquí sostiene la Sala de fijar el "dies a quo" de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria con el momento del fallecimiento del transmitente, ha sido sostenido por la reciente STSJ Castilla y León, Valladolid, Sección 2ª, núm. 114/2021, 4 de febrero. Se impone la estimación del recurso interpuesto por la Administración tributaria y se declara no prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria por el concepto de ISD respecto a la herencia.

.....

FECHA DE DEVENGO DEL IMPUESTO RESPECTO DE LAS CANTIDADES PERCIBIDAS POR LOS RECURRENTES, COMO PARTE DEL JUSTIPRECIO DE FINCAS EXPROPIADAS A SU CAUSANTE.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de julio de 2022.

.....

Los interesados exponen que por sentencia firme del Tribunal Supremo se fijó definitivamente el justiprecio de las fincas en su día expropiadas al causante, parte del justiprecio de las cuales había percibido en vida, y los recurrentes calcularon sus respectivas deudas tributarias adicionales de acuerdo con la normativa vigente al tiempo de firmeza de la referida sentencia, ya que entiende que la adquisición efectiva de dichas cantidades se produce con la firmeza de dichas sentencias, considerando de aplicación lo establecido en el artículo 24.3 de la LISD. La cuestión objeto de debate es determinar la fecha de devengo del impuesto respecto de las cantidades percibidas por los recurrentes, como parte del justiprecio de fincas expropiadas a su causante, cuya fijación tuvo lugar con posterioridad a la muerte del mismo.

En este sentido el artículo 24 de la LISD establece:

"1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

2. En las transmisiones lucrativas "inter vivos" el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

3. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan."

Y por su parte, el reglamento del impuesto establece en su artículo 47:

"1. En las adquisiciones por causa de muerte y en la percepción de cantidades, cualquiera que sea su modalidad, por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida para caso de muerte del asegurado, el Impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado, o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente conforme al artículo 196 del Código Civil.

2. En las adquisiciones por donación o por otros negocios jurídicos lucrativos e "inter vivos", el impuesto se devengará el día en que se cause el acto o contrato, entendiéndose por tal, cuando se trate de la adquisición de cantidades por el beneficiario de un seguro sobre la vida para caso de sobrevivencia del contratante o del asegurado, aquel en que la primera o única cantidad a percibir sea exigible por el beneficiario.

3. Toda adquisición de bienes o derechos, cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendándose a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen."

El hecho de que parte del justiprecio de las fincas del causante se determinara con posterioridad al fallecimiento de este, no supone que dichas cantidades estuvieran sometidas a una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación. Por todo ello, el recurso interpuesto por los interesados debe ser desestimado.

AJUAR DOMÉSTICO.

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2022.

La forma de calcular el ajuar está resuelta en el art. 15 de la LISyD en el sentido que el 3% del caudal relicto que incluye toda la masa hereditaria y, por tanto, también los legados. No cabe confundir el criterio de delimitación del ajuar doméstico que señala el artículo 15 de la ley, con el criterio de distribución o atribución de dicho valor global entre los herederos que no entre los legatarios.

El precepto reglamentario se refiere a quién debe computársele el ajuar para calcular su porción individual o, en definitiva, para calcular su base imponible, entendiendo el precepto que el ajuar sólo debe computársele al heredero y no al legatario, de forma que cuando sean varios los herederos se distribuirá entre ellos en la proporción en que hayan sido instituidos como tales, y cuando sean a la vez herederos y legatarios, lo relevante será su condición de herederos y se les computará el ajuar en la proporción en la que hayan sido instituidos herederos, lógicamente, en el resto de la masa hereditaria ya que parte de la misma fue distribuida en legados. Es a esto y no a ninguna fórmula de cálculo del ajuar a lo que se refiere el precepto reglamentario cuando alude al "resto de la masa hereditaria".

EXTINCIÓN DE CONDOMINIO POR DISOLUCIÓN DE MATRIMONIO. EXCESO DE ADJUDICACIÓN A UNO DE LOS CÓNYUGES DE VIVIENDA HABITUAL SIN COMPENSACIÓN AL OTRO. INEXISTENCIA DE ANIMUS DONANDI.

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 2022.

Es aplicable a los excesos de adjudicación en casos de división de la cosa común el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Tal aplicabilidad descarta la caracterización del exceso de adjudicación como donación, así como su gravamen en tal concepto, al faltar, entre otros requisitos, el animus donandi. Los excesos de adjudicación están específicamente regulados, con carácter general, esto es, al margen de que provengan de una disolución matrimonial o de otras causas de división de la cosa común, en el artículo 7.2.B) del TRLITPyAJD, excluyéndolos por tanto del ámbito objetivo del ISD.

