

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



## NOVEDADES AUTONÓMICAS

### • Comunidad Valenciana

Ley 3/2023, de 13 de abril, de viviendas colaborativas de la Comunitat Valenciana.....4

### • Extremadura

DECRETO-LEY 4/2023, de 12 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes, se amplían las ayudas al acogimiento familiar, se incrementan las ayudas a los nuevos autónomos y se conceden ayudas directas a los productores de cerezas.....5

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

• RÉGIMEN FISCAL DE LOS CONTRATOS O PACTOS SUCESORIOS (A PROPÓSITO DE LA STC 62/2023, DE 24 DE MAYO).....8

### José María Utande San Juan

Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

## TEMAS FISCALES

### • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....18

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....38

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

-Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....44

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

**NOVEDADES AUTONÓMICAS.....4**

**COMUNIDAD VALENCIANA ..... 4**

Ley 3/2023, de 13 de abril, de viviendas colaborativas de la Comunitat Valenciana. .... 4

**EXTREMADURA ..... 5**

DECRETO-LEY 4/2023, de 12 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes, se amplían las ayudas al acogimiento familiar, se incrementan las ayudas a los nuevos autónomos y se conceden ayudas directas a los productores de cerezas. .... 5

## COMUNIDAD VALENCIANA

### LEY 3/2023, DE 13 DE ABRIL, DE VIVIENDAS COLABORATIVAS DE LA COMUNITAT VALENCIANA.

Disposición final tercera. Incentivos de carácter fiscal.

1. Se añade un apartado en el artículo 14 bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la cual se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, que queda redactado así:

«Séptimo. Se establece una bonificación del 99 % del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en lo sucesivo ITPAJD, sobre los siguientes hechos imponible:

- a) La adquisición, construcción, adecuación o rehabilitación del suelo, edificio o instalaciones que constituyan una vivienda colaborativa de interés social.
- b) La declaración de obra nueva del edificio o el conjunto residencial de viviendas colaborativas de interés social.
- c) Los préstamos con garantía hipotecaria destinados a la financiación de la adquisición o construcción o rehabilitación del edificio por vivienda colaborativa de interés social.
- d) Los arrendamientos exentos del impuesto sobre el valor añadido derivados de la cesión de uso a los socios de viviendas colaborativas de interés social.»

2. Se modifica la primera frase y el apartado 2.º del artículo 4.Uno.n de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, y se exige del cómputo de tenencia de la vivienda que se haya cedido a la Entidad Valenciana de Vivienda y Suelo, que queda redactado así:

«n) Por arrendamiento o pago por la cesión en uso de la vivienda habitual, sobre las cantidades satisfechas en el periodo impositivo, siempre que figure de manera separada en el recibo que se le emita por la entidad titular la parte que se corresponda con este concepto.

[...]

2.º Que, durante al menos la mitad del periodo impositivo, ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar sean titulares, de manera individual o conjuntamente, de la totalidad del pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute constituido sobre otra vivienda distante a menos de cincuenta kilómetros de la vivienda arrendada, salvo que exista una resolución administrativa o judicial que les impida su uso como residencia. No se computará como otra vivienda la que su titular ceda a la Entidad Valenciana de Vivienda y Suelo para la cesión en alquiler social cuando la persona cedente sea mayor de 65 años y pase a ser usuaria de una vivienda colaborativa, de interés social, en régimen de cesión de uso.

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

## EXTREMADURA

DECRETO-LEY 4/2023, DE 12 DE SEPTIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBAN MEDIDAS URGENTES PARA REDUCIR LA CARGA TRIBUTARIA SOPORTADA POR LOS CONTRIBUYENTES, SE AMPLÍAN LAS AYUDAS AL ACOGIMIENTO FAMILIAR, SE INCREMENTAN LAS AYUDAS A LOS NUEVOS AUTÓNOMOS Y SE CONCEDEN AYUDAS DIRECTAS A LOS PRODUCTORES DE CEREZAS.

Disposición adicional tercera. Bonificaciones y tipos de gravamen para 2024.

Durante el ejercicio 2024 se aplicarán las mismas bonificaciones en materia de tasas y precios públicos, el mismo tipo de gravamen reducido en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados para la adquisición de viviendas medias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y la misma bonificación del canon de saneamiento que se prevén en las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 6/2022, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para el año 2023.

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

**TEMAS FISCALES.....7**

- RÉGIMEN FISCAL DE LOS CONTRATOS O PACTOS SUCESORIOS  
(A PROPÓSITO DE LA STC 62/2023, DE 24 DE MAYO).....7

**José María Utande San Juan**

Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid.

Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

- I. Introducción
- II. Los contratos o pactos sucesorios en el Derecho español
- III. Régimen fiscal aplicable
  1. Situación anterior a la Ley 11/2021
  2. Modificación introducida por la Ley 11/2021
- IV. El recurso de inconstitucionalidad planteado contra la modificación
  1. Argumentos de la Xunta de Galicia
  2. Respuesta de la STC 62/2023, de 24 de mayo
  3. Voto particular
- V. Conclusión

### RÉGIMEN FISCAL DE LOS CONTRATOS O PACTOS SUCESORIOS (A PROPÓSITO DE LA STC 62/2023, DE 24 DE MAYO).

**José María Utande San Juan**

Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid.  
Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

#### I. Introducción

La figura de los contratos o pactos sucesorios es controvertida. Como es lógico, el debate se ha producido fundamentalmente en el ámbito civil, pero también se ha generado cierta controversia acerca de su tratamiento fiscal, fundamentalmente en el ISD y el IRPF.

En el presente artículo nos referiremos al régimen fiscal de los contratos o pactos sucesorios en el Derecho español, para centrarnos luego en la modificación normativa introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, y en la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) que la ha analizado, principalmente desde la óptica de los principios de capacidad económica e igualdad tributaria.

#### II. Los contratos o pactos sucesorios en el Derecho español

Es bien sabido que en España el Derecho civil no es único, sino que, junto al Código civil, coexisten Derechos civiles "forales o especiales", como los denomina el art. 149.1.8º CE al regular la distribución competencial en este campo. Dicho precepto, particularmente complejo, ha sido interpretado en diversas Sentencias del TC<sup>1</sup>.

La sucesión hereditaria y, como parte de ella, los contratos o pactos sucesorios, es uno de los ámbitos donde cabe apreciar importantes diferencias entre el Código Civil y los Derechos civiles vigentes en diversos territorios de España. Así, mientras que el Código prohíbe

la sucesión contractual y solo permite los pactos sobre la división y la partición del caudal hereditario (art. 1056 C.c.), en los Derechos civiles forales o especiales, como fruto del mayor influjo del Derecho germánico frente al romano<sup>2</sup>, los pactos se admiten como medio de ordenar en vida la sucesión hereditaria<sup>3</sup>. Tal es el caso de los Derechos civiles de Aragón<sup>4</sup>, Illes Balears<sup>5</sup>, Cataluña<sup>6</sup>, Galicia<sup>7</sup>, Navarra<sup>8</sup> y País Vasco<sup>9</sup>.

La Comisión Europea también recomienda una mayor flexibilidad a la hora de admitir la figura de los contratos o pactos sucesorios. Así puede verse en:

- 2 Como indica la resolución 9946/2012, de 14 de junio, de la DGRN, el Código civil es reflejo de la teoría romanista, que recibe por vía del Código napoleónico de 1804. Vid. a este respecto, Beluche Rincón, I. "La donación mortis causa (desde la prohibición de pactos sucesorios)". *Anuario de Derecho civil*, 3, 1999, 1.057-1.107. Sobre las teorías romanista y germánica en materia de sucesión contractual, Vid. Alonso Rodríguez, M.ª E. "La situación jurídica del instituido frente a la facultad de disposición onerosa del instituyente en el pacto sucesorio con eficacia post mortem". *Estudios de Deusto, Revista de la Universidad de Deusto*, 52(1), 2004, pp. 123-130. Acerca de la prohibición de estos pactos en el Código civil, vid. entre otros, Navas Navarro, S. "Libertad de testar versus libertad de celebrar pactos sucesorios y costes de transacción". *Anuario de Derecho civil*, 64(1), 2011, pp. 41-74 y Olmedo Castañeda, F. J. "Prohibición de los pactos sucesorios en el Derecho común: cuestionamiento de su *ratio legis*. Propuesta para su admisibilidad". *Anuario de Derecho civil*, 72(2), 2019, pp. 447-483.
- 3 Entre la abundante bibliografía sobre esta figura en general destaca Castán Vázquez, J. M. "Notas sobre la sucesión contractual en el Derecho español". *Anuario de Derecho civil*, 17(2), 1964, pp. 367-382.
- 4 Decreto legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba, con el título de «Código del Derecho Foral de Aragón», el texto refundido de las Leyes Civiles Aragonesas. Vid. Bayod López, M.ª C. "Pactos sucesorios en Aragón" en M.ª C. Gete-Alonso Calera (Dir.), *Tratado de Derecho de Sucesiones (Código Civil y normativa civil autonómica: Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco)* 2016 (pp. 1.359-1.408), Thomson Reuters. Vol. 1.

<sup>1</sup> Por todas, la STC 132/2019, de 13 de noviembre, respecto del Derecho civil de Cataluña en materia de obligaciones y contratos, y las que se citan en ella.

(i) la Recomendación de la Comisión Europea 94/1069/CE, de 7 de diciembre, de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas (art. 7); (ii) la Comunicación de la Comisión Europea 98/C 93/02, de 28 de marzo de 1998<sup>10</sup>; (iii) la Comunicación de la Comisión Europea de 14 de marzo de 2006, COM (2006) 11 final; y (iv) el Reglamento europeo de Sucesiones<sup>11</sup>, que prevé la figura de los pactos sucesorios<sup>12</sup>.

La tipología de los contratos o pactos sucesorios admitidos en los Derechos civiles forales o especiales es variada pero, en general, todos pueden reconducirse a dos categorías: (i) aquellos que tienen por fin ordenar la institución de heredero o la atribución de un legado; y (ii) los pactos llamados abdicativos o de renuncia, en los que uno de los contratantes renuncia a los derechos que puedan corresponderle en la herencia del otro. A efectos tributarios, interesa especialmente si el contrato o pacto produce efectos “de presente” (desde el momento en que se acuerda) o no.

### III. Régimen fiscal aplicable

#### 1. Situación anterior a la Ley 11/2021

La fiscalidad<sup>13</sup> de los contratos o pactos sucesorios interesa desde la perspectiva del ISD, del IRPF e incluso

del IITVNU. Su régimen fiscal viene condicionado en gran medida por la naturaleza -“mortis causa” o “inter vivos”- que se atribuya a estos negocios, cuestión sobre la que no hay acuerdo, particularmente respecto de los que producen efectos “de presente”; es decir, aquellos en que se reciben hoy ciertos bienes de una persona a cambio de renunciar a ser heredero suyo cuando fallezca.

A efectos del ISD, la adquisición de bienes y derechos en virtud de estos pactos se asimila a un título sucesorio, y así lo aclara expresamente el Reglamento del citado impuesto<sup>14</sup>. Por tanto, se le aplicarán las normas de las adquisiciones “mortis causa”, salvo en cuanto al devengo, que se producirá cuando se celebre el contrato o pacto<sup>15</sup>.

La aplicación del IRPF a la posible ganancia patrimonial producida con la transmisión de los bienes en los pactos sucesorios ha sido más conflictiva, debido a que, a diferencia del ISD, en la Ley de aquel impuesto (Ley 35/2006, de 28 de noviembre) no había una regla específica para las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los contratos o pactos sucesorios<sup>16</sup>. Durante mucho tiempo la Administración tributaria<sup>17</sup> mantuvo que las transmisiones en virtud de un pacto sucesorio debían tratarse como negocios “inter vivos”, a las que no cabía aplicar la exención de la llamada plusvalía “del muerto” prevista para las transmisiones “mortis causa” ordinarias [art. 33.3.b) de la Ley del IRPF]. Por tanto, para la AEAT y la DGT, al entregarse un bien mediante un pacto o contrato

5 Ley 7/2017, de 3 de agosto, por la que se modifica la Compilación del Derecho Civil de las Illes Balears. Vid. Cardona Guasch, O. P. y Ferrer Vanrell, M.ª P. “Los pactos sucesorios en la Compilación de Derecho civil de las Illes Balears”. En M.ª C. Gete-Alonso Calera (Dir.), *Tratado de Derecho de Sucesiones (Código Civil y normativa civil autonómica: Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco)* 2016 (pp. 1.439-1.473). Thomson Reuters. Vol. 1.

6 Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones. Vid. Pozo Carrascosa, P. del. “Pactos sucesorios en Cataluña” en M.ª C. Gete-Alonso Calera (Dir.), *Tratado de Derecho de Sucesiones (Código Civil y normativa civil autonómica: Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco)* 2016 (pp. 1.409- 1.437). Thomson Reuters. Vol. 1.

7 Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho civil de Galicia. Vid. García Rubio, M.ª P. y Herrero Oviedo, M. (2016). “Pactos sucesorios en el Código Civil y en la Ley de Derecho de Galicia” en M.ª C. Gete-Alonso Calera (Dir.), *Tratado de Derecho de Sucesiones (Código Civil y normativa civil autonómica: Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco)* 2016 (pp. 1.301-1.357). Thomson Reuters. Vol. 1.

8 Ley 1/1973, de 1 de marzo, por la que se aprueba la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra. Vid. Aizpún Tuero, R. (1945). “El pacto sucesorio en el Derecho civil navarro”. *Príncipe de Viana*, Año n.º 6, n.º 21, pp. 593-622; y Luquin Bergareche, R. “Pactos sucesorios en Navarra” en M.ª C. Gete-Alonso Calera (Dir.), *Tratado de Derecho de Sucesiones (Código Civil y normativa civil autonómica: Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco)* 2016 (pp. 1.475-1.513). Thomson Reuters. Vol. 1.

9 Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco. Vid. Imaz Zubiaur, L. “El pacto sucesorio en el País Vasco” en M.ª C. Gete-Alonso Calera (Dir.), *Tratado de Derecho de Sucesiones (Código Civil y normativa civil autonómica: Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco)* 2016 (pp. 1.515- 1.544). Thomson Reuters. Vol. 1; y Monasterio Aspiri, I. “Pactos sucesorios y sucesión intestada”. *JADO: Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, 4, 2007, pp. 127-146.

10 En la que se indica que: “Los Estados miembros que prohíben los pactos sobre la futura sucesión (Italia, Francia, Bélgica, España y Luxemburgo) deberían pensar en la posibilidad de autorizarlos, ya que esta prohibición complica innecesariamente la correcta gestión del patrimonio” [punto A.4, apartado d)]

11 Reglamento (UE) n.º 650/2012, de 4 de julio de 2012.

12 Con base en la previsión del art. 25 de dicho Reglamento, podrán otorgarlos los nacionales de otros Estados miembros que residan en alguno de los territorios de España donde se admiten.

13 En general, sobre el régimen fiscal de los contratos y pactos sucesorios puede leerse, entre otros: Aguilera Mediano, J. y Quero Chamorro, F.B. “La fiscalidad del pacto sucesorio de institución de presente”. *Revista de Derecho civil aragonés*, 24, 2018, pp. 187-197; Álvarez Barbeito, P. “La reducción de la base imponible del ISD en casos de adquisición de empresas familiares a través de pactos sucesorios con eficacia de presente”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 456, 2021 pp.1-6; y “Adquisición de empresa familiar mediante pactos sucesorios con eficacia de presente: problemática actual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. *Quincena Fiscal*, 3; Artamendi Gutiérrez, A. “Visión integral de la fiscalidad del pacto sucesorio”. *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, 42, 2016, pp. 63-70; Buades Castellá, G. “¿Estamos ante el fin de la «plusvalía del muerto» en las transmisiones derivadas de los pactos sucesorios?” *Actualidad civil*, 10, 2016; Fernández López, R.I. “Los pactos sucesorios del Derecho civil de Galicia desde la perspectiva tributaria”. *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 23(1), 2014, pp. 1-29; García Gómez, A. J. “Fiducia aragonesa e Impuesto sobre sucesiones. Un régimen tributario en conflicto permanente”. *Revista Técnica Tributaria*, 130, 2020, pp. 65-112; Merino Jara, I. “Los pactos sucesorios en las Comunidades Autónomas de régimen común (aspectos fiscales)”. *JADO: Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, 27, 2015-2016, pp. 549-559; “¿Cuándo la transmisión a título lucrativo de bienes singulares con eficacia de presente tiene la consideración de pacto sucesorio?” *Revista Fórum Fiscal*, 232, 2017; y “Nuevamente sobre pactos sucesorios”. *Revista Fórum Fiscal*, 254, 2019; San Martín Rodríguez, A. “Incidencia en el ámbito tributario de los pactos sucesorios regulados en la normativa civil territorial”. *Quincena Fiscal*, 12, 2015, pp. 69-78; y Vaquero García, A. “Implicaciones de los pactos sucesorios sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones: el caso de Galicia”. *Crónica Tributaria*, 171, 2019, pp. 195-223.

14 Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, art. 11.

15 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, art. 24.

16 Esta falta de previsión ya había sido criticada por autores como Merino Jara, I. “Consideraciones sobre la fiscalidad de los pactos sucesorios en territorio común”. *Revista Fórum Fiscal*, 231, 2017, pp. 4-6.

17 Entre otras muchas, en la consulta de la DGT V1543/2015, de 22 de mayo de 2015.

sucesorio con efecto “de presente”, el transmitente (causante) debía tributar en el IRPF por la diferencia entre el valor del bien a efectos del ISD y el valor por el que lo adquirió, igual que si lo hubiera donado.

