

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



## • NOVEDADES AUTONÓMICAS

• MEDIDAS FISCALES EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS (ITPAJD, ISD E IP) ADOPTADAS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN SUS LEYES DE PRESUPUESTOS PARA AL AÑO 2024 Y OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS.....4

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

• ACERCA DE "LA TEORÍA DEL CONOCIMIENTO" EN DERECHO TRIBUTARIO.....14

Antonio Martínez Lafuente  
Abogado del Estado.  
Doctor en Derecho.

## TEMAS FISCALES

## • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....24  
-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....30

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

## • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

-Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....34

## TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES AUTONÓMICAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

- MEDIDAS FISCALES EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS (ITPAJD, ISD E IP) ADOPTADAS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN SUS LEYES DE PRESUPUESTOS PARA AL AÑO 2024 Y OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS ..... 4

## MEDIDAS FISCALES EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS (ITPAJD, ISD E IP) ADOPTADAS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN SUS LEYES DE PRESUPUESTOS PARA AL AÑO 2024 Y OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS

A continuación, se exponen las principales novedades legislativas aprobadas y publicadas a partir de diciembre de 2023, en materia del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), adoptadas por las distintas comunidades autónomas de régimen común, tanto a través de sus Leyes de Presupuestos como en otras de distinta índole que afecten a los tributos citados.

En cada caso se especifica la Ley que introduce la modificación normativa en cuestión, así como la norma modificada y la fecha de efectos de la medida adoptada.

Se advierte de que el orden de las comunidades autónomas de régimen común es alfabético y de que si alguna de ellas no aparece en este informe se debe a que no ha aprobado desde diciembre de 2023 ninguna norma que afecte a los tributos mencionados, bien porque no se está tramitando, bien porque no se ha aprobado o publicado aún a la fecha de la elaboración de este informe: 18 de febrero de 2024.

### 1. ANDALUCÍA.

**Norma: Ley 12/2023, de 26 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2024**

Esta ley introduce ciertas modificaciones en la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que afectan al ITPAJD y al I).

#### 1.1. ITPAJD

En relación con el ITPAJD, **se rebaja el tipo de gravamen reducido desde el 2% hasta el 1%** a las operaciones en las que participen sociedades mercantiles del sector público estatal o andaluz cuyo fin sea la prestación de garantías destinadas a la financiación de actividades de creación, conservación o mejora de la riqueza forestal, agrícola, ganadera o pesquera de la Comunidad Autónoma de Andalucía, **o sociedades de garantía recíproca.**

**Efectos: 01/01/2024**

#### 1.2. IP

De manera transitoria y solo aplicable mientras esté vigente el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, **se modifica la bonificación actual** del IP, estableciendo en su lugar **dos posibles bonificaciones, a elegir por el contribuyente e incompatibles entre sí:**

1.- Una bonificación variable determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del propio impuesto, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, y, en su caso, la total cuota íntegra que correspondería al impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3.Doce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

2.- La bonificación general del impuesto sobre el patrimonio establecida en el artículo 25 bis la Ley 5/2021, de 20 de octubre (100%).

**Efectos: 30/12/2023**

## 2. ARAGÓN.

**Norma: Ley 17/2023, de 22 de diciembre, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para el ejercicio 2024.**

Se modifica mediante esta ley el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, afectando, entre otros, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), al ITPAJD y al IP.

### 2.1. ISD

**2.1.1.** Se crea una nueva bonificación del 99% en la cuota tributaria en la adquisición «mortis causa» por descendientes del causante menores de veintiún años.

**2.1.2.** Respecto a la reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante, se suprime el límite del patrimonio preexistente del contribuyente.

**2.1.3.** En el apartado relativo a la reducción por la adquisición inter vivos sobre participaciones en entidades por donatarios distintos del cónyuge o descendientes, se sustituye la referencia a la “reducción del 30%” por “esta reducción”.

**2.1.4.** La bonificación de la cuota del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante, se amplía a ascendientes y descendientes mayores de 21 años del donante (Grupo II) y el porcentaje se incrementa del 65% a 99%, siempre y cuando la base imponible sea igual o inferior a 500.000 euros.