El art. 32 del Reglamento del ITPyAJD considera un caso de no sujeción -aunque podría ser controvertible que su naturaleza de exención, dada la fórmula empleada en el enunciado reglamentario, como este Tribunal Supremo ha señalado, en alguna ocasión, afirmando que se trata de una exención- el de los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, como aquí sucede.

El tribunal declara que no ha lugar al recurso de casación promovido, toda vez que la sentencia de instancia rechaza la impugnación, por la Generalidad de Cataluña, de la resolución del TEAR de Cataluña que aplicó el artículo 32 del RITPyAJD, pese a caracterizar como donación el exceso de adjudicación a la esposa examinada. Es más correcta, y determinante en todo caso del fallo de esta sentencia de casación, el criterio sostenido por la Sala homóloga de Cataluña, que descarta el carácter de donación del exceso de adjudicación, dada la falta de *animus donandi* y la ausencia de un acto unilateral de voluntad de donar, que no puede estar presente en un convenio que, por su propia esencia, es bilateral y convenido entre los cónyuges que disuelven el matrimonio y, con ello, el patrimonio común.

EFFECTOS FISCALES DE LA PARTICIÓN DE LA HERENCIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de septiembre de 2022.

La Administración tributaria actora alega que el impuesto se calculó y se pagó sobre la base del principio de igualdad en la partición regulado en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

y que resultaba indiferente la posterior anulación de la partición y adjudicación de la herencia realizada por los sucesores del causante.

Para la Sala, el citado artículo 27 dispone lo siguiente: *"1. En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos..."* En el supuesto de autos, la nulidad de la partición se acordó por el Juzgado de 1ª Instancia por no entender que se hubiera procedido a la liquidación de la sociedad de gananciales, dado el cambio de opinión constante de la viuda en las actuaciones, partiendo de que en el cuaderno particional de la herencia, en el apartado decimosexto, se hacía constar que, toda vez que la partición hereditaria se realizaba con la simultánea liquidación de la sociedad de gananciales que regía para el matrimonio, y que en dicha liquidación de la sociedad conyugal no había participado la esposa del causante, se supeditaban las operaciones recogidas en aquel a la conformidad de la viuda al cuaderno particional de la herencia de su difunto esposo en el que se liquidaba la sociedad de gananciales.

Por tanto, el citado artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no obsta a la devolución de los ingresos solicitada, por cuanto, la misma no deriva de la discusión de la cuota que correspondía a cada heredero en la liquidación del Impuesto de Sucesiones, sino de la indeterminación de los bienes que constituían el caudal hereditario y sobre el que se calcula dicha cuota.

El ingreso que fue debido inicialmente se convirtió en indebido al haberse declarado judicialmente la nulidad de la partición y, por tanto, de la delimitación de los bienes del causante que les correspondían a sus herederos, es decir de la base imponible del impuesto, dado que era necesaria una previa liquidación de la sociedad de gananciales, por lo que procedía la devolución de los ingresos indebidamente solicitada por la codemandada.

EXIGENCIA DE LA INSCRIPCIÓN REGISTRAL DE LAS UNIONES DE HECHO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de septiembre de 2022.

La legitimidad de la exigencia de la inscripción registral de las uniones de hecho para reconocer la bonificación en el Impuesto, ya ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional, en la reciente Sentencia 40/2022 de 21 de marzo de 2022, al decir que *"No se pretende aquí cuestionar ni privar de legitimidad a la exigencia de inscripción registral, requisito que, en relación con las uniones de hecho hemos ya declarado conforme a la Constitución por perseguir una legítima finalidad de seguridad jurídica y evitación del fraude."*

En dicha sentencia el Tribunal Constitucional, si bien establece que los órganos judiciales deben realizar una interpretación integradora de la norma que permita reconocer la eficacia de la inscripción en otros registros oficiales cuando se halle condicionada al cumplimiento de los mismos requisitos materiales que permiten su inscripción en el registro autonómico, pues esta interpretación de la norma garantiza la seguridad jurídica y, al mismo tiempo, la igualdad ante la ley exigidas por la Constitución, no contempla el reconocimiento del beneficio sin la inscripción registral, que en el caso que nos ocupa no existe, al imposibilitarlo el parentesco existente entre la actora y la causante (hermanas), que impide el reconocimiento de la existencia de unión de hecho, lo que ha de conducir a desestimar el motivo de impugnación invocado.

VALORACIÓN DE ACCIONES EN LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 28 de julio de 2022.