Esta diferencia de tratamiento entre el ISD y el IRPF fue criticada por algún sector doctrinal<sup>18</sup>, que postulaba aplicar a las transmisiones en virtud de contratos o pactos sucesorios la misma regla que a las herencias “típicas”, es decir, la exención de la plusvalía. Esta fue la solución que se impuso a partir de la STS 407/2016, de 9 de febrero, que confirmaba el criterio del TSJ de Galicia<sup>19</sup>. El TS fundamentó su posición en que, a falta de una mención especial en el art. 33.3.b) de la Ley del IRPF, la exención sí era aplicable a las transmisiones en virtud de pactos sucesorios, dada su naturaleza “mortis causa”. Una vez sentado el criterio por el TS, tanto el TEAC<sup>20</sup> como la DGT<sup>21</sup> se ajustaron al mismo, reconociendo la exención en el IRPF a la plusvalía generada en las transmisiones citadas.

Recientemente, la DGT también ha negado la aplicación de la reducción del art. 20.2.c) LISD (reducción de “empresa familiar” en transmisiones “mortis causa”) a los pactos o contratos sucesorios con eficacia “de presente”, ya que no se cumple el requisito de fallecimiento del causante<sup>22</sup>. Respecto del IIVTNU, la DGT sí ha reconocido la aplicación a los pactos sucesorios con eficacia “de presente” de los beneficios fiscales previstos para las transmisiones “mortis causa” (consulta V2397/2016, de 1 de junio)

## 2. Modificación introducida por la Ley 11/2021

2.1. La Ley 11/2021 ha introducido dos modificaciones importantes en el régimen fiscal de los contratos o pactos sucesorios. Por un lado, incorpora en el ISD una mención específica a tales negocios para aplicar la regla sobre acumulación de donaciones entre sí y a la herencia (art. 30 de la Ley del ISD<sup>23</sup>). De este modo, se acumularán entre sí no solo las donaciones sino también “las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos o pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas” (inciso nuevo), producidas dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una. Asimismo, “las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos o pactos sucesorios [serán] acumulables a la sucesión que se cause

por el donante o causante a favor del donatario o sucesor mortis causa” (inciso nuevo), siempre que el plazo que medie entre la herencia y aquéllas no exceda de cuatro años. En suma, se subsana la omisión de este tipo de negocios jurídicos a efectos de la regla de acumulación.

En lo concerniente al IRPF, la Ley 11/2021 vuelve sobre la cuestión del tratamiento de las ganancias producidas en las transmisiones mediante contrato o pacto sucesorio en lo que podría interpretarse como una reacción del legislador a la STS 407/2016, de 9 de febrero, que había rectificado el criterio administrativo de gravar dichas plusvalías, exceptuándolas de la previsión del art. 33.3.b) de la Ley del IRPF. Esta modificación es la que ha generado mayor debate, que ha llegado hasta el TC, como indicaremos más adelante.

2.2. Según el preámbulo de la ley, el cambio tiene la “finalidad de que el o la adquirente de un bien a través de un contrato o pacto sucesorio se subrogue en el valor y fecha de adquisición que tenía dicho bien en el o la causante, siempre que el mismo se transmita antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento de este último si fuera anterior”. Añade que “de esta forma se impide una actualización de los valores [por mor de la exención de la “plusvalía del muerto”] y fechas de adquisición del elemento adquirido que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a otra persona o entidad por el o la titular original”.

Tanto la modificación en el ISD como en el IRPF parecen salir al paso de prácticas abusivas que podrían estarse produciendo a raíz del tratamiento fiscal más favorable de los contratos o pactos sucesorios respecto de las donaciones<sup>24</sup>. Así, en el ISD, la no acumulación de estas adquisiciones podía incentivar a que se fraccionara la herencia en varias transmisiones por la vía de contratos sucesorios previos. En cuanto al IRPF, la tesis del TS de considerar exenta la plusvalía aflorada podía fomentar que esta figura se utilizara para transmitir primero los bienes mediante un contrato sucesorio a favor del cónyuge o un pariente (a modo de testamento) que de inmediato enajenaría a un tercero con una ganancia prácticamente nula, ya que el valor de adquisición se había actualizado en virtud de la regla del art. 33.3.b) de la Ley del IRPF.

El aumento en el número de pactos o contratos sucesorios otorgados podría confirmar lo anterior. A. BEIRAS CAL<sup>25</sup> aporta datos sobre los otorgados en los últimos años, con un apreciable salto en 2016, a raíz de la STS antes citada:

18 García Novoa, C. “Problemas de aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas. Especial referencia al caso de Galicia”. *Revista Técnica Tributaria*, 94, 37-73.

19 Por todas, Sentencia de la Sala de lo C-A del TSJ de Galicia 113/2015, de 4 de marzo.

20 Por todas, resolución de 2 de marzo de 2016 (RG 2976/2015).

21 Entre otras, consulta V2493/2019, de 17 de septiembre. *Vid.* Juan Casadevall, J. de. “Pactos sucesorios y beneficios fiscales de la empresa familiar. La controvertida Consulta de la DGT de 5 de junio de 2020”. *Quincena fiscal*, 19, 2020.

22 Consultas V1788/2020, 1790/2020 y 1792/2020, todas de 5 de junio.

23 Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

24 *Vid.* Ebrat Picart, A. “Fiscalidad del pacto sucesorio catalán”. *Món jurídic: Butlletí del Col·legi d'Advocats de Barcelona*, 313, 2017, pp. 12-14.

25 <https://www.politica-fiscal.es/equipo/anton-beiras-cal/recurso-de-inconstitucionalidad-xunta-contra-articulo-36-del-irpf>

**Pactos sucesorios otorgados en Galicia**

Año	Número	Año	Número
2012	11.391	2017	27.870
2013	10.933	2018	31.092
2014	11.064	2019	33.405
2015	12.352	2020	30.154
<b>2016</b>	<b>22.968</b>	2021	42.100

Sin embargo, según el autor citado, solo una pequeña proporción de los bienes adquiridos por vía de pactos sucesorios son luego transmitidos a terceros, lo que desmentiría el supuesto uso fraudulento contra el que parece reaccionar la Ley 11/2021:

**Transmisión de inmuebles adquiridos mediante apartación en los 5 años anteriores**

Año	Número	Año	Número
2012	1.029	2017	3.780
2013	960	2018	4.511
2014	1.326	2019	4.572
2015	1.358	2020	3.299
<b>2016</b>	<b>3.340</b>	<b>2021</b>	<b>345</b>

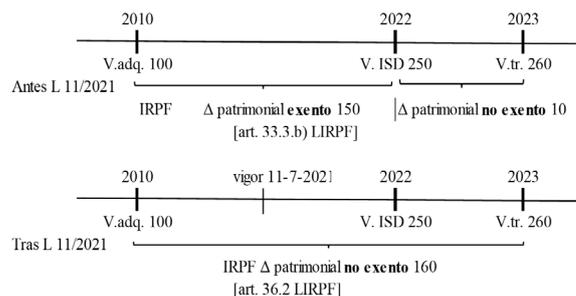
Más que el porcentaje relativo de bienes recibidos que se transmiten, puede llamar la atención el salto producido en 2016, en que aumentan un 145 por 100 respecto del año anterior, como subrayaba el abogado del Estado en el proceso constitucional entablado contra la modificación. Asimismo, destaca la caída en 2021, a raíz de la tramitación del cambio legal.

La modificación controvertida se incorpora en el art. 36 de la Ley del IRPF, que regula el cálculo de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en transmisiones a título lucrativo. El párrafo primero de dicho artículo, que no se modifica, afirma que “[c]uando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior [transmisiones a título oneroso], tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado”. A renglón seguido, la Ley 11/2021 (art. 3.3) añade un nuevo párrafo para precisar que “en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior”. El antiguo párrafo segundo, referido

a las donaciones de “empresa familiar”, pasa a ser tercero, sin ningún cambio de redacción.

La nueva regla consiste en gravar la plusvalía aflorada en las transmisiones mediante contratos o pactos sucesorios con efectos “de presente”, no siempre, sino solo cuando el beneficiario transmita los bienes antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante con quien lo celebró. En tales casos, la plusvalía tributaría en sede del adquirente, para lo cual se prevé que este se subrogue en la posición del transmitente-causante, respecto de la fecha y valor de adquisición de los bienes recibidos, cuando sea inferior al valor a efectos del ISD<sup>26</sup>. Con la regla expuesta, para el IRPF los contratos o pactos sucesorios en los que concurren las circunstancias indicadas se asimilan a las donaciones. La medida introducida en la Ley 11/2021 no es completamente nueva, pues ya se recoge en la normativa foral vasca<sup>27</sup>.

Lo siguiente ilustra cómo cambia la tributación en el IRPF:



En el ejemplo se otorga en 2022 un pacto sucesorio con efectos “de presente” mediante el cual el causante entrega al causahabiente un bien valorado en 250, cuyo valor de adquisición fue de 100. En 2023, sin que haya fallecido el causante, el causahabiente lo transmite a un tercero por 260. Antes de la Ley 11/2021, con base en el criterio fijado por el TS, toda la plusvalía aflorada en virtud del pacto sucesorio (250-100=150) quedaba exenta del IRPF. De este modo, solo tributaba la ganancia producida en sede del causahabiente (260-250=10).

Tras el cambio normativo, si el causahabiente transmite antes del fallecimiento del causante o de que haya transcurrido un plazo de 5 años desde el pacto sucesorio, la plusvalía aflorada con el pacto sucesorio (150) no queda exenta, tributando en sede del causahabiente (junto con

26 Si el valor de adquisición en sede del causante fuera superior y, por tanto, aflorara una pérdida, esta no es computable, al provenir de un negocio a título gratuito [art. 33.5.c) de la Ley del IRPF].

27 Art. 46 de las normas forales fiscales reguladoras del IRPF 13/2013, de 5 de diciembre, de Vizcaya; 33/2013, de 27 de noviembre, de Álava (en la redacción dada por la Norma Foral 18/2017, de 20 de septiembre; y 3/2014, de 17 de enero, de Guipúzcoa (en la redacción dada por la Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo).

la de 10 generada mientras él fue titular). Y ello, en virtud de la regla por la que este se subroga en el valor (100) y fecha de adquisición (2010) que tenía el causante. Así, el causahabiente debe tributar por una ganancia de 160.

El tratamiento en el ISD de la operación descrita no cambia, ya que en todo caso el causahabiente debe tributar por el bien recibido en virtud del pacto (según el valor a efectos de dicho impuesto, en este caso, 250), aunque con los beneficios fiscales (estatales y autonómicos) que procedan. En caso de que se hubieran producido otras donaciones en el plazo de 3 años o falleciera el causante en el plazo de 4 años, operarían las reglas de acumulación (modificación del art. 30 LISD).

2.3. Antes incluso de aprobarse definitivamente la medida, algunas opiniones doctrinales<sup>28</sup> ya la habían valorado críticamente. Por ejemplo, A. RIBES<sup>29</sup> considera que se ataca la esencia del pacto sucesorio como negocio jurídico "mortis causa" y pueden violentarse también los principios de igualdad y neutralidad tributarias. Además, considera que es una medida antifraude que dispensa a la Administración de toda prueba, lo que puede ser contrario a la doctrina constitucional sobre las ficciones legales, recogida en la STC 194/2000, de 19 de julio<sup>30</sup>. La Asociación Española de Asesores Fiscales también se había posicionado en contra de la reforma<sup>31</sup> con el argumento de que la renta aflorada en la transmisión y que ahora se sujeta a gravamen en el IRPF ya ha tributado en el ISD.

Estas y otras valoraciones se recogieron en algunas enmiendas formuladas al texto del proyecto de ley, cuya redacción fue modificada en su tramitación en el Senado antes de la aprobación definitiva, añadiendo el plazo de 5 años como otra circunstancia que, junto al fallecimiento del causante, excluye la tributación de la plusvalía. Esta segunda "vía de escape", por ejemplo, no está recogida en la normativa foral vasca, antes mencionada.

28 Sobre esta modificación *Vid.* Calvo Vérguez, J. "A vueltas con la fiscalidad de los pactos sucesorios", *Revista Quincena Fiscal*, marzo de 2022 nº 6; Juárez González, J. M. "Nueva regulación de los pactos sucesorios en el ISD y en el IRPF por la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal". *Carta Tributaria. Revista de Opinión* nº 79, octubre de 2021; Malvárez Pascual, L.A. "Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (I)". *Quincena Fiscal*, 3, 2021. Especialmente exhaustivo es el trabajo de Ribes Ribes, A. "Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso? Nuevo tratamiento fiscal a la luz de la reciente reforma legislativa", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 464, 2021 pp. 5-42, que hemos seguido en varios puntos.

29 Ribes Ribes, A. *op. cit.*, pp. 32-35.

30 Referida a la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, que asignaba una doble naturaleza, onerosa y gratuita, a ciertas transmisiones, estableciendo un doble gravamen por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y por el ISD.

31 Informe de 16 de noviembre de 2020, p. 37. AEDAF. Propuesta de enmiendas al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal.

## IV. El recurso de inconstitucionalidad planteado contra la modificación

### 1. Argumentos de la Xunta de Galicia

La Xunta de Galicia, una de las CCAA donde existe un Derecho civil foral o especial que admite y regula los pactos o contratos sucesorios, interpuso un recurso de inconstitucionalidad contra la modificación legal expuesta en el apartado anterior. El resto de CCAA con instituciones análogas a las que, por tanto, también afectaba el cambio legal, no impugnaron la medida.

La legitimación de la Xunta para promover el recurso se justificaba en que la modificación del art. 36 de la Ley del IRPF afectaba a su "ámbito de autonomía", tal y como exige el art. 32.2 LOTC<sup>32</sup> para que una Comunidad pueda impugnar una ley del Estado.

En síntesis, los argumentos del recurso eran los siguientes: (i) la nueva regla es contraria al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE porque quien recibe el bien mediante el pacto sucesorio tendrá que tributar en el IRPF por una capacidad económica que no es suya, sino de quien se lo entregó; tributación que se añade al ISD que habrá debido satisfacer por la adquisición, por lo que se generaría doble imposición; (ii) se instaura una auténtica ficción legal, sin posible prueba en contrario, de que todas las transmisiones de bienes recibidos mediante un pacto sucesorio que se hagan antes del fallecimiento del causante o del transcurso del plazo de cinco años tienen un fin de elusión fiscal, actuando el causahabiente como una especie de testaferra para que el causante evite tener que tributar por la ganancia patrimonial obtenida; (iii) en conexión con lo anterior, se alegaba la vulneración del principio de igualdad de los arts. 14 y 31.1 CE porque las transmisiones de bienes recibidas mediante pacto sucesorio se tratan de manera diferente, en función del momento en que se realizan; y (iv) por último, la modificación normativa infringe el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE porque se aplica a todas las transmisiones de bienes recibidos mediante pactos o contratos sucesorios con efectos "de presente" que se realicen a partir de su entrada en vigor.

Tanto A. BEIRAS<sup>33</sup> como C. GARCÍA NOVOA<sup>34</sup> anticiparon que el recurso probablemente no prosperaría. En particular, este último, aunque critica que la nueva regla

32 El art. 32.2 LOTC dispone que: "[p]ara el ejercicio del recurso de inconstitucionalidad contra las Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley del Estado que puedan afectar a su propio ámbito de autonomía, están también legitimados los órganos colegiados ejecutivos y las Asambleas de las Comunidades Autónomas, previo acuerdo adoptado al efecto".

33 *Op. cit.*

34 <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-nova/la-ley-de-prevencion-del-fraude-y-los-pactos-sucesorios-en-galicia>

se aplique con independencia del fin -fraudulento o no- de la transmisión, considera que esta objeción de técnica jurídica no tiene por qué acarrear la inconstitucionalidad de la medida. Además, constata que los pactos o contratos sucesorios que producen efectos “de presente” (caso de la apartación gallega y otros) se diferencian de las sucesiones “mortis causa” típicas, lo que puede justificar un distinto tratamiento fiscal.

## 2. Respuesta de la STC 62/2023, de 24 de mayo

2.1. La STC 62/2023, de 24 de mayo, desestima íntegramente el recurso. Comienza abordando (FJ 2) la cuestión de si la Comunidad Autónoma de Galicia tenía legitimación para recurrir la modificación del art. 36 de la Ley del IRPF, lo que dependía de que existiera una conexión material suficiente entre la norma impugnada y el ámbito de competencias de la Xunta.

En este caso, el TC recuerda que, con base en el art. 149.1.8º CE, que recoge la distribución competencial en materia de derecho civil, la Comunidad Autónoma de Galicia en virtud del art. 27.4 de su Estatuto de Autonomía<sup>35</sup> ha asumido competencias para la “[c]onservación, modificación y desarrollo de las instituciones del Derecho civil gallego”, en el que “se integran o pueden integrar, con naturalidad, posibles normas consuetudinarias” (STC 182/1992, de 16 de noviembre, FJ 3), como son las correspondientes a los “pactos sucesorios”. Ante la existencia de este punto de conexión, y con base en la interpretación amplia del art. 33.2 LOTC que viene haciendo el Tribunal<sup>36</sup>, la STC concluye que la Xunta tenía legitimación.

Desde el punto de vista contrario podría haberse argumentado que la norma impugnada se ciñe al régimen fiscal en el IRPF de la transmisión posterior de los bienes recibidos mediante contratos o pactos sucesorios, de modo que no se regulan los aspectos civiles de estos, que es a los que se circunscribe la competencia autonómica. Al respecto, no cabe duda de que, aunque las CCAA tienen ciertas competencias normativas en el IRPF<sup>37</sup>, la valoración de las ganancias patrimoniales forma parte del hecho imponible del tributo cuya regulación corresponde exclusivamente al Estado. Desde esta óptica, no habría menoscabo alguno de la competencia autonómica, más allá de que un régimen fiscal menos atractivo para las ganancias patrimoniales derivadas de este tipo de bienes incida en el mayor o menor uso de los pactos o contratos sucesorios, en este caso, en Galicia.