**2.1.5.** Se crea una bonificación del 99% en la cuota tributaria en la adquisición «inter vivos» por descendientes del donante menores de veintiún años. Será requisito que la autoliquidación correspondiente a la donación se presente dentro del plazo para el pago del impuesto en período voluntario.

**2.1.6.** Por otro lado, **quedan derogadas las normas que contienen:**

- La incompatibilidad de la reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante con la bonificación de la cuota del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante cuando se trate del mismo acto de transmisión gratuita inter vivos, así como cuando en los cinco años anteriores a la fecha del devengo del impuesto, el contribuyente se hubiera practicado la bonificación anterior.

- La incompatibilidad de la reducción por la creación de empresas y empleo con la reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante y la bonificación de la cuota del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante.

- La incompatibilidad de la reducción en la base imponible del impuesto a favor de los hijos del donante para la adquisición de vivienda habitual con reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante y la bonificación de la cuota del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante.

- Las deducciones y beneficios fiscales en localidades afectadas por determinadas inundaciones.

**Efectos: 01/01/2024**

### 2.2. IP

El mínimo exento se incrementa de 400.000 a 700.000 euros.

**Efectos: 01/01/2023**

### 2.3. ITPAJD

Quedan derogados los artículos relativos a deducciones y beneficios fiscales en localidades afectadas por determinadas inundaciones.

**Efectos: 01/01/2024**

## 3. ASTURIAS.

**Norma: Ley 4/2023, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2024.**

Esta ley modifica el Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, en lo relativo, entre otros, al ITPAJD y al ISD.

## 3.1. ITPAJD

**3.1.1.** Se crea una deducción del 100% de la cuota en la modalidad de TPO aplicable a las transmisiones de suelo rústico, salvo en los supuestos en que sobre el suelo rústico exista una construcción que no esté afecta a una explotación agraria o ganadera en funcionamiento, así como a las transmisiones de explotaciones agrarias de carácter prioritario, según la Ley 19/1995, de 4 de julio.

**3.1.2.** En la modalidad de TPO se crea una deducción del 100% para la transmisión de maquinaria agraria por parte de titulares de explotaciones agrarias o ganaderas en funcionamiento.

**3.1.3.** Se desfiscalizan las transmisiones de inmuebles para la construcción de vivienda protegida y los actos jurídicos relacionados la misma, ya se regule en la normativa estatal o autonómica, mediante la creación de una deducción del 100% en ambas modalidades de TPO y AJD.

**3.1.4.** Se reduce el tipo de gravamen aplicable a la adquisición de vivienda habitual en zonas rurales en riesgo de despoblación, así como a las adquisiciones de vivienda habitual por parte de jóvenes de hasta 35 años, familias numerosas y mujeres víctimas de violencia de género, que pasa del 6% al 4% para los inmuebles con un valor de hasta 150.000 euros, manteniéndose en el 6% para el resto de supuestos.

**Efectos: 01/01/2024.**

## 3.2. ISD.

Se modifica la tarifa aplicable a las donaciones a favor de contribuyentes de los grupos I y II de parentesco, de modo que el tipo más bajo (2 por ciento) resultará de aplicación a las donaciones de hasta 150.000 euros.

**Efectos: 01/01/2024**

## 4. ISLAS BALEARES.

**Norma: Ley 12/2023, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2024.**

Esta ley modifica el Texto refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, de 6 de junio, en lo relativo, entre otros, al ITPAJD y al IP.

### 4.1. ITPAJD

**4.1.1.** Se realizan unas precisiones interpretativas en los artículos relativos a la cuota variable de la modalidad de AJD; en concreto, en las adquisiciones de viviendas de valor inferior o igual a 270.151,20 euros, y de viviendas de valor igual o superior a 1.000.000 de euros (que tributan al tipo incrementado del 2%). Con estas matizaciones, que consisten en excluir expresamente la tributación de las primeras copias de escrituras y actas notariales que formalizan derechos reales de garantía de estos tipos específicos de gravamen, se deja claro que estos documentos notariales tributan al tipo reducido del 1,2%.