La actora acude a la Sala alegando que es inadecuado el método de valoración de la empresa familiar elegido por la Administración por cuanto prescinde de los pasivos tributarios de la sociedad. A su juicio, una vez elevado el valor de

los activos de la entidad, en consecuencia, aumentará su obligación tributaria en el ámbito del impuesto de sociedades, circunstancia que también debe ser considerado en la valoración.

El motivo en que se funda el recurso se basa en una mera conjetura de la demandante, la cual consiste en que se realizará por la Administración una segunda valoración de las acciones de la empresa familiar omitiendo determinadas partidas del pasivo -pasivos contingentes. Hasta que no se practique, en el supuesto de que así se haga, esa segunda valoración, no se puede decir que ha sido omitido o no ese pasivo o cualquier otro, así como los eventuales defectos técnicos o jurídicos en que haya incurrido.

Debe tenerse en cuenta que la inspección tributaria es libre para practicar una nueva valoración, ya motivada, de los bienes, o para desistir de una operación actualmente tan compleja y aceptar si más los valores declarados. De todos modos, hay una insistente jurisprudencia que permite acudir a cualquier medio de comprobación del art. 57 LGT para fijar el valor real de las acciones de una sociedad, sin necesidad de acogerse al previsto en la Ley del impuesto sobre el patrimonio ni a otro método en concreto (SSTS 2528/2016, de 29 de noviembre, y 1245/2017, de 12 de julio).

El método elegido en este caso resulta en principio aceptable. Por otro lado, la valoración de los inmuebles de tiene como finalidad la liquidación de la obligación tributaria de la recurrente y por sí sola no produce efectos en la contabilidad de la entidad ni en el impuesto de sociedades a que estará sujeta en el futuro, por lo que no parece razonable minorar el valor de la sociedad en el importe de una deuda tributaria incierta.

TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: PRUEBA DEL CARÁCTER DE GERENTE

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 15 de julio de 2022.

Para que opere la reducción en la base imponible que la parte actora reclama, es preciso que concurren condicionantes que la Administración tributaria niega, entre ellos que el heredero desempeñó efectivamente en la sociedad mercantil funciones directivas de forma habitual, personal y directa.

En relación con la documentación aportada por la parte actora en torno a este particular debemos la Sala señalar: 1º) Aunque en las nóminas de 2010 se recoja la categoría o grupo profesional de "Gerente" no se aporta contrato laboral que lo advere, debiendo estarse a su alta en la Seguridad Social con la categoría de Jefes Administrativos y de Taller; a lo que ha de añadirse que tampoco se documentan las funciones o tareas que le corresponden por tal condición, ni más particularmente las atinentes a facultades directivas de la sociedad que en principio corresponderían a su consejo de administración. 2º) Se aportan facturas emitidas en 2009 y 2010 por la mercantil por realización de eventos en sus instalaciones o arrendamientos de las mismas, así como distintas nóminas, en las que aparece un sello de la entidad junto a una firma que, sin embargo, se desconoce a quien corresponde. Y 3º) Se presentan también presupuestos emitidos a clientes (uno de 2009 y tres de 2010), esta vez sí firmados con el nombre de D. Ángel D. Además de su bajo número esa firma puede obedecer a la condición de jefe administrativo del actor en la empresa (lo que se hace extensivo a las firmas en los demás documentos antes mencionados si es que las mismas correspondieran a D. Ángel D.), no implicando en todo caso su sola consideración que su autor desempeñara funciones directivas en la empresa, y de forma habitual y directa, tal como exige la normativa y jurisprudencia más arriba citadas.

TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: FUNCIONES DE DIRECTIVO DEL HEREDERO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 14 de julio de 2022.

En el caso presente estamos ante un supuesto de transmisión por herencia de participaciones sociales de una empresa familiar a los dos hijos y a la esposa del causante en cuanto al usufructo vitalicio, siendo uno de ellos el que ejerce dos años antes del fallecimiento del esposo y padre las funciones directivas, y el rendimiento que percibe constituye más del 50% de sus ingresos, estando asimismo el 100% de las participaciones sociales en el núcleo familiar.