2.2. Despejado el óbice procesal, antes de analizar las

vulneraciones denunciadas, la STC expone el régimen jurídico de la “apartación” gallega (FJ 3). Aunque no es el único pacto o contrato sucesorio previsto en el Derecho civil de dicha Comunidad, sí es el más claramente afectado por la nueva regla, ya que en dicha institución siempre se entregan bienes con efectos de presente, mientras que otras figuras, como los pactos de mejora “podrán suponer la entrega o no de presente de los bienes” (art. 215 de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia).

Con la apartación, “quien tenga la condición de legitimario si se abriera la sucesión en el momento en que se formaliza el pacto queda excluido de modo irrevocable, por sí y su linaje, de la condición de heredero forzoso en la herencia del “apartante”, a cambio de los bienes concretos que le sean adjudicados” (art. 224 de la Ley 2/2006). Por tanto, el “apartado” recibe ahora unos bienes a cambio de los cuales acuerda renunciar a la condición de heredero forzoso. Así las cosas, en esta figura se plasma con claridad la posibilidad de que el “apartado” enajene inmediatamente los bienes recibidos, que es la operación cuya tributación en el IRPF se modifica con la nueva redacción del art. 36 de su Ley reguladora, dada por la Ley 11/2021.

2.3. La Sentencia sintetiza la doctrina constitucional sobre los principios de capacidad económica e igualdad cuya vulneración denuncia la Xunta de Galicia. Del primero, destaca la doble dimensión que presenta, como “fundamento” y como “medida” de la imposición, con cita, entre otras, de la STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 4, referida al IIVTNU. Recordemos que la primera dimensión obliga a que todos los tributos graven un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica, mientras que la segunda exige algo más: que la cuantificación de la obligación tributaria, además, se realice “de acuerdo” con dicha capacidad.

Asimismo, la Sentencia 62/2023 subraya, como hizo la citada STC 182/2021, que el legislador dispone de un amplio margen de libertad a la hora de cumplir con la exigencia de que la cuantía de los tributos se fije conforme a la capacidad económica como “medida”. Este “margen de libertad” resultará determinante para la solución desestimatoria del recurso, como también lo ha sido en otros casos recientes resueltos por el TC, por ejemplo, en la STC 67/2023, de 6 de junio, que descartó que la no aplicación de coeficientes correctores de la inflación para el cálculo de las ganancias patrimoniales en el IRPF sea contraria al principio de capacidad económica como “medida” de la imposición.

Respecto del principio de igualdad de los arts. 14 y 31.1 CE, la doctrina reiterada del TC incide en la necesidad de que los casos de contraste que se aportan sean “comparables”, sin lo cual dicho principio no se entiende vulnerado (por todas, STC 167/2016, de 6 de octubre, FJ 5).

35 Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, de Estatuto de Autonomía para Galicia.

36 Por todas, STC 48/2003, de 12 de marzo, FJ 1, con cita de la STC 199/1987, de 16 de diciembre, FJ 1.

37 Art. 46 de Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación.

Asimismo, recuerda que lo garantizado por el principio de igualdad es el derecho a no padecer discriminaciones o diferencias carentes de justificación objetiva y razonable, pero no prohíbe el tratamiento igual de supuestos desiguales, esto es, no ampara un hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato (STC 117/2006, de 24 de abril, FJ 2, y, específicamente en el ámbito tributario, STC 55/1998, de 16 de marzo, FJ 3, por ejemplo). En otras palabras, hay un derecho a la igualdad, pero no un derecho a la desigualdad, por lo que el legislador puede tratar de la misma forma situaciones distintas, sin que ello vulnere el principio de igualdad del art. 14 ni su proyección en el art. 31.1 CE.

2.4. Entrando ya en el análisis de fondo, el FJ 5 razona que:

a) No se vulnera el principio de capacidad económica como “medida” de la imposición. Frente al argumento de que la regla entraña una doble imposición, el TC recuerda, por un lado, que la capacidad económica gravada en el IRPF es la ganancia patrimonial generada en la transmisión del bien, mientras que el ISD recae sobre la adquisición de quien lo recibe. Al gravar en determinados casos la ganancia aflorada con la enajenación del bien recibido en virtud del pacto o contrato sucesorio aplica la misma regla que en las donaciones, en las que se distingue, por una parte, la ganancia para el donante (IRPF) y, por otra, la adquisición por el donatario (ISD). En todo caso, y para despejar cualquier duda, la STC recuerda que la doble imposición no está, en general, prohibida por la Constitución<sup>38</sup>.

b) Tampoco se acoge el argumento de la Xunta según el cual la regla impugnada hace tributar a quien adquiere bienes en virtud del pacto o contrato sucesorio (el “apartado”) por una capacidad económica que no es suya. La demanda anuda este efecto a que, al subrogarse dicho adquirente en el valor y en la fecha de adquisición del bien que tuviera el transmitente (el “apartante”), es aquel y no este quien tributa por la ganancia patrimonial generada hasta el momento del pacto sucesorio.

La Sentencia descarta la vulneración citando otros supuestos en que se prevén reglas similares. Sin ir más lejos, el párrafo tercero (antes segundo) del mismo art. 36 de la Ley del IRPF aplica la misma regla a las donaciones de “empresa familiar”, de forma que el donatario se

subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición. Otro tanto sucede en el impuesto sobre sociedades, respecto de las operaciones de reestructuración empresarial<sup>39</sup> y en el IIVTNU respecto de las transmisiones de inmuebles urbanos incluidas en dichas operaciones de reestructuración<sup>40</sup>.

En todos estos casos, la subrogación en el valor y fecha de adquisición del transmitente supone trasladar al adquirente la carga tributaria exigible a la ganancia que, en principio, corresponde al primero (en el ejemplo del apartado III.2, por un importe de 150). La Sentencia lo justifica por las singularidades de estas operaciones como es su carácter gratuito, en el caso que examinamos (y en las donaciones de “empresa familiar”, según prevé el párrafo tercero, antes segundo, del art. 36 de la Ley del IRPF), o la voluntad de no desincentivarlas (caso de las operaciones de reestructuración empresarial). Estas particularidades, unidas al margen de libertad en la configuración de los tributos de que dispone el legislador, como antes se ha recordado, permite que la ley pueda decidir que sea el adquirente de los bienes mediante un pacto o contrato sucesorio quien asuma la carga fiscal correspondiente a la ganancia obtenida en sede del transmitente. Al respecto, el TC recuerda, con cita de su STC 182/2021, FJ 5 B), que a la hora de concretar el principio de capacidad económica el legislador puede tener en cuenta otros intereses jurídicos dignos de protección, como puedan ser “el cumplimiento de fines de política social y económica, la lucha contra el fraude fiscal o razones de técnica tributaria”. Aunque el Tribunal no lo explicita, parece que en este caso podrían jugar motivos de “técnica tributaria” para unificar en un solo sujeto -el adquirente- la tributación en el IRPF de toda la ganancia patrimonial, tanto la producida antes como después del negocio jurídico en virtud del cual adquirió (donación, pacto sucesorio u operación de reestructuración empresarial).

c) En lo referente al principio de igualdad de los arts. 14 y 31.1 CE, la tacha que formulaba la demanda era doble. Por un lado, sostenía que el contrato o pacto sucesorio es una transmisión por causa de muerte, por lo que la ganancia patrimonial no debe tributar en el IRPF, como sucede con el resto de transmisiones “mortis causa”, en virtud del art. 33.3. b) de la Ley del IRPF. De otro, considera que se dispensa un tratamiento indiscriminado a todos los pactos o contratos sucesorios seguidos de una transmisión anterior al fallecimiento o al transcurso de 5 años, aunque no se hayan usado con finalidad “abusiva”,

38 La STC recuerda que el único supuesto de doble imposición vedado por el bloque de la constitucionalidad es el que recoge el art. 6.3 LO-FCA entre los tributos propios autonómicos y los tributos estatales y locales, por el que se prohíbe a las CCAA establecer tributos sobre hechos imponible gravados por el Estado o los entes locales. Pero dentro de cada uno de los ámbitos competenciales respectivos, en este caso por lo que se refiere al Estado, ya que tanto el IRPF como el ISD son tributos de titularidad estatal.

39 Art. 78.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora de dicho impuesto.

40 Art. 104.5, último párrafo, inciso final, del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

sino como medio de ordenación en vida de las herencias.

La Sentencia comienza con el segundo aspecto para descartarlo, con base en la doctrina que antes hemos recordado, según la cual no hay un derecho al trato desigual de situaciones desiguales. Es decir, que el legislador puede hacer abstracción de la finalidad -elusiva o no- con la que se hace el pacto o contrato sucesorio y darle un tratamiento fiscal u otro según parámetros objetivos, en este caso, el si la transmisión del bien recibido se hace después de fallecido el causante o una vez ha transcurrido un plazo de cinco años.

El recurso de la Xunta de Galicia insistía en que la norma impugnada parecía establecer una presunción "iuris et de iure" de intención elusiva en las transmisiones que se hagan antes del fallecimiento o del transcurso del plazo indicado. El TC no entra a dilucidar si la norma impugnada tiene esa naturaleza o no, pues parece considerar implícitamente que eso no sería decisivo para el juicio de constitucionalidad. La Sentencia reconoce al legislador la potestad para tratar por igual todas las transmisiones anteriores a los hitos temporales indicados, con independencia de la finalidad con la que se hayan hecho.

En cuanto a la alegada desigualdad de trato entre las transmisiones por contrato o pacto sucesorio y el resto de transmisiones por causa de muerte, argumento en el que la Xunta insiste especialmente, el TC aplica su doctrina y concluye que falla la premisa de partida, ya que ambos tipos de operaciones no son comparables. El factor diferenciador es que en el contrato o pacto sucesorio con efectos "de presente", la entrega del bien se produce ahora. Esta circunstancia es suficientemente relevante como para se le pueda dar un tratamiento fiscal distinto al de la transmisión hereditaria "típica", condicionando la exención de la plusvalía a que el bien no se transmita antes del fallecimiento o de un plazo determinado.

La Sentencia remacha lo anterior verificando que las ganancias afloradas en las transmisiones lucrativas han tenido distintos tratamientos en el IRPF, dependiendo del tipo de bien transmitido o de la naturaleza de la operación, conforme a las opciones de política tributaria del legislador de cada momento. Por ejemplo, constata que en la primera ley del IRPF<sup>41</sup> la llamada "plusvalía del muerto" sí tributaba, lo que desmiente la tesis de la demanda que parece asumir que es consustancial a dicha ganancia el quedar libre de gravamen. Como dentro de la Constitución caben diversas opciones legislativas, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF [art. 44.5 a)] exceptuó de

gravamen la "plusvalía del muerto". Por ello, concluye que, de la misma forma que el legislador puede aplicar o no una exención a las plusvalías generadas en transmisiones "mortis causa", tiene libertad para extender esa medida -o no- a operaciones análogas, como son las transmisiones realizadas mediante pactos o contratos sucesorios.

En suma, la nueva redacción del art. 36 de la Ley del IRPF singulariza a efectos de este tributo los pactos o contratos sucesorios respecto de las transmisiones "mortis causa" típicas, en razón de un argumento constitucionalmente admisible: producen efectos "de presente", por lo que no son comparables a las sucesiones "mortis causa" ordinarias o típicas. Con base en esto, la modificación legal solo excluye de gravamen la plusvalía si el bien se transmite cuando el causante ha fallecido o el bien ha permanecido en el patrimonio del "apartado" durante un plazo de cinco años. Fuera de tales supuestos, la plusvalía tributaría en el IRPF, sin que se vulnere el principio de igualdad del art. 31.1 en conexión con el art. 14 CE, dado que las situaciones de quien recibe el bien por una sucesión "mortis causa" típica y quien lo hace por un pacto sucesorio en estos términos, no son comparables.

d) La última tacha formulada contra la modificación legal era su supuesta retroactividad, debido a que era aplicable a las ganancias patrimoniales por las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a su entrada en vigor.

La STC, FJ 6, también desestima esta impugnación, con base en su doctrina reiterada en materia de retroactividad tributaria (por todas, STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11)<sup>42</sup>. El Tribunal descarta que la aplicación del nuevo régimen fiscal a las transmisiones realizadas a partir de la entrada en vigor de la Ley 11/2021, producida el 11 de julio de 2021, sea retroactiva en ningún grado. Las ganancias patrimoniales se entienden producidas en el momento en que se enajena el bien, con independencia de cuándo se hubiera adquirido<sup>43</sup>. Por tanto, aplicar la nueva normativa

42 Doctrina que se puede sintetizar en los siguientes puntos: (i) la retroactividad en materia tributaria no está prohibida con carácter general, pues el art. 9.3 CE solo prohíbe este efecto para las normas sancionadoras desfavorables o restrictivas de derechos individuales y las normas tributarias no encajan en estas categorías; (ii) no obstante, en ciertos casos, la retroactividad de una norma tributaria sí podrá ser contraria a los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de dicho precepto, dependiendo de su grado y de las circunstancias específicas de cada caso; (iii) para valorar lo anterior se ha distinguido entre la llamada retroactividad propia o auténtica, que se produce cuando la nueva norma anuda efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia Ley, caso que solo debe permitirse excepcionalmente; y (iv) la retroactividad impropia o de grado medio, en la que la modificación normativa afecta a situaciones que han comenzado a producir efectos pero aún no están concluidas, supuesto en el que la retroactividad se puede admitir con más flexibilidad, en función de una ponderación de bienes "ad casum".

43 Así lo corrobora el art. 14.1.c) de la Ley del IRPF sobre imputación temporal, según el cual las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputan al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

41 Ley 44/1978, de 8 de septiembre, art. 20.3, según el cual eran "incrementos o disminuciones de patrimonio, y como tales se computarán en la renta del transmitente, las diferencias de valor que se pongan de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa".

a las transmisiones producidas después de 11 de julio de 2021 no afecta a situaciones que ya hayan comenzado a desplegar efectos. La tesis de la comunidad autónoma recurrente -aclara el Tribunal- equivaldría a “congelar” el régimen tributario aplicable a la transmisión de un bien en función del momento en que fue adquirido<sup>44</sup>.

### 3. Voto particular

A la Sentencia del Pleno se formula un voto particular discrepante de dos magistrados para los cuales el recurso debió estimarse, por cuanto la regulación impugnada establece discriminaciones arbitrarias entre contribuyentes en situaciones iguales, sin mediar ninguna razón objetiva de diferenciación.

Los firmantes del voto no comparten la equiparación a efectos del IRPF que se efectúa en la Sentencia entre la apartación del Derecho foral gallego y la donación, con base en lo cual se justifica la diferencia de trato impositivo entre los que adquieren bienes por título de herencia a la muerte del causante y los que lo hacen por un pacto sucesorio con efecto de presente. Insisten en la naturaleza “mortis causa” del pacto, como reconoce la propia Ley reguladora del ISD. Una vez que el legislador ha optado por excluir de la base imponible del IRPF la “plusvalía del muerto”, sostienen que la modificación legislativa comporta un trato discriminatorio respecto de quienes heredan a la muerte del causante. Estos pueden vender inmediatamente el bien recibido sin tributar en el IRPF por la plusvalía generada en el causante, mientras que quienes lo obtienen en virtud de un pacto sucesorio con efecto de presente sí soportan esa carga impositiva, tanto por la plusvalía del transmitente, como por la suya propia.

Consideran que la finalidad enunciada en la Ley de prevenir el fraude fiscal en el supuesto de venta del bien adquirido antes de la muerte del causante o dentro de los cinco años del otorgamiento del contrato, con base en la cual se pretende justificar esa diferencia de trato, parte de una presunción, que no admite prueba en contrario, de que en todo caso se da una finalidad defraudatoria, sin distinguir entre los otorgantes que tuvieran dicha finalidad de ahorro fiscal y los que optan legítimamente por esta institución, de gran arraigo en el Derecho foral gallego.

Por último, entienden que la nueva regulación no respeta el principio de capacidad económica, al obligar al “apartado” a tributar por una hipotética ganancia que, de

haberse producido, habría sido obtenida por el causante, pero no por quien adquirió en virtud del pacto sucesorio, el cual debería tributar, en su caso, por la diferencia entre el valor del bien en el momento en que él lo adquirió el virtud de la apartación y el de venta, en los mismos términos en que lo hacen los herederos que transmiten el bien tras la muerte del causante. Por ello, el recurso debió estimarse, por vulneración de los arts. 14 y 31.1 CE

### V. Conclusión

El régimen fiscal de los pactos o contratos sucesorios ha venido suscitando cierta controversia, lo que se debe a que son una figura “sui generis”, a caballo entre la transmisión “inter vivos” y “mortis causa”, especialmente en el caso de la “apartación” prevista en el Derecho civil de Galicia y otros pactos similares con efectos “de presente”, que permiten al causahabiente transmitir de inmediato el bien recibido.

La modificación que ha introducido la Ley 11/2021 en la tributación por el IRPF en estos casos ha sido avalada por la STC 62/2023, de 23 de mayo, desde la perspectiva de los arts. 9.3, 14 y 31.1 CE. Aplicando la doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica e igualdad, el Tribunal ha concluido que el legislador puede legítimamente dispensar un trato distinto a las plusvalías generadas por bienes recibidos mediante contrato o pacto sucesorio con efectos de presente, cuando se transmiten antes del fallecimiento del causante o de que haya transcurrido un plazo de 5 años.