Así, se deja claro que la finalidad de estas normas es establecer distintos tipos para las adquisiciones de los inmuebles, pero no para los eventuales préstamos hipotecarios inherentes a la adquisición, que, además, tienen un sujeto pasivo, la entidad prestamista, distinto del adquirente.

**4.1.2.** Sin perjuicio de lo anterior, se aprovecha la modificación del precepto relativo al tipo reducido de gravamen para permitir la aplicación de dicho beneficio fiscal a los sujetos pasivos que eventualmente puedan ser cotitulares de derechos de propiedad -plena- o de uso y disfrute -como el usufructo- sobre otra vivienda en porcentajes inferiores al 50%, modificación esta última que también se incluye en el tipo de gravamen reducido del 4% en la modalidad correspondiente a la modalidad de TPO.

**Efectos: 01/01/2024**

### 4.2. IP

**Mínimo exento. Se eleva desde 700.000 euros hasta 3.000.000 euros.**

**Efectos: 01/01/2024**

## 5. ISLAS CANARIAS.

**Norma: Ley 7/2023, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2024.**

Esta ley modifica el Texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, en lo relativo, entre otros, al ISD y al ITPAJD.

## 5.1. ISD

Reducción por la adquisición de una empresa individual o de un negocio profesional. Se elimina el requisito del límite del valor de la empresa individual y del negocio profesional.

**Efectos: 01/01/2024**

## 5.2. ITPAJD

**5.1.1. Tipo de gravamen reducido en TPO en la adquisición de vivienda habitual por familias monoparentales.** Se añade «A los efectos de la aplicación de este tipo de gravamen, se entenderá por mínimo familiar el definido en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

**5.1.2. Bonificaciones de la cuota por transmisiones de la vivienda habitual para el adquirente.** Se modifica el requisito de no haber sido titular de otro bien inmueble, sustituyéndolo por no haber sido *“titular propietario, nudo propietario o usufructuario”* de otro bien inmueble. Se suprime lo que se entenderá por renta (antes: *“se entenderá por renta la base imponible general y del ahorro”*) y se añade *“A los efectos de la aplicación de esta bonificación, se entenderá por mínimo familiar el definido en el impuesto sobre la renta de las personas físicas”*.

**Efectos: 01/01/2024**

## 6. CANTABRIA.

### Norma: Ley 3/2023, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas

Esta ley modifica el Texto refundido de Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, en lo relativo, entre otros, al IP, al ISD y al ITPAJD.

## 6.1. IP

Se establece una bonificación autonómica del 100 por cien de la cuota resultante una vez aplicadas las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado.

No obstante, en la Disposición adicional tercera del Texto refundido citado se establece que esta bonificación del 100% *“no será de aplicación cuando el patrimonio neto del sujeto pasivo sea superior a 3.000.000 euros una vez descontado el mínimo exento de 700.000 euros y su mera tenencia constituya el hecho imponible de un impuesto estatal”* (en alusión al nuevo Impuesto estatal sobre las Grandes Fortunas).

**Efectos: 01/01/2024**

## 6.2. ITPAJD.

**6.2.1.** Se efectúa una **reducción de los tipos vigentes en ambas modalidades del impuesto.** Se verán beneficiados de esta reducción de tipos especialmente los ciudadanos de Cantabria que adquieren una vivienda habitual y, en particular, los jóvenes, sobre todo los comprendidos entre 30 y 36 años, que antes tributaban el tipo general, las personas que viven en municipios en riesgo de despoblamiento, las familias numerosas y las personas con discapacidad.

**6.2.2. Se reduce el tipo general de TPO** en el caso de bienes inmuebles al 9 por ciento, y el de bienes muebles al 6 por ciento. En la adquisición de la vivienda habitual se establece un tipo del 7 por ciento hasta un valor de 200.000 euros, y un 4 por ciento en la adquisición de vivienda habitual para determinados colectivos.