Para la Sala, el hecho de haber nombrado a un empleado de una de esas mercantiles con apoderamiento para el desempeño de funciones directivas, en nada obstaculiza que la propia Sra. S., conjuntamente con el trabajador a su cargo, desempeñe ese tipo de funciones. Es más, el hecho de haber apoderado al referido trabajador para el desempeño de funciones directivas en esas mercantiles, no viene sino a confirmar el ejercicio de funciones directivas por quien, estatutariamente, figura como administradora social de ambas sociedades. Su alta en el Régimen General de la Seguridad Social, grupo 3, puede tratarse de una anomalía apreciada desde el punto de vista de la normativa reguladora de los regímenes de protección social de los trabajadores (dependientes y autónomos), pero no resulta ser, en este caso concreto, un dato determinante para, en razón a ello, denegar la aplicación de la reducción fiscal recogida en el art. 20.2, letra c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y demás normativa autonómica aplicable a ella, pues su régimen de cotización no es inconveniente para el desarrollo de funciones de dirección y gestión de las empresas

En consecuencia, está claro que se trata del supuesto más típico de transmisión de empresa familiar a los hijos y viuda del causante, siendo para este caso, el que están pensados los beneficios fiscales que favorezcan dicha transmisión evitando así el cierre del negocio familiar. En este orden, es conveniente recordar lo ya conocido suficientemente por los actores que intervienen en este proceso a propósito de la medida fiscal debatida, en el sentido de que como recoge la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016 (rec. casac 595/2015): *"El beneficio fiscal que nos ocupa responde, (...) a la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, evitando que el tratamiento fiscal de las sucesiones y donaciones que afecten a las mismas redunden, cuando siguen en funcionamiento, en una disminución de su valor. Preocupación manifestada por la propia Unión Europea, que en la recomendación 94/1069/CE de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, número 385, p. 14), puso de manifiesto la necesidad de que los Estados adoptaran una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión. Se trata, en suma, de favorecer a patrimonios empresariales que reúnan ciertos requisitos a través de los que se exterioriza su carácter "familiar"*."

Para la Sala, la interpretación final de la norma reconocedora de la reducción fiscal, no es otra que procurar la continuidad de la actividad empresarial sin que resulte impedimento para hacerlo razones tributarias consecuencia de la muerte del empresario.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA..... 27

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA 27

- Falta de acreditación por la sociedad reclamante de la inexistencia del incremento del valor.27
- Obligaciones tributarias decididas mediante sentencia.27
- Solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes por declaración de inconstitucionalidad.....27
- Efecto que produce en las liquidaciones firmes la inexistencia de incremento patrimonial.28

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

FALTA DE ACREDITACIÓN POR LA SOCIEDAD RECLAMANTE DE LA INEXISTENCIA DEL INCREMENTO DEL VALOR.

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2022.

Las pruebas aportadas por la actora consisten en singularmente en las escrituras y el informe elaborado por TINSA. Pruebas que para el Tribunal no permiten tener por acreditada la inexistencia del incremento de valor y el alcance confiscatorio de las liquidaciones practicadas.

Los criterios utilizados por la entidad de tasación y defendidos por la parte actora para calcular el valor inicial y final de los terrenos, a fin de realizar la comparación entre ambos, no se acomodan a la doctrina jurisprudencial establecida en esta materia.

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DECIDIDAS MEDIANTE SENTENCIA.

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2022.

No pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (I) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (II) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

En consecuencia, dado que la sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad reclamante frente a las liquidaciones que le fueron giradas en concepto de IIVTNU, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, alcanzó firmeza en 2014, como reconoce dicha parte en su escrito de demanda, esta argumentación no cabe.

SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS DERIVADOS DE LIQUIDACIONES FIRMES POR DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD.

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2022.

En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad

contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria.

La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida [en] que (pueden) someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios (I) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza, (II) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido, (III) no han provocado que el solicitante adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición -insólito alegato en relación con los actos de gravamen, como son comúnmente los tributarios; y (IV) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical.

EFECTO QUE PRODUCE EN LAS LIQUIDACIONES FIRMES LA INEXISTENCIA DE INCREMENTO PATRIMONIAL.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 28 de julio de 2022.

La declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria -excepción hecha de las de carácter sancionador- no constituye una circunstancia sobrevenida a tal efecto, dado que "en nuestro modelo de justicia constitucional los efectos "erga omnes" que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de carácter retroactivo ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se han producido al amparo de la norma que se entiende que es inconstitucional" (STS 1026/2017, de 8 de junio). Tal es la interpretación del art. 40.1 LOTC, que, aunque limita los efectos de la inconstitucionalidad a las sentencias firmes, es extensible el mismo régimen jurídico a los actos administrativos (STC 45/1989, de 20 de febrero). Las SSTC 54/2002, de 27 de febrero, 365/2006, de 21 de diciembre, y 161/2012, de 20 de septiembre, declaran: "El principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes".

En resumen, las liquidaciones firmes del IIVTNU dictadas en casos de falta incremento de valor de los bienes no adolecen de ningún vicio de nulidad de pleno derecho ni la STC 59/2017 constituye una circunstancia sobrevenida que ponga de manifiesto su improcedencia.