Aunque una de las razones esgrimidas por el legislador era el posible uso fraudulento de los contratos o pactos sucesorios para actualizar el valor y minimizar así la tributación en el IRPF, la STC no ha considerado esto determinante para el juicio de constitucionalidad. Con base en el amplio margen de configuración que la doctrina constitucional viene reconociendo al legislador tributario, y dada la singularidad de los contratos o pactos sucesorios con efectos de presente respecto del resto de las transmisiones “mortis causa”, el TC ha concluido que es constitucional darles un trato específico, condicionando la exención de la plusvalía a los indicados requisitos temporales.

<sup>44</sup> Se debe recordar, además, que, según reiterada doctrina constitucional [por todas, STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 13 A)] el principio de seguridad jurídica no incluye un derecho a la inalterabilidad del régimen fiscal.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....	18
IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.....	18
• Adquisición de un inmueble, subrogándose en el préstamo hipotecario del que la transmitente es titular y liberando a esta última de la deuda pendiente .....	18
• Permuta de unas acciones a cambio de una renta vitalicia que será inferior al valor de las participaciones.....	18
• Extinción del condominio, sobre dos inmuebles que se poseen en proindiviso al 50 por 100, adjudicando un inmueble a cada uno y sin que existan excesos de adjudicación, dado que el valor de cada una de las viviendas es idéntico .....	19
• Adquisición de un inmueble, por subasta de la Tesorería General de la Seguridad Social, siendo el importe de adjudicación inferior al valor de referencia del Catastro .....	19
• Cambio de titularidad de un vehículo ganancial ante la dirección general de tráfico .....	20
• Aportación, por una mercantil a una entidad holding (Newco) que se constituirá al efecto, de sus participaciones en X y Z realizándose, de forma simultánea a la constitución de la Newco.....	20
• Transmisión de activos y pasivos afectos a la actividad empresarial de parking.....	20
• Consecuencias fiscales de la transformación de sociedad civil en sociedad limitada o constitución de una nueva sociedad, en su caso.....	21
• Escisión total donde la titularidad y los porcentajes de las participaciones de las sociedades resultantes, se mantendrían inalterados respecto a los preexistentes de la sociedad escindida, con el objeto de separar las dos partes del negocio .....	21
• Fusión y escisión total posterior .....	22
• Aportación no dineraria especial, de todos los activos y pasivos correspondientes a la rama de actividad de arrendamiento de viviendas, a una sociedad limitada que posee la familia dedicada a la promoción inmobiliaria y al arrendamiento de inmuebles, entre otras actividades .....	22
• Disolución del condominio sobre una vivienda.....	22
• Cancelación de una condición resolutoria en garantía de la apertura de un local .....	23
• Liquidación de la sociedad de gananciales por divorcio notarial, adjudicando, a un cónyuge, los inmuebles que tienen en común, una vivienda con plaza de garaje aneja y una segunda plaza de garaje, ubicados todos en el mismo edificio y compensando al otro cónyuge con dinero .....	23
• Extinción de condominio, sobre 8 inmuebles que se poseen en proindiviso al 50 por 100 con su hermano y que provienen de la herencia materna y paterna, en lotes equivalentes siendo los inmuebles indivisibles .....	23
• Aportación, por una persona con discapacidad, de bienes inmobiliarios y participaciones en acciones familiares, de su patrimonio no protegido a un patrimonio protegido a su favor .....	24
• Cancelación de una prenda sin desplazamiento, de autorización administrativa de farmacia, siendo el acreedor pignoraticio un Banco, habiéndose documentado mediante póliza intervenida ante notario e inscrito en el Registro de Bienes Muebles .....	24
• Extinción de condominio con asunción de deudas sin liberación .....	24
• Inscripción en el Registro de la Propiedad de dos tipos de resoluciones administrativas dictadas por un ayuntamiento.....	25
• Persona física que junto con su cónyuge y otras dos personas físicas adquirieron de una entidad mercantil el 40,625 por ciento del pleno dominio sobre una finca urbana incluida en un proyecto de reparcelación no finalizado, con la intención de auto promover dos viviendas. En la actualidad tienen la intención de adquirir el porcentaje restante de la finca urbana a sus titulares que son personas físicas con la finalidad de vender la totalidad de la finca adquirida a un tercero.....	25
• Adquisición, por una mercantil a otra, de una serie de elementos afectos a una actividad de prestación de servicios de terapia psicológica, pedagógica y logopedia .....	26
• Adquisición de maquinaria por un ayuntamiento y posterior cesión del uso de la misma de forma gratuita o bien mediante arrendamiento mensual .....	27
• Arrendamiento, por una sociedad civil, con prestación de servicios propios de la industria hotelera, cuya prestación realizará en nombre propio como parte del arrendamiento, pero contratará a personal externo .....	27
• Escisión total proporcional de la sociedad A, en virtud de la cual dicha entidad se extinguirá vía disolución sin liquidación, con la consiguiente transmisión de la totalidad de su patrimonio social a una sociedad ya existente y a cuatro sociedades de nueva creación .....	28
• Calificación de obra como rehabilitación .....	28
• Construcción de una casa rural destinada al alquiler .....	29

• Adquisición de una nave industrial el 21 de febrero de 2020 y posteriormente, el 14 de julio de 2021, el comprador presentó la declaración censal de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores (modelo 036) .....	29
• Reversión de un aparcamiento a favor del Ayuntamiento consultante como consecuencia de la resolución anticipada de la concesión .....	30
• Aportación por una mercantil a una entidad holding (Newco) que se constituirá al efecto, sus participaciones en X y Z realizándose, de forma simultánea a la constitución de la Newco .....	31
• Transmisión de patrimonio empresarial .....	31
• Transmisión, por una entidad mercantil, de un solar a otra entidad mercantil a cambio de tres viviendas, tres garajes y tres trasteros futuros que construirá la adquirente sobre dicho suelo .....	32
• Obras de rehabilitación y ampliación en un inmueble para destinarlo a arrendamiento como casa rural sin prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera y además arrendamiento a empresa organizadora de eventos.....	32
• Transmisión de unos terrenos y de la tesorería por una sociedad a una entidad de nueva creación .....	33
• Transmisión por cada sociedad, en función de una aportación no dineraria, de activos inmobiliarios siendo, posteriormente, objeto de transmisión participaciones societarias y, finalmente, en virtud de una operación de fusión serán nuevamente objeto de transmisión los activos inmobiliarios .....	33
• Transmisión, por una Fundación que opera en el sector inmobiliario, de unos terrenos situados en un sector urbanístico en el que se encuentra constituida la correspondiente Junta de Compensación, sin haberse iniciado, materialmente, las obras de urbanización.....	33
• Autopromoción por no residentes de una vivienda en territorio español, con la intención de residir en ella .....	34
• Transmisión, por una entidad mercantil, de una parcela ubicada en un sector urbanístico en desarrollo y respecto de la cual se han pagado los gastos de urbanización correspondientes a otra entidad mercantil .....	34
• Entrega, por una persona física, de un local comercial que posee en proindiviso y que se encuentra arrendado a un tercero, siendo el arrendador la comunidad de bienes que forma dicho proindiviso, y que tiene intención de transmitir a dos personas físicas que lo adquirirán en proindiviso .....	34
• Transmisión, por un ayuntamiento, de un terreno de naturaleza urbana que se encontraba parcialmente urbanizado, por lo que completó la urbanización dotándola del servicio de alumbrado mediante la exigencia de contribuciones especiales .....	35
• Disolución de un proindiviso sobre tres fincas de naturaleza urbana, que les fueron adjudicadas por el Ayuntamiento de la localidad, por parte de un Arzobispado que es titular junto con una asociación sin ánimo de lucro.....	36
• Adquisición de un local, habiendo firmado un contrato de arrendamiento, en el año 2019, para el desarrollo de su actividad económica. El local fue construido en el año 2005 y estuvo utilizado, al menos, durante año y medio, por un arrendatario en precario .....	37
• Cesión por una comunidad autónoma de aprovechamientos forestales.....	37
<b>IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES .....</b>	<b>38</b>
• Hecho imponible: Título Sucesorio .....	38
• Depósito en una cuenta bancaria, cuya titularidad es compartida. ....	38
• Percepción de una indemnización por la declaración de incapacidad permanente total a consecuencia de la suscripción por el empleador de un seguro colectivo. La indemnización es abonada con posterioridad al fallecimiento del trabajador .....	39
• Tributación de la adquisición gratuita mortis causa o inter vivos de participaciones en una entidad alemana cuyo principal activo es un inmueble situado en España, cuando el transmitente y el adquirente residen en Alemania .....	39
• Heredero residente en España que percibe bienes situados en Francia .....	39
• Efectos del reconocimiento del grado de discapacidad del heredero .....	40
• Fallecimiento del legatario sin aceptar el legado .....	41
• Deducibilidad de las deudas tributarias derivadas del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente a la adquisición por causa de muerte de bienes inmuebles ..	41
• Ejercicio simultáneo de las funciones de administrador y gestión de los arrendamientos de inmuebles, como persona empleada a jornada completa .....	42
• Aportación por los herederos a una sociedad de los inmuebles arrendados, sobre cuya adquisición se aplicó la reducción por adquisición de empresa individual. Posterior reducción de capital de la sociedad limitada.....	42

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

#### ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE, SUBROGÁNDOSE EN EL PRÉSTAMO HIPOTECARIO DEL QUE LA TRANSMITENTE ES TITULAR Y LIBERANDO A ESTA ÚLTIMA DE LA DEUDA PENDIENTE

(Consulta DGT V1391-23 de 23/05/2023).

En el presente caso, la consultante indica en el escrito de consulta que va a adquirir un inmueble por donación, sin embargo, según se afirma, esta adquisición no se realiza a título lucrativo, sino que existe una contraprestación, ya que la consultante se va a subrogar en el préstamo hipotecario del que la transmitente es titular, liberando a esta última de la deuda pendiente. Por lo tanto, se trataría de un negocio jurídico oneroso en el que existe contraprestación, en concreto, de una adjudicación de un bien en pago de asunción de deudas que el artículo 7.2 A) del TRLITPAJD califica como transmisión patrimonial onerosa a efectos del ITPAJD.

En consecuencia, esta operación estará sujeta al ITPAJD en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y no al ISD.

Por lo que se refiere a la base imponible, de acuerdo con la información facilitada, el bien inmueble adjudicado tiene un valor de referencia inferior al valor pactado por las partes como contraprestación, es decir, el valor de la deuda pendiente que la consultante va a asumir.

Por lo tanto, en virtud de lo establecido en el artículo 10.2 del TRLITPAJD al ser el valor del bien –en este caso su valor de referencia por ser un bien inmueble– inferior al valor de la contraprestación pactada, se debe tomar como base imponible la mayor de estas magnitudes, esto es, el valor de la contraprestación integrada por el valor pendiente del préstamo hipotecario que la consultante va a asumir.

#### PERMUTA DE UNAS ACCIONES A CAMBIO DE UNA RENTA VITALICIA QUE SERÁ INFERIOR AL VALOR DE LAS PARTICIPACIONES

(Consulta DGT V1466-23 de 30/05/2023).

La operación de permuta tributará de la siguiente manera:

- Adquisición de acciones:

La adquisición de acciones por parte de los hijos estará sujeta y exenta del ITPAJD, salvo que se cumpliera lo establecido en el artículo 314 de la LMV, circunstancia sobre la que no cabe pronunciarse a la vista del escrito de consulta.

- Constitución de renta vitalicia:

La constitución de la renta vitalicia también constituye un hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por el concepto de constitución de pensión. La base imponible se obtendrá capitalizándola al interés legal del dinero y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista. Al tratarse de dos pensionistas, si la renta vitalicia es única se

calculará en función de la edad del beneficiario de menor edad (si fueran dos rentas vitalicias, habría que calcular cada una, individualmente). Serán sujetos pasivos los consultantes que reciban la pensión vitalicia, es decir, los padres.

- Falta de equivalencia entre las prestaciones:

Si en la cesión de las acciones a cambio de la renta vitalicia la base imponible de la cesión es superior a la de la pensión, tal y como ocurre en el caso planteado, la liquidación por el ITPAJD a cargo del cesionario de los bienes, se girará por el valor en que ambas bases coincidan y por la diferencia se le practicará otra liquidación por el concepto de donación.

En casos como el planteado en el escrito de consulta, en el que la donación no es pura sino que se impone un gravamen al donatario como es la constitución y pago de la renta vitalicia por importe inferior al valor de mercado de las participaciones, el artículo 29 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones refrenda lo establecido anteriormente, al recoger que, en tal caso tributarán "por el mismo concepto", es decir, como donación, "solamente por la diferencia". En consecuencia, la tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, por consiguiente, la reducción a que se refiere el artículo 20.6 de la misma ley girará exclusivamente sobre el valor en que la donación exceda del que corresponda a la renta vitalicia.

En relación con este impuesto y tal y como ha señalado esta Dirección General tanto en la Resolución 2/1999 como en reiteradas consultas, no afectaría al mantenimiento del derecho a la reducción la aportación de las participaciones a sociedades de nueva creación o preexistentes siempre que se mantenga el valor de adquisición y se cumplan los demás requisitos previstos en dicho artículo y apartado.

.....

**EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO, SOBRE DOS INMUEBLES QUE SE POSEEN EN PROINDIVISO AL 50 POR 100, ADJUDICANDO UN INMUEBLE A CADA UNO Y SIN QUE EXISTAN EXCESOS DE ADJUDICACIÓN, DADO QUE EL VALOR DE CADA UNA DE LAS VIVIENDAS ES IDÉNTICO**

(Consulta DGT V1625-23 de 08/06/2023).

.....

En el caso planteado, de la escueta descripción de los hechos parece que existen tantas comunidades de bienes como inmuebles tienen en común, por lo que si para poder disolver cada comunidad se adjudica un inmueble a un comunero al 100 por 100, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, aunque la compensación no sea en dinero, sino en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, no tributan por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

La base imponible en la disolución de cada comunidad será la parte en el valor del inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el otro comunero. Será sujeto pasivo en la disolución de cada comunidad el comunero que se adjudica el inmueble.

.....

**ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE, POR SUBASTA DE LA TESORERÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL, SIENDO EL IMPORTE DE ADJUDICACIÓN INFERIOR AL VALOR DE REFERENCIA DEL CATASTRO**

(Consulta DGT V1867-23 de 27/06/2023).

.....

La nueva redacción del artículo 10 del TRLITPAJD ha reducido el ámbito de aplicación del artículo 39 del RITPAJD, ya que este no resulta directamente aplicable en el caso de transmisiones de bienes inmuebles realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa.

En las transmisiones de bienes inmuebles que tengan el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, la base imponible se determinará conforme a lo dispuesto en el artículo 10.2 del TRLITPAJD, por lo que será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto, salvo que el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos sean superiores a su valor de referencia, en cuyo caso se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

En el caso de que no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro ha de acudir a la regla general, conforme a la cual la base imponible será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor

declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado. En este caso, en la determinación de la base imponible sí será aplicable lo dispuesto en el artículo 39 del RITPAJD, conforme al cual el valor de adquisición del inmueble tendrá la consideración de valor de mercado.

Por último, el plazo para la presentación de la autoliquidación empezará a contar desde el momento en que se entregue al adjudicatario el certificado de adjudicación.

## CAMBIO DE TITULARIDAD DE UN VEHÍCULO GANANCIAL ANTE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRÁFICO

(Consulta DGT V1902-23 de 30/06/2023).

Se consulta sobre el cambio de titularidad del coche que está a nombre de su mujer poniéndolo a su nombre, habiendo sido adquirido constante la sociedad de gananciales con dinero ganancial y que va a seguir siendo usado por ambos cónyuges.

La operación planteada no quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en ninguna de sus tres modalidades: no estará sujeta en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, ya que no se trata de ninguna transmisión, el vehículo va a seguir perteneciendo a la sociedad conyugal; claramente no es una operación societaria y tampoco quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, ya que no va a haber ninguna escritura pública, y aunque la hubiera, no sería un acto inscribible en ningún Registro.

Por otra parte, tampoco quedará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el mismo motivo, ya que no existe ningún tipo de transmisión y no va a existir ningún tipo de incremento patrimonial para el consultante.

Por lo tanto, el cambio de titularidad no queda sujeto ni al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En caso de que la Dirección General de Tráfico exija la liquidación del ITPAJD para efectuar el cambio de la titularidad, se sugiere la posibilidad de presentar el modelo 600 marcando la casilla de "no sujeto".

## APORTACIÓN, POR UNA MERCANTIL A UNA ENTIDAD HOLDING (NEWCO) QUE SE CONSTITUIRÁ AL EFECTO, DE SUS PARTICIPACIONES EN X Y Z REALIZÁNDOSE, DE FORMA SIMULTÁNEA A LA CONSTITUCIÓN DE LA NEWCO

(Consulta V1257-23 de 12/05/2023).

A partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS (actualmente, artículos 76 y 87 de la LIS) tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto.

Ahora bien, la no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto, transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido, anteriormente transcrito.

Por lo tanto, al tener las operaciones descritas la consideración de operaciones de reestructuración, estarán no sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exentas de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

## TRANSMISIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS AFECTOS A LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL DE PARKING

(Consulta DGT V1330-23 de 18/05/2023).

Se consulta sobre la transmisión de activos y pasivos afectos a la actividad empresarial de parking a una sociedad existente o de nueva creación, escindida, que será también propiedad al cien por cien de la entidad X, la socia única de la entidad consultante, reduciendo en esta última su capital social y reservas en el valor de la rama de actividad escindida (actividad de parking).

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

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

## CONSECUENCIAS FISCALES DE LA TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDAD CIVIL EN SOCIEDAD LIMITADA O COSTITUCIÓN DE UNA NUEVA SOCIEDAD, EN SU CASO

(Consulta DGT V1351-23 de 22/05/2023).