**6.2.3. En AJD** la rebaja es del 1,5 al 1 por ciento en el caso de adquisición de vivienda habitual, si bien, una vez más, se incide en determinados colectivos y en la compra de vivienda habitual en municipios en riesgo de despoblamiento, aplicándose el tipo reducido del 0,1 por ciento.

**Efectos: 01/01/2024**

## 6.3. ISD.

**6.3.1. Nueva bonificación. 50%** en las adquisiciones *“mortis causa”* para los colaterales **de segundo grado por consanguinidad del Grupo III.**

**6.3.2. Nuevo apartado.** El sujeto pasivo gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tendrá derecho a deducirse la tasa por Valoración previa de inmuebles objeto de adquisición o transmisión en los casos en que adquiera, mediante actos o negocios jurídicos, inter vivos o por causa de muerte, bienes valorados por el perito de la Administración con ciertas condiciones.

**Efectos: 01/01/2024**

## 7. EXTREMADURA.

**Norma: Ley 1/2024, de 5 de febrero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para el año 2024**

Esta ley introduce normas aplicables al ITPAJD durante 2024 y modifica el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, en lo relativo, entre otros, al IP, el ISD y el ITPAJD.

### 7.1. IP

En el **mínimo exento** se cambia el término de "discapacitado" por "personas con discapacidad" y se amplía el supuesto a la curatela.

**Efectos: 01/01/2024**

### 7.2. ITPAJD.

Durante el año 2024, tal como se recogió para 2023, se aplicará el **tipo de gravamen del 0,1 %** en la modalidad de AJD a las escrituras públicas que documenten las adquisiciones de inmuebles destinados a vivienda habitual del sujeto pasivo, con protección pública y calificadas **como viviendas medias**.

**Efectos: 06/02/2024**

### 7.3. ISD.

En la modalidad de sucesiones, la **mejora de la reducción personal** en las adquisiciones por causa de muerte para los causahabientes incluidos en el Grupo I de parentesco se amplía al **Grupo II**. Y se **incrementa la cuantía** de dicha reducción desde los 18.000 euros hasta los 500.000 euros.

**Efectos: 01/01/2024**

## 8. GALICIA.

**Norma: Ley 10/2023, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de medidas fiscales y administrativas.**

Esta ley modifica el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, en lo relativo, entre otros, al IP, el ISD y el ITPAJD.

### 8.1. IP

Se introduce una nueva disposición transitoria, que establece un nuevo régimen aplicable al impuesto sobre el patrimonio durante la vigencia del **impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas**. Así, durante ese periodo:

- Se aplicará una nueva escala equivalente a la tarifa estatal del IP.
- Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 50 % de su importe. Esta deducción se reducirá en el importe a pagar que derive de la aplicación de la normativa del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas para el mismo ejercicio, sin que el resultado pueda ser negativo.

En caso de que, como consecuencia de esta reducción, se agotase el importe de esta bonificación, se reducirán en la cuantía necesaria las otras deducciones autonómicas que resulten de aplicación, sin que el resultado pueda ser negativo.

**Efectos: 01/01/2023**

### 8.2. ITPAJD

#### 8.2.1. Tipo de gravamen en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

El tipo de gravamen aplicable a la transmisión de bienes inmuebles se reduce del 9% al 8%, igualándose al aplicable a la transmisión de bienes muebles y semovientes.

**8.2.2.** Se modifica la denominación del apartado relativo al Tipo de gravamen aplicable a la transmisión de embarcaciones de recreo y motores marinos para añadir otros **Tipos de gravamen aplicables en la transmisión de determinados vehículos (TPO)**

- 3% a las transmisiones de medios de transporte terrestre usado (Se baja el tipo para su adquisición del 8% al 3%, excepto los que tributan por cuota fija).

- 0% en los siguientes casos:

a) Vehículos clasificados en el Registro de Vehículos con la categoría ambiental «0 emisiones».

b) Bicicletas, bicicletas de pedales con pedaleo asistido y vehículos de movilidad personal.