Se consulta sobre dos alternativas: transformación de la sociedad civil consultante preexistente en una nueva sociedad de responsabilidad limitada o inmediata constitución de una nueva sociedad de responsabilidad limitada aportando en ese momento los socios de la extinta sociedad civil los bienes inmuebles, afectos a la actividad económica desarrollada por la extinta sociedad civil, a la nueva sociedad de responsabilidad limitada.

A partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS (actualmente, artículos 76 y 87 de la LIS) tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto.

Ahora bien, la no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto, transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido, anteriormente transcrito.

Respecto a la alternativa a), transformación de la sociedad civil consultante preexistente en una nueva sociedad de responsabilidad limitada al amparo de lo dispuesto en la Ley de Sociedades de Capital, aportando en ese momento los bienes inmuebles propiedad de los socios de la sociedad civil a la nueva sociedad de responsabilidad limitada, pasando ésta última a ser titular del pleno dominio de los bienes inmuebles aportados a partir de ese momento, solo es operación de reestructuración por la aportación que realice el socio persona jurídica y no por la aportación que realicen los socios personas físicas, por lo tanto, la aportación del socio persona jurídica no resultará sujeta a la modalidad de operaciones societarias y quedará exenta de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y de la modalidad de actos jurídicos documentados.

Respecto a la aportación que realicen los socios personas físicas, al no ser operación de reestructuración, resultará sujeta a la modalidad de operaciones societarias, pero quedará exenta por aplicación del artículo 45.I.B) 11.

Respecto a la alternativa b), inmediata constitución de una nueva sociedad de responsabilidad limitada aportando en ese momento los socios de la extinta sociedad civil los bienes inmuebles afectos a la actividad económica desarrollada por la extinta sociedad civil a la nueva sociedad de responsabilidad limitada, que pasaría a ser la titular del pleno dominio de dichos bienes inmuebles, al no tratarse de una operación de reestructuración en ningún caso, la operación quedaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias, pero entraría en juego la exención prevista en el artículo 45.I.B) 11 del TRLITPAJD.

## ESCISIÓN TOTAL DONDE LA TITULARIDAD Y LOS PORCENTAJES DE LAS PARTICIPACIONES DE LAS SOCIEDADES RESULTANTES, SE MANTENDRÍAN INALTERADOS RESPECTO A LOS PREEXISTENTES DE LA SOCIEDAD ESCINDIDA, CON EL OBJETO DE SEPARAR LAS DOS PARTES DEL NEGOCIO

(consulta DGT V1387-23 de 23/05/2023).

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

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

## FUSIÓN Y ESCISIÓN TOTAL POSTERIOR

(Consulta DGT V1557-23 de 06/06/2023)

No concurre el primero de los requisitos para la aplicación del artículo 314 del TRLMV, pues no se produce transmisión de valores, sino la transmisión de la totalidad del patrimonio de la sociedad escindida a las tres nuevas sociedades, que, en contraprestación, entregarán a los socios de aquella una participación en su capital, lo que constituye una operación propia del mercado primario y no del mercado secundario, por lo que, en tal caso, la referida operación no quedaría sometida al artículo 314 del TRLMV.

Por tanto, la operación de fusión y la posterior escisión total descritas estarían no sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

## APORTACIÓN NO DINERARIA ESPECIAL, DE TODOS LOS ACTIVOS Y PASIVOS CORRESPONDIENTES A LA RAMA DE ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS, A UNA SOCIEDAD LIMITADA QUE POSEE LA FAMILIA DEDICADA A LA PROMOCIÓN INMOBILIARIA Y AL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES, ENTRE OTRAS ACTIVIDADES

(Consulta DGT V1774-23 de 20/06/2023)

Dado que la operación proyectada no tiene la consideración de operación de reestructuración, no cabe la aplicación del supuesto de no sujeción a la modalidad de operaciones societarias recogido en el artículo 19.2.1º del TRLITPAJD.

La aportación de rama de actividad, en caso de constitución de sociedad o aumento de su capital, es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD (art. 19.1.1º TRLITPAJD), pero exenta de tributación en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.B.11.

La sujeción de dicha operación por la modalidad de operaciones societarias, aun estando exenta, excluye la sujeción de la referida operación tanto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas como a la cuota variable del documento notarial de la modalidad de actos jurídicos documentados, en virtud de las incompatibilidades establecidas entre la modalidad de operaciones societarias y las otras dos modalidades del Impuesto, en los artículos 1.2 y 31.2 del TRLITPAJD, exigiéndose en este último, como uno de los requisitos para su aplicación, que el contenido de la escritura o acta notarial, además de tener contenido valuable y ser inscribible en el Registro Mercantil, de la Propiedad o de la Propiedad Industrial, no esté sujeto a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1, es decir, por transmisiones patrimoniales onerosas o, como sucede en el presente caso, por operación societaria.

## DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE UNA VIVIENDA

(consulta DGT V1337-23 de 18/05/2023)

En el caso planteado, de la escueta descripción de los hechos parece que existen tantas comunidades de bienes como inmuebles tienen en común.

De hecho, el consultante solamente va a participar en una comunidad, en la otra comunidad van a participar sus tíos y su madre.

En la disolución de dicha comunidad no se va a dar un exceso de adjudicación tributable, ya que en la disolución de dicha comunidad el exceso de adjudicación se refiere a un bien indivisible y se va a compensar con dinero, por lo que tributará únicamente por la modalidad de actos jurídicos documentados.

La base imponible será la parte en el valor del inmueble correspondiente a los comuneros cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que será adquirida por el consultante. Será sujeto pasivo el consultante.

**CANCELACIÓN DE UNA CONDICIÓN RESOLUTORIA EN GARANTÍA DE LA APERTURA DE UN LOCAL**

(Consulta DGT V1353-23 de 22/05/2023).

Si fuera necesario realizar un documento notarial, escritura o acta para cancelar la condición resolutoria, circunstancia que no puede determinar este Centro Directivo por exceder de las competencias del mismo, el documento público quedaría sujeto a la cuota variable del documento notarial de la modalidad actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante ITPAJD–, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD. La base imponible estaría constituida por el valor declarado, sin perjuicio de la posible comprobación administrativa, tal y como establece el artículo 30 del TRLITPAJD y sería sujeto pasivo la persona o personas que instaran el documento notarial.

Por el contrario, si la cancelación de la condición resolutoria se hiciera mediante un documento privado o instancia dirigida al Registrador de la Propiedad, no originaría tributación alguna por el ITPAJD por cuyo concepto tributan tan solo los documentos notariales, escrituras, actas y testimonios, en los términos que establece el artículo 31 del TRLITPAJD, por lo que, tratándose de un documento privado, faltaría el presupuesto de hecho básico que determina la sujeción por esta modalidad.

**LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES POR DIVORCIO NOTARIAL, ADJUDICANDO, A UN CÓNYUGE, LOS INMUEBLES QUE TIENEN EN COMÚN, UNA VIVIENDA CON PLAZA DE GARAJE ANEJA Y UNA SEGUNDA PLAZA DE GARAJE, UBICADOS TODOS EN EL MISMO EDIFICIO Y COMPENSANDO AL OTRO CÓNYUGE CON DINERO**

(Consulta DGT V1392-23 de 23/05/2023).

En el supuesto planteado se trata de una única comunidad de bienes, la sociedad de gananciales, cuya disolución deberá tributar por actos jurídicos documentados, aunque resultará exenta en función del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

Si los tres inmuebles constituyesen una unidad a efectos registrales, ya sea por constituir dichos bienes una única finca registral, vivienda con un anexo inseparable, o porque siendo fincas independientes estuvieran vinculadas registralmente en cuanto a su transmisibilidad (vinculación ob rem), se consideraría que son indivisibles o desmerecen mucho con su división y no se darían excesos de adjudicación, por lo que no tributarían por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

En caso de no ser así, el exceso de adjudicación sería evidente, ya que se podrían haber hecho dos lotes lo más equilibrados posibles y dicho exceso tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Cabe destacar que la exención expuesta sólo resulta aplicable a las adjudicaciones de bienes y derechos referentes a la disolución de la sociedad de gananciales, pero no se extiende a los excesos de adjudicación sujetos al impuesto, que deberán tributar sin exención ni beneficio fiscal alguno.

**EXTINCIÓN DE CONDOMINIO, SOBRE 8 INMUEBLES QUE SE POSEEN EN PROINDIVISO AL 50 POR 100 CON SU HERMANO Y QUE PROVIENEN DE LA HERENCIA MATERNA Y PATERNA, EN LOTES EQUIVALENTES SIENDO LOS INMUEBLES INDIVISIBLES**

(Consulta DGT V1612-23 de 07/06/2023).

En el caso planteado, de la escueta descripción de los hechos parece que existen tantas comunidades de bienes como inmuebles tienen en común, por lo que si para poder disolver cada comunidad se adjudica un inmueble a un comunero al 100 por 100, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, aunque la

compensación no sea en dinero sino en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, no tributan por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino por la de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

La base imponible en la disolución de cada comunidad será la parte en el valor del inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el consultante. Será sujeto pasivo en la disolución de cada comunidad el comunero que se adjudica el inmueble.

## APORTACIÓN, POR UNA PERSONA CON DISCAPACIDAD, DE BIENES INMOBILIARIOS Y PARTICIPACIONES EN ACCIONES FAMILIARES, DE SU PATRIMONIO NO PROTEGIDO A UN PATRIMONIO PROTEGIDO A SU FAVOR

(Consulta DGT V1619-23 de 07/06/2023).

No tendrá ninguna repercusión fiscal al no tener personalidad jurídica propia dicho patrimonio protegido, y ser el titular de los bienes el mismo sujeto pasivo, con independencia de que los bienes se encuentren dentro de su patrimonio protegido o de su patrimonio no protegido.

En el mismo sentido, esta operación no dará lugar a ninguna transmisión onerosa o lucrativa susceptible de tributar en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante, ITPAJD– o en Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –en adelante, ISD–, así como en cualquier otro impuesto derivado de una transmisión, ya que los bienes no salen del patrimonio del consultante, no cambian de titularidad.

Ahora bien, la inexistencia de transmisión y la consiguiente no sujeción a los mencionados impuestos determina la sujeción de la escritura pública de constitución de patrimonio protegido a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

No obstante, el artículo 45.I.B.21 del TRLITPAJD establece una exención para los hechos imposables que surjan con motivo de las aportaciones que se hagan a los patrimonios protegidos. Por lo tanto, la escritura pública de constitución del patrimonio protegido en la que se aportan al mismo los bienes propiedad de la consultante, de quedar sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales (cuota gradual), podrá beneficiarse de la mencionada exención.

## CANCELACIÓN DE UNA PRENDA SIN DESPLAZAMIENTO, DE AUTORIZACIÓN ADMINISTRATIVA DE FARMACIA, SIENDO EL ACREEDOR PIGNORATICO UN BANCO, HABIÉNDOSE DOCUMENTADO MEDIANTE PÓLIZA INTERVENIDA ANTE NOTARIO E INSCRITO EN EL REGISTRO DE BIENES MUEBLES

(Consulta DGT V1622-23 de 07/06/2023)

En diciembre de 2019 constituyó prenda sin desplazamiento de autorización administrativa de farmacia el deudor pignorante era el consultante y el acreedor pignoraticio un Banco. Dicha operación fue documentada mediante póliza intervenida ante notario y se inscribió en el Registro de Bienes Muebles. Dado que el documento era una póliza intervenida ante notario no tributó en AJD. Actualmente es de su interés cancelar dicha prenda, el banco alega no disponer de pólizas de cancelación y la operación tendría que documentarse mediante escritura notaria.

La escritura de cancelación de prenda mobiliaria estará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, por cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD al cumplir todos los requisitos del mismo: ser una escritura pública, ser valuable, ser inscribible en el Registro de Bienes Muebles, y no estar sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de operaciones societarias del ITPAJD. Será sujeto pasivo el consultante, al ser la persona que inste la escritura.

## EXTINCIÓN DE CONDOMINIO CON ASUNCIÓN DE DEUDAS SIN LIBERACIÓN

(Consulta DGT V1696-23 de 13/06/2023).

Se consulta sobre la extinción del condominio, que ambos ostentan sobre un inmueble, que se valora en 148.088,58 euros a efectos de esta operación, adjudicándose el consultante el pleno dominio del inmueble y asumiendo la deuda pendiente del préstamo hipotecario -74.044,29 euros- como pago a la copropietaria, sin que en ningún momento se libere

a esta, ya que el acreedor ha comunicado a las partes su intención de no comparecer, ni de liberar a la otra copropietaria.

En el caso planteado se va a disolver la comunidad que existe sobre un inmueble, el consultante se lo va a adjudicar y va a compensar con dinero a la otra comunera. En nada afecta que el pago de las cuotas de la otra comunera se realice al contado o a plazos, por lo que el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y la operación quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, cuyo base imponible se deberá determinar según lo establecido en el artículo 30 del TRLITPAJD por la parte que el consultante adquiere.

La Sentencia del Tribunal Supremo 521-20 se refiere a un supuesto de liberación en escritura pública del codeudor de un préstamo hipotecario con ocasión de la disolución del condominio sobre un inmueble. En este supuesto, el Tribunal Supremo ha determinado que se produce una redistribución de la responsabilidad hipotecaria. Por el contrario, en el supuesto objeto de consulta no se produce una redistribución de la responsabilidad hipotecaria entre los dos codeudores fruto de una disolución de condominio. A diferencia del supuesto enjuiciado en la sentencia 521-2020, en el que se realizaron varias operaciones –extinción de condominio y posterior liberación del codeudor (de hecho, se formalizaron dos escrituras públicas)–, en el que ahora se analiza existe una única operación, la disolución del condominio. En este supuesto, la hipoteca permanece inalterada sobre el mismo inmueble y en los mismos términos; no va a haber liberación de codeudor. En consecuencia, al no haber liberación del otro codeudor, la escritura no estará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados por dicho concepto.

.....

**INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD DE DOS TIPOS DE RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DICTADAS POR UN AYUNTAMIENTO**

(Consulta V1816-23 de 21/06/2023).

.....

La resolución administrativa dictada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28.4 c) del texto refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana, supone la inscripción en el Registro de la Propiedad mediante una nota marginal en la inscripción de la declaración de obra nueva, por lo que no se trata de una anotación preventiva, no concurriendo el primero de los requisitos necesarios para que tenga lugar el hecho imponible previsto en el artículo 40.2 del TRLITPAJD. Asimismo, la inscripción vendrá instada de oficio por la propia administración, no concurriendo el último de los requisitos previstos en el artículo 40.2 del TRLITPAJD, necesario para la sujeción al impuesto.

Por otro lado, la resolución administrativa prevista en el artículo 257.2 c) del texto refundido de la Ley de Ordenación del territorio, urbanismo y paisaje, accede al Registro de la Propiedad mediante una anotación en los términos que establezca la normativa registral. Por lo tanto, no se especifica que esta anotación sea preventiva, no concurriendo el primero de los requisitos necesarios para la realización del hecho imponible previsto en el artículo 40.2 del TRLITPAJD. Asimismo, su inscripción vendrá instada de oficio por la administración competente, en este caso el ayuntamiento, que debe acordar la anotación de la resolución en el registro.

Por lo tanto, al no quedar sujetas al impuesto no será necesario que conste la presentación ante la Administración Tributaria competente de la autoliquidación correspondiente para que estas resoluciones sean admitidas en el Registro de la Propiedad, pues el artículo 54 del TRLITPAJD únicamente recoge esta obligación formal para los actos o contratos sujetos al impuesto.

.....

**PERSONA FÍSICA QUE JUNTO CON SU CÓNYUGE Y OTRAS DOS PERSONAS FÍSICAS ADQUIRIERON DE UNA ENTIDAD MERCANTIL EL 40,625 POR CIENTO DEL PLENO DOMINIO SOBRE UNA FINCA URBANA INCLUIDA EN UN PROYECTO DE REPARCELACIÓN NO FINALIZADO, CON LA INTENCIÓN DE AUTO PROMOVER DOS VIVIENDAS. EN LA ACTUALIDAD TIENEN LA INTENCIÓN DE ADQUIRIR EL PORCENTAJE RESTANTE DE LA FINCA URBANA A SUS TITULARES QUE SON PERSONAS FÍSICAS CON LA FINALIDAD DE VENDER LA TOTALIDAD DE LA FINCA ADQUIRIDA A UN TERCERO.**

(Consulta DGT V1108-23 de 04/05/2023).

.....

Se consulta sobre persona física que junto con su cónyuge y otras dos personas físicas adquirieron de una entidad mercantil el 40,625 por ciento del pleno dominio sobre una finca urbana incluida en un proyecto de reparcelación no finalizado, con la intención de auto promover dos viviendas. En la actualidad tienen la intención de adquirir el porcentaje restante de la finca urbana a sus titulares que son personas físicas con la finalidad de vender la totalidad de la finca adquirida a un tercero. En el caso de que, sin encontrarse inicialmente destinado a su venta, cesión o adjudicación, posteriormente se pro-

duzca la venta del terreno, esta entrega no se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, pues el vendedor no ostentaba la condición de sujeto pasivo y la parcela no se encontraba afecta a ninguna actividad empresarial o profesional. Y ello aún cuando la junta de compensación les efectúe las correspondientes derramas pendientes derivadas del proyecto de reparcelación en curso.

Respecto de la intención de compra del porcentaje restante del proyecto de reparcelación, tal y como figura en la certificación de la correspondiente Junta de compensación, dicho porcentaje corresponde a titulares personas físicas.

No obstante, si estos titulares personas físicas transmitentes han llevado a cabo la urbanización de su terreno, asumiendo los costes de urbanización, con la intención de vender o ceder por cualquier título a terceros el solar resultante de la actuación urbanística, aquellos tendrán la consideración de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido estando la posterior entrega de dicho solar sujeta y no exenta del mencionado tributo; y por tanto la consultante y demás adquirentes deberán soportar el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente.

En caso contrario, si el vendedor no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el sentido anteriormente señalado, la venta del terreno no estaría sujeta a dicho tributo, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados.

A estos efectos, debe señalarse que el hecho de que la persona física transmitente nunca se dedujese las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en las obras de urbanización del terreno objeto de consulta podría constituir un indicio de que no actuaba como empresario o profesional a efectos del Impuesto, en relación con su participación en la referida urbanización del terreno.

Por otra parte, respecto a la posibilidad de una venta posterior de la totalidad de la finca a un tercero y si los transmitentes podrían repercutir al nuevo comprador las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en las adquisiciones previas, a falta de otros elementos de prueba, parece deducirse que tanto, la adquisición inicial como la que es objeto de consulta se efectúan por los consultantes sin que hayan adquirido la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En estas circunstancias, la posterior entrega del terreno no se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de que la junta de compensación les repercuta el Impuesto sobre el Valor Añadido con ocasión del cobro de las correspondientes derramas derivadas del proyecto de reparcelación en curso.

En este caso, no será deducible por los consultantes cuota alguna del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las compraventas previas y las obras de urbanización, al no tener la condición de empresario o profesional actuando como tal, ni de sujetos pasivos del Impuesto.

.....  
**ADQUISICIÓN, POR UNA MERCANTIL A OTRA, DE UNA SERIE DE ELEMENTOS AFECTOS A UNA ACTIVIDAD DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE TERAPIA PSICOLÓGICA, PEDAGÓGICA Y LOGOPEDIA**  
 .....

(Consulta DGT V1115-23 de 04/05/2023).

De la información contenida en su escrito, van a ser objeto de adquisición por la entidad consultante, tanto el derecho al uso de la marca comercial de psicología, pedagogía y logopedia de la entidad transmitente como la documentación comercial, soporte informático y dominios web, fondo de comercio, subrogación en los contratos de arrendamiento de locales, y subrogación en contratos de colaboradores externos y de un contrato de trabajo activo.

En estas circunstancias, la referida transmisión que se va a poner de manifiesto como consecuencia de la operación objeto de consulta constituye una unidad económica autónoma en los términos establecidos en los apartados anteriores de esta contestación al verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

En consecuencia, y a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

## ADQUISICIÓN DE MAQUINARIA POR UN AYUNTAMIENTO Y POSTERIOR CESIÓN DEL USO DE LA MISMA DE FORMA GRATUITA O BIEN MEDIANTE ARRENDAMIENTO MENSUAL

(Consulta DGT V1118-23 de 04/05/2023).

Se consulta sobre la adquisición, por un ayuntamiento a una entidad mercantil con la que tenía suscrito un contrato para la prestación del servicio de recogida de residuos, de parte de la maquinaria que la entidad concesionaria adquirió y utilizó en la prestación del servicio para adscribirla a dicho servicio y, una vez licitado de nuevo el referido servicio, cesión del uso de la misma al nuevo adjudicatario bien de forma gratuita, bien mediante arrendamiento mensual.

El apartado dos, de este artículo 5 de la Ley 37/1992, establece que: “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al Ayuntamiento consultante y a la entidad adjudicataria que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En ese caso, 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otro lado, la adquisición de la maquinaria objeto de consulta por parte del consultante tendrá la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y se encontrará sujeta y no exenta del mismo.

Asimismo, el arrendamiento de la maquinaria que pudiera realizar el consultante a favor de la nueva entidad que resulte adjudicataria del servicio de recogida de residuos se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y deberá tributar al tipo general del mismo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 90 de la Ley 37/1992.

La cesión de uso gratuita de la maquinaria por parte del consultante se encontrará también sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, si la adjudicación de la prestación del servicio objeto de consulta se realizase mediante concesión, cabría plantearse si podría resultar aplicable a la prestación de servicios consistente en la cesión del derecho de uso de la maquinaria para la prestación del servicio público de recogida de residuos sólidos urbanos, el supuesto de no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido previsto para el otorgamiento de concesiones y autorizaciones administrativas en el número 9º del artículo 7 de la Ley 37/1992

## ARRENDAMIENTO, POR UNA SOCIEDAD CIVIL, CON PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROPIOS DE LA INDUSTRIA HOTELERA, CUYA PRESTACIÓN REALIZARÁ EN NOMBRE PROPIO COMO PARTE DEL ARRENDAMIENTO, PERO CONTRATARÁ A PERSONAL EXTERNO

(Consulta DGT V1121-23 de 04/05/2023).

Las sociedades civiles tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En ese caso, 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.

Por último, están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los arrendamientos de viviendas completas o por habitaciones en los que el arrendador se obliga a prestar los servicios propios de la industria hotelera.

**ESCISIÓN TOTAL PROPORCIONAL DE LA SOCIEDAD A, EN VIRTUD DE LA CUAL DICHA ENTIDAD SE EXTINGUIRÁ VÍA DISOLUCIÓN SIN LIQUIDACIÓN, CON LA CONSIGUIENTE TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DE SU PATRIMONIO SOCIAL A UNA SOCIEDAD YA EXISTENTE Y A CUATRO SOCIEDADES DE NUEVA CREACIÓN**

(Consulta DGT V1140-23 de 05/05/2023).

De la información aportada, parece deducirse que tanto la actividad de producción de energía fotovoltaica como la de arrendamiento de inmuebles se transmitirían acompañadas de la estructura organizativa de factores producción, materiales y humanos, en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determinan la no sujeción al Impuesto.

En consecuencia, de ser así, y a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta no estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que se cumplan los requisitos citados anteriormente.

En otro caso, tratándose de una mera cesión de bienes, las transmisiones anteriores objeto de consulta estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

Con independencia de lo anterior, la transmisión del terreno objeto de consulta que se realiza de forma independiente tendrá la consideración de una mera cesión de bienes, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

Por lo que dicha transmisión estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, en caso de no resultar de aplicación el artículo 7.1º de la Ley del Impuesto, quedarán sujetas al Impuesto las operaciones objeto de consulta. Así como, en la medida que vayan a ser objeto de transmisión bienes inmuebles que constituyen terrenos y edificaciones a efectos del Impuesto pudiera ser aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º y 22º de la Ley 37/1992.

**CALIFICACIÓN DE OBRA COMO REHABILITACIÓN**

(Consulta DGT V1144-23 de 05/05/2023).

Se consulta sobre la adquisición, por una persona física que desarrolla una actividad económica, de un local comercial que va a transformar en viviendas mediante la ejecución de unas obras consistentes, entre otros, en demolición de tabiques, modificación de la fachada e instalación de electricidad y fontanería para, posteriormente, destinar dicha vivienda a la venta.

De la escueta información contenida en el escrito de consulta no puede conocerse la naturaleza de las obras que van a llevarse a cabo. En este sentido, si las obras que va a realizar el consultante en el local que ha adquirido cumplen los requisitos para ser consideradas obras de rehabilitación en los términos señalados en el artículo 20.Uno.22º, B) de la Ley 37/1992, la adquisición del local comercial estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y la posterior entrega del inmueble así rehabilitado tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta del referido Impuesto.

En otro caso, si las obras a realizar en el local comercial no se califican como de rehabilitación en los términos señalados anteriormente, la entrega del local tendrá la consideración de segunda o ulterior entrega de edificaciones exenta en virtud de lo previsto en el artículo 20.Uno.22º, A) de la Ley 37/1992 y la misma quedará sujeta al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

En este sentido debe tenerse en cuenta que la posterior entrega de las viviendas después de realizadas las obras que

no se califican de rehabilitación será una segunda o ulterior entrega de edificaciones exenta del Impuesto en virtud de lo previsto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, por lo que se trataría de operaciones que, de conformidad con el artículo 94 de la citada Ley, no originarían el derecho a la deducción.

Por último, sólo en el supuesto de que las viviendas que va a transmitir el consultante dispongan en el momento de la entrega de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación legalmente expedida y, objetivamente consideradas, sean susceptibles de ser utilizadas como viviendas, la entrega tributará, en caso de resultar sujeta y no exenta, por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo reducido del 10 por ciento. En caso contrario, tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento.

### CONSTRUCCIÓN DE UNA CASA RURAL DESTINADA AL ALQUILER

(Consulta DGT V1158-23 de 05/05/2023).

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

De la información suministrada en el escrito de consulta no puede deducirse si el consultante prestará o no servicios complementarios propios de la industria hotelera.

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

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

### ADQUISICIÓN DE UNA NAVE INDUSTRIAL EL 21 DE FEBRERO DE 2020 Y POSTERIORMENTE, EL 14 DE JULIO DE 2021, EL COMPRADOR PRESENTÓ LA DECLARACIÓN CENSAL DE ALTA EN EL CENSO DE EMPRESARIOS, PROFESIONALES Y RETENEDORES (MODELO 036)

(Consulta DGT V1166-23 de 08/05/2023).

Se consulta sobre la adquisición de una nave industrial el 21 de febrero de 2020 y posteriormente, el 14 de julio de 2021, el comprador presentó la declaración censal de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores (modelo 036) para comunicar el inicio de la realización de la actividad “alquiler de locales industriales” y la aplicación del régimen general en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La entidad 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.

Según manifiesta la entidad consultante en su escrito, la entrega de la nave tendría la consideración de segunda o ulterior entrega y, en estas circunstancias, se encontraría sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, existirá la posibilidad de renunciar a dicha exención siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 20.Dos de la LIVA.

En la medida en que el adquirente (la entidad consultante) actúe como un empresario o profesional, como así parece deducirse de la información contenida en el escrito de consulta, será posible la renuncia a dicha exención conforme a lo previsto en el citado artículo 20.Dos de la LIVA.

Resultaba obligado a presentar una declaración de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores con el contenido y en el momento precisado por la normativa (letra i) del apartado 3 de la disposición adicional quinta de la LGT, artículo 5, apartados 2 y 3 del artículo 9 del RGAT; apartados 3 y 4 del artículo 9 del RGAT) en tanto en cuanto debía formar parte del mismo por la realización en territorio español de una actividad empresarial (disposición adicional quinta de la LGT, artículos 3.2.a) y 9.1 del RGAT).

- No comunicó a la Administración Tributaria el plazo previsto para el inicio de la actividad (letra i) del apartado 3 de la

disposición adicional quinta de la LGT y letra d) del apartado 3 del artículo 9 del RGAT), que se produjo en un momento anterior al alquiler de la misma, lo que constituiría el objeto de su actividad si bien sí comunicó posteriormente esta última cuando la “inició”.

A la vista de todo lo anterior, el consultante tiene obligación de rectificar la declaración censal de alta presentada el 14 de julio de 2021 con el fin de comunicar la fecha en que adquirió la nave industrial, debiéndose tener en cuenta lo que la LGT prevé al respecto en su artículo 122.1 y 3 junto con lo que recoge el RGAT en sus artículos 118 y 144 a 146:

“Artículo 122. Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas.

1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

(...)

3. Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad”.

“Artículo 118. Declaraciones complementarias y sustitutivas.

1. Tendrán la consideración de declaraciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad, en las que se incluyan nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de las anteriormente presentadas, que subsistirán en la parte no afectada.

Tendrán la consideración de declaraciones sustitutivas las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y que las reemplacen en su contenido.

(...)

3. Podrán presentarse declaraciones complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad en cumplimiento de una obligación formal”.

En caso de que, conforme a lo anteriormente señalado debiera regularizar su situación tributaria en el IVA mediante la presentación de autoliquidaciones extemporáneas resultaría de aplicación el artículo 27 de la LGT señala que:

“1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

REVERSIÓN DE UN APARCAMIENTO A FAVOR DEL AYUNTAMIENTO CONSULTANTE COMO CONSECUENCIA DE LA RESOLUCIÓN ANTICIPADA DE LA CONCESIÓN

(Consulta DGT V1169-23 de 08/05/2023).

Dará lugar a una entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, a la citada reversión le podría ser de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

En este sentido, debe señalarse que la referida entrega tendría la consideración de segunda entrega de edificación ya que dicho aparcamiento, según parece deducirse del escrito de consulta habría sido objeto de utilización ininterrumpida por un plazo igual o superior a dos años por parte de la entidad concesionaria, por lo que dicha entrega estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, en aplicación de lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la exención en los términos previstos en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

Cumplidos los requisitos establecidos al efecto en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, que determina la renuncia a la exención del Impuesto, la transmisión del inmueble objeto de consulta estará sujeta y no exenta del Impuesto, siendo sujeto pasivo el adquirente en los términos señalados, debiendo incluir en su declaración tanto el Impuesto devengado y, en su caso, el impuesto soportado que será deducible siempre que se cumplan el resto de requisitos que para el referido

ejercicio a la deducción se establecen en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992.

Por último, si el pago de la cuantía objeto de consulta que se va a producir por parte del consultante a la entidad concesionaria como consecuencia de la resolución anticipada de la concesión tiene por finalidad equilibrar la situación financiera de la concesionaria, parece que no se encontraría vinculado con ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios que realice la concesionaria y, por lo tanto, no se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, si, por el contrario, dicho pago constituyese la contraprestación por la reversión anticipada del inmueble objeto de consulta, el mismo constituiría la contraprestación, base imponible de dicha entrega de bienes, con los efectos expuestos en los apartados anteriores de esta contestación.

## APORTACIÓN POR UNA MERCANTIL A UNA ENTIDAD HOLDING (NEWCO) QUE SE CONSTITUIRÁ AL EFECTO, SUS PARTICIPACIONES EN X Y Z REALIZÁNDOSE, DE FORMA SIMULTÁNEA A LA CONSTITUCIÓN DE LA NEWCO

(Consulta V1257-23 de 12/05/2023).

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

En el supuesto objeto de consulta, la transmisión de valores que realizará el consultante no son de nueva emisión (el hecho de que lo sean los que recibirá a cambio no es óbice para el cumplimiento del requisito) y no hay constancia de que estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial.

En cuanto 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»), se trata de una operación de reestructuración, y que, conforme a lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS “No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal.

En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”, parece razonable considerar que este tercer requisito no se cumpliría.

## TRANSMISIÓN DE PATRIMONIO EMPRESARIAL

(Consulta DGT V1307-23 de 17/05/2023).

Se consulta sobre la transmisión, por una mercantil, de tres centros que desarrollan una actividad de terapia psicológica sanitaria y logopedia, en locales arrendados, disponiendo cada uno de ellos de sus correspondientes licencias y autorizaciones administrativas para el ejercicio de su actividad y con personal contratado por cuenta ajena, medios materiales.

Va ser objeto de transmisión, respecto de cada uno de los centros de actividad, la licencia del ejercicio de la actividad de psicología y logopedia, el mobiliario y equipamiento informático, fondo de comercio, así como la subrogación de personal contratado y en su caso, de los contratos con colaboradores externos. Al desarrollarse la actividad en tres locales que se encuentran arrendados, también se cederían los contratos de alquiler correspondientes.

En consecuencia, y a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

## TRANSMISIÓN, POR UNA ENTIDAD MERCANTIL, DE UN SOLAR A OTRA ENTIDAD MERCANTIL A CAMBIO DE TRES VIVIENDAS, TRES GARAJES Y TRES TRASTEROS FUTUROS QUE CONSTRUIRÁ LA ADQUIRENTE SOBRE DICHO SUELO

(Consulta DGT V1363-23 de 22/05/2023).

El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la entrega de bienes tendrá lugar cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente, salvo que se hubieran producido pagos anticipados anteriores a dicha fecha, en cuyo caso el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En el caso objeto de consulta, la entrega del solar por parte del consultante constituye un pago a cuenta en especie de la entrega futura de las viviendas y anexos. En consecuencia, el Impuesto sobre el Valor Añadido de la entrega de las viviendas, garajes y trasteros, se devengará con motivo de dicho anticipo.

## OBRAS DE REHABILITACIÓN Y AMPLIACIÓN EN UN INMUEBLE PARA DESTINARLO A ARRENDAMIENTO COMO CASA RURAL SIN PRESTAR SERVICIOS COMPLEMENTARIOS PROPIOS DE LA INDUSTRIA HOTELERA Y ADEMÁS ARRENDAMIENTO A EMPRESA ORGANIZADORA DE EVENTOS

(Consulta DGT V1386-23 de 23/05/2023).

Se consulta sobre la promoción, por una sociedad mercantil, de unas obras de rehabilitación y ampliación en un inmueble de su propiedad para, posteriormente, destinarlo al arrendamiento como casa rural sin prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera. Además, la consultante va a arrendar a una empresa organizadora de eventos (tales como bodas, bautizos, eventos de empresas...) unos terrenos anexos a la casa rural, pudiendo ceder a esta empresa conjuntamente la casa rural con los terrenos.

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.

Por otro lado, el arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecida en este mismo artículo.

En otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, será así cuando se alquile a personas jurídicas (dado que no los pueden destinar directamente a viviendas) o se presten por el arrendador los servicios propios de la industria hotelera, o en los arrendamientos de viviendas que sean utilizadas por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales, etc.

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

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

Por otro lado, el arrendamiento de los terrenos conexos a la casa rural a una empresa organizadora de eventos y cuya finalidad es la celebración de los mismos, no se encuentra exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. A dicho arrendamiento le será de aplicación el tipo impositivo general del 21 por ciento.

Finalmente, y con independencia de lo anterior, la consultante también puede arrendar de forma conjunta los terrenos y la casa rural para determinados eventos. En este caso, se trataría del arrendamiento de la finca en su totalidad a una entidad, persona jurídica, cuya actividad consiste en la celebración de eventos (bodas, bautizos etc.), y, en consecuencia, dicho arrendamiento completo estaría sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido tributando, igualmente, al tipo general del 21 por ciento.

## TRANSMISIÓN DE UNOS TERRENOS Y DE LA TESORERÍA POR UNA SOCIEDAD A UNA ENTIDAD DE NUEVA CREACIÓN

(Consulta DGT V1390-23 de 23/05/2023).

La citada transmisión no constituye una unidad económica autónoma en los términos establecidos en los apartados anteriores de esta contestación y tendrá la consideración de una mera cesión de bienes, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la LIVA.

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

Por otra parte, en la medida que van a ser objeto de transmisión bienes inmuebles que pudieran constituir terrenos no edificables y edificaciones, en su caso, a efectos del Impuesto, pudiera ser aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.20º y 22º de la Ley.

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

## TRANSMISIÓN POR CADA SOCIEDAD, EN FUNCIÓN DE UNA APORTACIÓN NO DINERARIA, DE ACTIVOS INMOBILIARIOS SIENDO, POSTERIORMENTE, OBJETO DE TRANSMISIÓN PARTICIPACIONES SOCIETARIAS Y, FINALMENTE, EN VIRTUD DE UNA OPERACIÓN DE FUSIÓN SERÁN NUEVAMENTE OBJETO DE TRANSMISIÓN LOS ACTIVOS INMOBILIARIOS

(Consulta DGT V1476-23 de 31/05/2023).

Dichas transmisiones quedarán no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en cada caso, en el supuesto de que la misma se acompañe de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determina la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, las transmisiones objeto de consulta estarán, en cada caso, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

Por otra parte, si las transmisiones de activos inmobiliarios quedaran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe tenerse en cuenta que, en la medida que van a ser objeto de transmisión bienes inmuebles que constituyen edificaciones a efectos del Impuesto, pudiera ser aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley.

Del escrito de consulta parece deducirse que se trata de segundas entregas de edificaciones por lo que, en tal caso, su transmisión quedaría sujeta y exenta del Impuesto.

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

## TRANSMISIÓN, POR UNA FUNDACIÓN QUE OPERA EN EL SECTOR INMOBILIARIO, DE UNOS TERRENOS SITUADOS EN UN SECTOR URBANÍSTICO EN EL QUE SE ENCUENTRA CONSTITUIDA LA CORRESPONDIENTE JUNTA DE COMPENSACIÓN, SIN HABERSE INICIADO, MATERIALMENTE, LAS OBRAS DE URBANIZACIÓN

(Consulta DGT V1528-23 de 05/06/2023).

Las fundaciones tendrán la condición de empresarios, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que se realicen a título oneroso.

Por tanto, 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.

En la medida en que en el supuesto objeto de consulta la entrega de terrenos se realice antes del inicio material de las

obras de urbanización en los términos señalados, su entrega se encontrará sujeta, pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

**AUTOPROMOCIÓN POR NO RESIDENTES DE UNA VIVIENDA EN TERRITORIO ESPAÑOL, CON LA INTENCIÓN DE RESIDIR EN ELLA**

(Consulta DGT V1532-23 de 05/06/2023).

La condición de empresario o profesional se adquirirá, de acuerdo con el apartado dos del artículo 5 de la Ley 37/1992 *“desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.”*

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.

De acuerdo con todo lo anterior, los transmitentes no habrían adquirido la condición de empresario o profesional, al faltar la intención de venta en el momento de la autopromoción, y en consecuencia la operación objeto de consulta quedará excluida del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, la operación objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dado que la transmisión no estará sujeta al IVA, resultará sujeta al ITPAJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

**TRANSMISIÓN, POR UNA ENTIDAD MERCANTIL, DE UNA PARCELA UBICADA EN UN SECTOR URBANÍSTICO EN DESARROLLO Y RESPECTO DE LA CUAL SE HAN PAGADO LOS GASTOS DE URBANIZACIÓN CORRESPONDIENTES A OTRA ENTIDAD MERCANTIL**

(Consulta DGT V1537-23 de 05/06/2023).

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.

Por otro lado, en la medida en que la parcela objeto de consulta, según manifiesta la entidad consultante, se encuentra en curso de urbanización su entrega se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y tributará al tipo general del 21 por ciento.

**ENTREGA, POR UNA PERSONA FÍSICA, DE UN LOCAL COMERCIAL QUE POSEE EN PROINDIVISO Y QUE SE ENCUENTRA ARRENDADO A UN TERCERO, SIENDO EL ARRENDADOR LA COMUNIDAD DE BIENES QUE FORMA DICHO PROINDIVISO, Y QUE TIENE INTENCIÓN DE TRANSMITIR A DOS PERSONAS FÍSICAS QUE LO ADQUIRIRÁN EN PROINDIVISO**

(Consulta DGT V1547-23 de 05/06/2023).

La consultante es una persona física que es titular en proindiviso de un local comercial que se encuentra arrendado a un tercero, siendo el arrendador la comunidad de bienes que forma dicho proindiviso, y que tiene intención de transmitir a dos personas físicas que lo adquirirán en proindiviso. Una de ellas destinará su mitad al arrendamiento al otro adquirente, que lo destinará en su totalidad a su local de actividad de comercio al por menor por la que tributa en régimen especial de recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La consideración como sujeto pasivo del Impuesto de la comunidad de bienes compuesta por los copropietarios a que se refiere la consulta, esto es, el consultante y su hermano, requiere que las operaciones que han de efectuarse se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por dicha comunidad y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto la existencia de una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto, como parece suceder en el caso de las partes compradoras, dado que uno destinará su mitad al arrendamiento y el otro a una actividad de comercio minorista.

En caso contrario, es decir, si existe una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo.

En ese caso, 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, dicha comunidad realice en el territorio de aplicación del Impuesto, como sucede en el supuesto de la comunidad de bienes vendedora.

Por otra parte, en la medida que va a ser objeto de transmisión un bien inmueble que constituye una edificación a efectos del Impuesto, podría ser de aplicación lo establecido en el artículo 20, apartado Uno, número 22º de la Ley 37/1992.

En este sentido, y bajo la premisa de que se trate de segunda o ulterior entrega de edificación en los términos expuestos, tal y como parece suceder en el supuesto objeto de consulta, la transmisión del inmueble objeto de consulta estaría sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, lo anterior, el propio apartado dos de este mismo artículo 20 de la Ley, establece la posibilidad de que el sujeto pasivo que transmite la edificación afectada a su actividad económica, en este caso al arrendamiento, renuncie a la aplicación de la exención.

**TRANSMISIÓN, POR UN AYUNTAMIENTO, DE UN TERRENO DE NATURALEZA URBANA QUE SE ENCONTRABA PARCIALMENTE URBANIZADO, POR LO QUE COMPLETÓ LA URBANIZACIÓN DOTÁNDOLA DEL SERVICIO DE ALUMBRADO MEDIANTE LA EXIGENCIA DE CONTRIBUCIONES ESPECIALES**

(Consulta DGT V1866-23 de 27/06/2023).

El terreno que va a ser objeto de transmisión formaría parte del patrimonio municipal del suelo aunque el mismo no derivase de la cesión obligatoria de un planeamiento urbanístico.

En estas circunstancias, su entrega se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, la misma se encontraría sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por otra parte, partiendo del carácter empresarial de la entrega objeto de consulta, debe señalarse que, el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto dispone que se encontrarán exentas del mismo las siguientes operaciones:

“20º. 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

b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No

obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.”

En consecuencia, con lo anterior, a la entrega del terreno que va a realizar el consultante no le resultaría de aplicación la mencionada exención y su entrega se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto debiendo tributar al tipo general del mismo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 90 de la Ley 37/1992 toda vez que se trataría, según la información suministrada, de un terreno urbanizado o, en su caso, en curso de urbanización.

**DISOLUCIÓN DE UN PROINDIVISO SOBRE TRES FINCAS DE NATURALEZA URBANA, QUE LES FUERON ADJUDICADAS POR EL AYUNTAMIENTO DE LA LOCALIDAD, POR PARTE DE UN ARZOBISPADO QUE ES TITULAR JUNTO CON UNA ASOCIACIÓN SIN ÁNIMO DE LUCRO**

(Consulta DGT V1888-23 de 29/06/2023).

Si los copropietarios ya hubieran recibido las fincas objeto de consulta completamente urbanizadas y no hubieran tenido que realizar ningún gasto de urbanización ni hubieran participado en dicho proceso de urbanización, debe señalarse que no resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 5.Uno.d) de la Ley 37/1992, y el consultante no habría adquirido la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido si no la ostentase con carácter previo a dicha operación. En este caso, las entregas de bienes que realizase no se encontrarían sujetas a dicho impuesto.

Por el contrario, si los copropietarios hubiesen participado en el proceso de urbanización, satisfaciendo los correspondientes gastos de urbanización total o parcialmente, con la intención de destinar los terrenos resultantes a la venta, los mismos habrían adquirido, en todo caso, la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y las entregas de bienes que realicen se encontrarán sujetas al mismo.

Por otro lado, las entregas realizadas como consecuencia de defectos de aprovechamiento urbanístico serán operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el transmitente no tenga la condición de empresario o profesional. Pero en el caso de que el transmitente sí tuviese esta consideración con anterioridad, la entrega se hallará sujeta al impuesto.

No obstante, en el caso objeto de consulta parece deducirse que se asignaron a la comunidad de bienes, los terrenos a los que se refiere la misma, sin que conste que hubiera excesos o defectos de adjudicación. Es en la disolución del condominio entre el consultante y la otra entidad copropietaria cuando va a producirse un exceso de adjudicación, motivo por el cual la otra copropietaria deberá compensar económicamente al consultante.

En este caso, al resolverse el condominio, el consultante va a recibir una compensación en metálico a cuenta de una menor adjudicación de cuota, lo que supone la cesión de un derecho en beneficio del otro copropietario inicial, operación que debe quedar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que sea efectuada por quien ostenta la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto.

Dicha transmisión de un solar supondrá una operación, por tanto, sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando al tipo impositivo general del 21 por ciento, tal y como establece el artículo 90.Uno de la Ley del Impuesto.

Por otro lado, en el caso planteado en la consulta, en el que el consultante va a recibir una compensación en metálico a cuenta de una menor adjudicación de cuota, lo que supone la cesión de un derecho en beneficio del otro copropietario inicial, de acuerdo con lo dispuesto por la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, la operación debe quedar sujeta al IVA. Dicha transmisión de un solar supondrá una operación, por tanto, sujeta y no exenta del IVA, por lo que, conforme se establece en el artículo 7.5 del TRLITPAJD, la operación no quedará sujeta al ITPAJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Sin embargo, tratándose de bienes inmuebles, la escritura pública en que se formalice la transmisión quedará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por darse todos los requisitos recogidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD. Serán sujetos pasivos del impuesto los dos comuneros, cada uno por el importe de los bienes que le sean adjudicados. En cuanto a la base imponible, el apartado 1 del artículo 30 del TRLITPAJD, anteriormente expuesto, dispone que “servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”, dedicando el resto del citado apartado a establecer normas especiales con relación a los préstamos hipotecarios y a los supuestos de posposición, mejora e igualación del rango de las hipotecas. También, en su tercer párrafo, se establece una regla especial para bienes inmuebles. El citado párrafo determina que “Cuando la base imponible se determine en función del valor de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.”

ADQUISICIÓN DE UN LOCAL, HABIENDO FIRMADO UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO, EN EL AÑO 2019, PARA EL DESARROLLO DE SU ACTIVIDAD ECONÓMICA. EL LOCAL FUE CONSTRUIDO EN EL AÑO 2005 Y ESTUVO UTILIZADO, AL MENOS, DURANTE AÑO Y MEDIO, POR UN ARRENDATARIO EN PRECARIO

(Consulta DGT V1891-23 de 29/06/2023).

El arrendador del local que pretende transmitir el inmueble objeto de consulta tiene, como arrendador, la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido estando dicha transmisión sujeta al citado tributo.

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

A estos efectos, si se hubiese producido la utilización ininterrumpida del mismo por un plazo igual a superior a dos años desde su construcción en 2005, respectivamente, por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra por sujetos distintos de los que van a ser sus adquirentes, la entrega del local objeto de consulta tendrían la consideración de segunda entrega y se encontraría sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso de resultar aplicable la mencionada exención, debe tenerse en cuenta que podría ser de aplicación lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, que regula la renuncia a la citada exención.

CESIÓN POR UNA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE APROVECHAMIENTOS FORESTALES

(Consulta DGT V1892-23 de 29/06/2023).

Se consulta sobre la cesión, por una Comunidad Autónoma a terceros, de varios aprovechamientos forestales para su explotación mediante concesión administrativa o mediante otros derechos reales de uso y disfrute como el usufructo, además, también venderá directamente a terceros, mediante subasta, productos obtenidos en sus aprovechamientos forestales, tales como madera, piñas, corcho o biomasa.

Tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 17 de junio de 2020, número V1984-20, la cesión de los montes de utilidad pública, así como la cesión de los distintos aprovechamientos de dichos montes no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando la misma se efectúe mediante el otorgamiento de una concesión o autorización administrativa por tener dichos montes la consideración de bienes de dominio público.

Por lo tanto, si la referida cesión se instrumenta, tal y como manifiesta la entidad consultante, mediante el otorgamiento de una concesión administrativa, dicha operación no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.9º de la Ley 37/1992.

En caso contrario, dicha cesión constituirá una operación sujeta al citado tributo sin perjuicio de que pudiera ser de aplicación alguno de los supuestos de exención contemplados en el artículo 20 de la Ley del Impuesto.

Solo será aplicable, en su caso, el supuesto de exención contemplado en el citado artículo 20.Uno.23º al arrendamiento de pastos que estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, estarán sujetas y no exentas tributando según el régimen general, como ocurre, en todo caso, con las actividades relacionadas con la caza, la cesión de los aprovechamientos de resina y la entrega de productos micológicos, o bien por el régimen especial de la agricultura ganadería y pesca, en caso de resultar aplicable, para las entregas de madera en pie y apilada, piñas, corcho, biomasa forestal y leña, entre otros.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### HECHO IMPONIBLE: TÍTULO SUCESORIO

(Consulta DGT V1246-23 de 11/05/2023)

Se consulta sobre un acuerdo de extinción de mutuo acuerdo de la relación laboral suscrito por el esposo y padre de los consultantes con la entidad de la que era empleado, en el que se contempla que en caso de fallecimiento del empleado antes del vencimiento de los pagos fraccionados, serían los beneficiarios designados los que pasarían a cobrar la cantidad pendiente de abono.

«Artículo 11. Títulos sucesorios.

Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

(...)

c) Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que, cualquiera que sea su modalidad o denominación, las empresas y entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas percepciones deban tributar por la letra c) del artículo 10 o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(...».

Por otra parte, el artículo 14.1 del mismo Reglamento establece que:

«Artículo 14. Prestaciones periódicas.

1. La percepción de las cantidades a que se refieren la letra c) del artículo 10, las letras c) y d) del artículo 11 y la letra e) del artículo 12, estará sujeta al Impuesto, tanto si se reciben de una sola vez como si se reciben en forma de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales.

(...».

De acuerdo con los preceptos transcritos, los consultantes, por las cantidades percibidas como consecuencia del acuerdo alcanzado entre el causante (como ex empleado) y la empresa donde trabajaba, y que las perciben en condición de herederos legales —por haber fallecido aquél antes de los diez años del acuerdo—, deben tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conforme a lo previsto en los artículos 10.1.a) y 11.c) del Reglamento del Impuesto.

Por otra parte, conforme al artículo reproducido 14.1, tanto si se percibe como renta temporal o pago único, la prestación está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como derecho sucesorio.

### DEPÓSITO EN UNA CUENTA BANCARIA, CUYA TITULARIDAD ES COMPARTIDA.

(Consulta DGT V1698-23 de 13/06/2023)

Se consulta sobre un depósito en una cuenta bancaria, cuya titularidad es compartida. de una cantidad de dinero perteneciente a sus titulares, madre e hijos, en distintos porcentajes, que podrá destinarse a satisfacer las necesidades de uno de ellos, en este caso la madre

En el presente caso, de acuerdo con la información facilitada, la titularidad de la cantidad depositada en la cuenta bancaria procedente de la venta de la vivienda habitual deberá ser atribuida a la madre del consultante y a sus hijos (entre los que se encuentra el consultante) conforme a su porcentaje de participación en el bien transmitido, ya que la titularidad dominical sobre el dinero viene determinada por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de los que se ha nutrido cada cuenta. No obstante, en el supuesto de que el consultante y sus hermanos decidan destinar este importe a atender los gastos personales que su madre pueda tener podría producirse una donación, si concurren los requisitos recogidos en el Código Civil, lo que daría lugar a la realización del hecho imponible previsto en el artículo 3.1.b) de la LISD y, por lo tanto, al devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. 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.

**PERCEPCIÓN DE UNA INDEMNIZACIÓN POR LA DECLARACIÓN DE INCAPACIDAD PERMANENTE TOTAL A CONSECUENCIA DE LA SUSCRIPCIÓN POR EL EMPLEADOR DE UN SEGURO COLECTIVO. LA INDEMNIZACIÓN ES ABONADA CON POSTERIORIDAD AL FALLECIMIENTO DEL TRABAJADOR**

(DGT V1704-23 de 14/06/2023)

De acuerdo con los preceptos mencionados, ya que el contribuyente había fallecido en el periodo impositivo en el que la sentencia judicial adquirió firmeza, procede imputar al periodo impositivo en el que se produjo el fallecimiento del causante la prestación que resulta de la firmeza de la resolución judicial. En consecuencia, cabe concluir que la prestación derivada del seguro objeto de consulta deberá imputarse al último periodo impositivo que deba declararse del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del padre de las consultantes, como rendimientos del trabajo.

A su vez, al percibirse los rendimientos en un período posterior al de su imputación, procederá practicar la autoliquidación complementaria que determina el transcrito artículo 14.2.b) de la LIRPF, realizándose su presentación en el plazo existente entre la fecha de su percepción y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por este impuesto.

Con independencia de lo anterior y en relación a la tributación de los derechos obtenidos por las consultantes como consecuencia del fallecimiento de su padre, el incremento patrimonial obtenido por las consultantes deriva exclusivamente de su condición de herederas del causante. Ese derecho económico se integra, por tanto, en el caudal relicto o masa hereditaria (recuérdese, al respecto, que el artículo 659 del Código Civil determina que “la herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan por su muerte”) y, por ello, habrá de tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues constituye una adquisición de un derecho por título sucesorio.

A este respecto, el artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone lo siguiente:

“1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.”

**TRIBUTACIÓN DE LA ADQUISICIÓN GRATUITA MORTIS CAUSA O INTER VIVOS DE PARTICIPACIONES EN UNA ENTIDAD ALEMANA CUYO PRINCIPAL ACTIVO ES UN INMUEBLE SITUADO EN ESPAÑA, CUANDO EL TRANSMITENTE Y EL ADQUIRENTE RESIDEN EN ALEMANIA**

(Consulta DGT V1207-23 de 09/05/2023)

En el supuesto planteado, el consultante solo puede estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación real, ya que, según el escrito de consulta, no es residente en España, sino en Alemania.

A este respecto, conforme a lo dispuesto en el artículo 7 de la LISD, los contribuyentes sujetos por obligación real se les exigirá el impuesto por “la adquisición de bienes y derechos cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español”.

Sin embargo, el consultante, en las operaciones planteadas en el escrito de consulta no va a adquirir bienes o derechos situados, que puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, ya que las participaciones que plantea adquirir –bien por donación, bien al fallecimiento de su padre por sucesión mortis causa– son participaciones en una entidad de nacionalidad alemana la cual es propietaria de un inmueble situado en territorio español.

En consecuencia, el consultante no estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español.

**HEREDERO RESIDENTE EN ESPAÑA QUE PERCIBE BIENES SITUADOS EN FRANCIA**

(DGT V1814-23 de 21/06/2023)

Primera. La adquisición por el consultante de una cantidad de dinero por legado tras el fallecimiento de su tío, así como la percepción de cantidades por ser beneficiario de los contratos de seguro sobre la vida contratados por su tío estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, siendo sujeto pasivo, conforme a lo previsto en el artículo 5 de la LISD, el consultante, al que se le exigirá el impuesto por obligación personal por ser residente fiscal en España.

Segunda. Al existir Convenio Internacional para evitar la doble imposición en materia de sucesiones firmado con Francia, éste se aplica preferentemente sobre la Ley española del Impuesto.

Tercera. De acuerdo con el artículo 33 del Convenio la cantidad de dinero que perciba el consultante como legatario estará sujeta únicamente en Francia si los bienes vendidos de los que procede el dinero, se encontraban en Francia en el momento del fallecimiento del tío del consultante.

Cuarta. Conforme al artículo 34 del Convenio, en el caso de los seguros de vida que reciba el consultante como beneficiario, se someterán a imposición únicamente en el Estado en que el causante fuera residente en el momento de su fallecimiento, en este caso, Francia.

Quinta. Si, como consecuencia de la aplicación de los dispuesto en el Convenio, la adquisición de una cantidad de dinero por legado y la percepción de cantidades como beneficiario de un contrato de seguro sobre la vida por el consultante no quedan sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España sino en Francia, el consultante no estará obligado a presentar declaración por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España.

### EFFECTOS DEL RECONOCIMIENTO DEL GRADO DE DISCAPACIDAD DEL HEREDERO

(Consulta DGT V1216-23 de 09/05/2023)

Sobre esta cuestión se ha pronunciado este Centro Directivo, entre otras, en las resoluciones a las consultas vinculantes nº 1564/08, el 10 de septiembre de 2008, V0100-11, de 20 de enero y V1143-14, de 25 de abril, remitiéndose todas ellas a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (T.E.A.C.), de fecha 5 de diciembre de 2002, en la que resuelve el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio a propósito de una cuestión que, si bien suscitada en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, era análoga a la que aquí se plantea y que se considera aplicable en este supuesto. El Fundamento de Derecho Cuarto de la mencionada Resolución, sostiene lo siguiente:

“De los preceptos transcritos se desprende el principio general de que aquel sujeto pasivo que pretenda obtener un beneficio fiscal (llámese este deducción, exención, bonificación, etc.) deberá no sólo “hacer valer” su presunto derecho, sino “probar”, también, la procedencia del beneficio que se pretende (S.:T.S. de 30-9-1988.RJ 7371); aplicado dicho beneficio al supuesto que nos ocupa, resulta que el sujeto pasivo que pretenda aplicar, en determinado ejercicio, la deducción por minusvalía contemplada en el art. 78.1.d) de la Ley 18/1991, deberá acreditar, en los términos y por los medios establecidos en los preceptos más arriba transcritos, la concurrencia en tal ejercicio de la minusvalía origen de la deducción, y los términos establecidos por la normativa vigente, siendo uno de los medios de acreditación, pero no el único, la resolución del organismo competente que reconozca la condición de minusválido del sujeto pasivo; ciertamente es frecuente que dicha resolución se produzca en un momento posterior al ejercicio en el que se pretende aplicar el beneficio fiscal, lo que determina, necesariamente, que si dicha resolución es el único medio de prueba de la concurrencia de la minusvalía que se aporte al expediente, sea ésta de gestión o de reclamación económico-administrativa, deba, expresamente, declarar desde qué momento el interesado ostenta la condición de minusválido, y el grado de tal minusvalía, sin perjuicio, como se ha señalado, que puedan aportarse otros elementos de prueba cuya admisión, o no, apreciará el órgano competente para resolver el expediente”.

Conforme a lo anterior, en el presente caso, para que el consultante pueda aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.a) de la LISD, será necesario que la futura resolución administrativa que reconozca su discapacidad declare desde qué fecha el interesado ostenta la condición de discapacitado, así como su grado, y que esta fecha sea previa o bien coincida con la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es decir, la fecha de fallecimiento del causante.

Ahora bien, tal y como también advierte el T.E.A.C, cabe admitir otros medios de acreditación de la preexistencia de los supuestos de hecho a la fecha del fallecimiento del causante, cuestión fáctica que debe ser objeto de valoración por parte del órgano gestor del impuesto a los efectos pretendidos.

Finalmente, en el supuesto de que el consultante pueda acreditar con posterioridad a la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que en el momento del devengo del impuesto tenía un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, podrá solicitar una rectificación de autoliquidación conforme a lo previsto en los artículos 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) y 126 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre).

**FALLECIMIENTO DEL LEGATARIO SIN ACEPTAR EL LEGADO**

(Consulta DGT V1355-23 de 22/05/2023)

En lo que se refiere al Derecho común, la regulación civil de los legados está contenida en los artículos 858 a 891 del Código Civil. En concreto, cabe señalar lo dispuesto en los artículos 881 y 882:

“Artículo 881.

El legatario adquiere derecho a los legados puros y simples desde la muerte del testador, y lo transmite a sus herederos.”

“Artículo 882.

Cuando el legado es de cosa específica y determinada, propia del testador, el legatario adquiere su propiedad desde que aquél muere, y hace suyos los frutos o rentas pendientes, pero no las rentas devengadas y no satisfechas antes de la muerte. (...).”

De acuerdo con estos preceptos, se produce la adquisición automática del legado desde la muerte del testador. La jurisprudencia se decanta por la misma interpretación. Así, de acuerdo con lo dispuesto por el Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, en sus sentencias nº 742/1990, de 30/11/1990, 520/1992, de 25/05/1992 y 669/2000, de 27/06/2000, en el legado se atiende al sistema germanista, de adquisición automática por el fallecimiento del causante, y no se sigue el sistema romano de adquisición de la herencia, que exige aceptación.

De acuerdo con lo expuesto, el legatario deviene titular ipso iure del legado en el momento de la muerte del causante. Por lo tanto, es indiferente si el llamado a suceder fallece antes de aceptar el legado, pues adquiere la condición de legatario con el fallecimiento del causante. Así pues, el hecho de que no sea necesaria la aceptación del legatario para que este adquiera la propiedad de la cosa legada, sino que bastaría con que sobreviviera al testador, trae como consecuencia que no se aplicará el derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil según el cual “por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía”, es decir, no se transmitirá el llamado “ius delationis”, pues en este caso, al tratarse de legados, el llamado a suceder se ha convertido en legatario del causante desde el momento de su fallecimiento, de manera que si el legatario falleciera antes de recibir el legado en su herencia deberá incluirse el bien legado como un bien más en su patrimonio.

Por lo tanto, de acuerdo con lo dispuesto en los anteriores preceptos y la interpretación de la jurisprudencia en relación con el devengo del ISD por la adquisición de los bienes mediante legado, en el caso concreto, tanto el consultante como su hermano fallecido se han convertido en legatarios desde el momento del fallecimiento de su padre, debiendo liquidar ambos el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los legados que les hubiere otorgado como consecuencia del testamento, al producirse el hecho imponible previsto en el artículo 3.1 a) de la LISD el día del fallecimiento del causante.

Por último, en el caso de que el legatario falleciera antes de aceptar el legado en su herencia, el bien legado deberá incluirse como un bien más en su patrimonio. Por lo que, en el caso concreto, siguiendo lo dispuesto en el artículo 881 del Código Civil anteriormente transcrito, según el cual “el legatario adquiere derecho a los legados puros y simples desde la muerte del testador, y lo transmite a sus herederos”, el consultante, como heredero de su hermano fallecido deberá liquidar asimismo el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la herencia que reciba de su hermano, al producirse de nuevo el hecho imponible previsto en el artículo 3.1 a) de la LISD con la muerte de su hermano.

**DEDUCIBILIDAD DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS DERIVADAS DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA CORRESPONDIENTE A LA ADQUISICIÓN POR CAUSA DE MUERTE DE BIENES INMUEBLES**

(Consulta DGT V1336-23 de 18/05/2023)

Primera: En las adquisiciones a título lucrativo –como son las adquisiciones por causa de muerte– fuera de las deudas deducibles y los gastos que establece la normativa expuesta no será deducible ningún otro. En las adquisiciones “mortis causa” el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es el adquirente del bien inmueble, es decir, el heredero o legatario; por tanto, la cuota de dicho impuesto es una deuda del sucesor y no del causante. En consecuencia, la deuda tributaria derivada del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente a la adquisición por causa de muerte de bienes inmuebles no es deducible en

el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, por no cumplir el requisito de tratarse de una deuda que dejó contraída el causante de la sucesión.

Segunda: Sí sería deducible la cuota del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente a una deuda del causante que hubiera dejado pendiente de pago.

## EJERCICIO SIMULTÁNEO DE LAS FUNCIONES DE ADMINISTRADOR Y GESTIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES, COMO PERSONA EMPLEADA A JORNADA COMPLETA

(DGT V1611-23 de 07/06/2023)

A este respecto, cabe indicar que estas funciones –funciones directivas y gestión de la actividad de arrendamiento– no pueden recaer en una misma persona, ya que el artículo 27.2 LIRPF exige que exista un contrato laboral –de acuerdo con la normativa vigente en esta materia– y que sea a jornada completa –no pudiéndose compatibilizar con el ejercicio de otras funciones en esta u otra entidad–, percibiendo una remuneración por la prestación a la entidad de servicios propios de su actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, y, por tanto, distintos de los derivados del ejercicio de funciones directivas.

Por otra parte, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencia de 13 de noviembre de 2008, recurso de casación 2578/2004, ROJ: STS 7060/2008; sentencia de 11 de marzo de 2010, recurso de casación 10315/2003, ROJ: STS 2629/2010; por todas), no se entenderá cumplido este requisito cuando se suscriba un contrato laboral de alta dirección y se desempeñen únicamente las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo, por cuanto su “vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, porque la naturaleza jurídica de las instituciones y relaciones se determina y define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes”.

## APORTACIÓN POR LOS HEREDEROS A UNA SOCIEDAD DE LOS INMUEBLES ARRENDADOS, SOBRE CUYA ADQUISICIÓN SE APLICÓ LA REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE EMPRESA INDIVIDUAL. POSTERIOR REDUCCIÓN DE CAPITAL DE LA SOCIEDAD LIMITADA

(Consulta DGT V1462-23 de 29/05/2023)

Tal y como se señala en el epígrafe 1.4.e) de la Resolución antes citada, la Ley exige el mantenimiento del valor por el que se practicó la reducción durante el plazo de diez años establecido desde el fallecimiento del causante, prohibiéndose la realización de actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

De acuerdo con la consulta vinculante V2720-18 de esta Dirección General y la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2021, el requisito de mantenimiento del artículo 20.2.c) de la LISD no exige la continuidad de la actividad sino el mantenimiento del valor de adquisición sobre el que se practicó la reducción, pudiéndose materializar la reinversión en bienes inmuebles, acciones, fondos de inversión, depósitos bancarios u otros activos o productos financieros que se estimen convenientes.

Aplicando estos criterios al concreto supuesto planteado en el escrito de consulta, el consultante ya no mantuvo los inmuebles heredados, sino que los aportó a una sociedad de nueva creación de la que recibió unas participaciones, sin que dicha operación significara el incumplimiento del requisito; si actualmente la entidad reduce capital y el consultante mantiene en su patrimonio el valor de adquisición de la parte que legalmente le corresponda, ya sea a través de la inversión en inmuebles, acciones u otros productos financieros que se estimen conveniente, no puede considerarse que se produzca minoración alguna sustancial del valor de la adquisición. En tal caso, no se entenderá que se ha incumplido el requisito legal para el mantenimiento de la reducción que se aplicó en su día.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....44

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS  
TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.....44

- Acreditación por el sujeto pasivo sustituto del contribuyente del valor de adquisición cuando el transmitente es un no residente que adquirió por herencia ..... 44
- Devengo del IIVTNU cuando la transmisión se realiza en documento privado..... 44

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### ACREDITACIÓN POR EL SUJETO PASIVO SUSTITUTO DEL CONTRIBUYENTE DEL VALOR DE ADQUISICIÓN CUANDO EL TRANSMITENTE ES UN NO RESIDENTE QUE ADQUIRIÓ POR HERENCIA

(Consulta DGT V1699-23 de 13/06/2023)

En los casos en que una persona física no residente en España reciba una herencia, deberá autoliquidar el ISD en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Dentro de la AEAT, la gestión de este impuesto está encomendada a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

Por tanto, si, como se desprende del escrito de consulta, el transmitente es una persona física no residente en España, cuando adquirió el inmueble por herencia sí estaba sujeto al ISD por obligación real, por todos los bienes y derechos heredados situados en territorio español.

El transmitente, como heredero en una adquisición "mortis causa", tuvo que haber presentado una autoliquidación del ISD ante la AEAT, con aplicación de la normativa estatal del impuesto.

No obstante, de acuerdo con lo señalado anteriormente, el transmitente pudo optar por la aplicación de la normativa del ISD de la Comunidad Autónoma de residencia del causante, si el causante tenía su residencia habitual en una determinada Comunidad Autónoma, o bien, por la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma con el mayor valor de los bienes situados en España, si el causante no era residente en España.

En definitiva, por todo lo anterior, el adquirente del terreno, como sujeto pasivo sustituto del contribuyente del IIVTNU, para poder acreditar la inexistencia de incremento de valor o de un incremento de valor inferior a la base imponible del IIVTNU calculada por el método objetivo, podrá tomar como valor de adquisición del terreno el valor declarado a efectos del ISD, ya que el transmitente del mismo sí estuvo sujeto al ISD, por obligación real (siempre y cuando no sea inferior al valor comprobado por la Administración).

#### DEVENGO DEL IIVTNU CUANDO LA TRANSMISIÓN SE REALIZA EN DOCUMENTO PRIVADO

(DGT V1665-23 de 13/06/2023)

A efectos de la prescripción, lo primero a determinar es el momento en que se entienda producida la transmisión de la propiedad del bien inmueble. En este punto, tal y como se ha indicado anteriormente, la transmisión de la propiedad requiere el título (contrato) y el modo (entrega de la cosa), por lo que habrá que estar a la fecha en la que se produzcan ambas cosas (el contrato y la entrega).

En el caso de consulta, en el contrato privado de compraventa consta que en ese mismo acto el comprador toma posesión de la finca transmitida, por lo que se produce la entrega de la cosa.

Como se trata de un documento privado, su fecha será la de su elevación a público, salvo que con anterioridad haya concurrido alguna de las circunstancias previstas en el artículo 1227 del Código Civil. En el presente caso, de acuerdo con

la información facilitada, los transmitentes (padres del consultante) fallecieron en fechas 30/10/2005 y 17/03/2006. Por lo tanto, se habría dado una de las circunstancias previstas en el mencionado artículo, el fallecimiento de alguna de las personas que firmó el contrato privado, por lo que habría que estar a la fecha del primer fallecimiento, el 30/10/2005, para determinar el inicio del plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar el impuesto devengado con motivo de la transmisión documentada en dicho contrato.

No obstante, la declaración de que un determinado hecho imponible está prescrito o no es una cuestión de hecho que queda fuera de la competencia de este Centro Directivo, el cual, por un lado, debe limitarse al régimen, clasificación o calificación tributaria de los hechos planteados y, por otro lado, desconoce si se ha producido alguna de las circunstancias contempladas en el artículo 68 de la Ley General Tributaria, que darían lugar a la interrupción de la prescripción. Por tanto, dichas circunstancias o el fallecimiento de los firmantes deberán acreditarse por los obligados tributarios ante el órgano encargado de la gestión del impuesto, que será el competente para pronunciarse al respecto.

De no entenderse producida la prescripción del impuesto, la Administración tributaria procederá a practicar la liquidación del IIVTNU.