- Se establecen las siguientes cuotas tributarias en la modalidad de TPO correspondiente a la transmisión de automóviles turismo y todoterrenos, con un uso igual o superior a quince años:

<b>Cilindrada del vehículo (centímetros cúbicos)</b>	<b>Cuota (euros)</b>
Hasta 1.199	22
De 1.200 a 1.599	38

**8.2.3.** Se introduce un nuevo tipo de gravamen en TPO aplicable a la adquisición de inmuebles que vayan a ser objeto de inmediata rehabilitación del 6%.

Cuando los inmuebles se encuentren en alguna de las parroquias que tengan la consideración de zonas poco pobladas o áreas rurales a las que se refiere el apartado siete del artículo 16 de la norma, el tipo de gravamen aplicable será del 4 %. El inmueble deberá tener el uso de vivienda al finalizar las obras de rehabilitación

**Efectos: 01/01/2024**

### 8.3. ISD

Se equiparan al matrimonio las **uniones estables** que estén inscritas en el Registro de Parejas de Hecho de Galicia. Se modifica dicho precepto para aplicarlo también al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, y se amplía a aquellas que estén inscritas en cualquier otro registro público análogo de otras administraciones públicas de estados miembros de la Unión Europea, de estados integrantes del Espacio Económico Europeo o de países terceros.

**Efectos: 01/01/2024**

## 9. LA RIOJA.

**Norma: Ley 13/2023, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de La Rioja, de Medidas fiscales y Administrativas para el año 2024.**

Esta ley modifica la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos en lo relativo, entre otros, al ITPAJD.

### 9.1. ITPAJD

La modificación operada es de carácter aclaratorio, en sede del tipo reducido en TPO para la adquisición de viviendas de protección oficial, añadiendo una referencia expresa al ejercicio al que debe atenderse para analizar el límite de la base liquidable de IRPF.

**Efectos: 01/01/2024**

**Norma: Ley 2/2024, de 7 de febrero, de la Comunidad Autónoma de La Rioja, de bonificación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.**

Esta ley modifica la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos en lo relativo al ISD.

## 9.2. ISD.

Con anterioridad a esta Ley, tanto en las adquisiciones mortis causa como inter vivos, se aplicaba la deducción del 99% de la cuota si la base liquidable era inferior o igual a 400.000 euros. La deducción era del 50% para la parte de la base liquidable que supere los 400.000 euros.

Con esta modificación **se suprime el límite cuantitativo de la base liquidable para la aplicación de la deducción máxima del 99% y por tanto se hará extensiva a todas las adquisiciones mortis causa e inter vivos de los Grupos de Parentesco I y II.**

Además, **no se exigirá que la donación se realice en documento notarial si la donación es en metálico**, siempre que la entrega se haya realizado mediante transferencia bancaria y, en el plazo de treinta días hábiles desde que se produjo dicha entrega, se presente la correspondiente autoliquidación, acompañada de justificante de la transferencia bancaria y de documento privado en el que se formalice la transmisión.

**Efectos: 09/02/2024**

## 10. MADRID.

**Norma: Ley 12/2023, de 15 de diciembre, por la que se modifica de manera temporal la bonificación del impuesto sobre el patrimonio en la Comunidad de Madrid durante el período de vigencia del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas.**

Esta ley modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno en lo relativo al IP.

### 10.1. IP

A través de esta ley se introduce en el Texto Refundido una nueva disposición transitoria séptima con la siguiente redacción:

“Disposición transitoria séptima.

Mientras esté vigente el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas no será aplicable la bonificación general del impuesto sobre el patrimonio establecida en el artículo 20 de este Texto Refundido. En su lugar, el contribuyente podrá aplicar una bonificación autonómica determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del propio impuesto, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, y la total cuota íntegra correspondiente al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3. Doce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre”.

**Efectos: 01/01/2023**

**Norma: Ley 15/2023, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2024.**

Esta ley modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, en lo relativo al ISD.

### 10.2. ISD

Se amplía la equiparación a cónyuges de los miembros de uniones de hecho que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 11/2001, de 19 de diciembre, de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid y se encuentren inscritas en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid, a aquellos inscritos en registros análogos existentes en otras Administraciones públicas, dentro o fuera del ámbito español.

**Efectos: 01/01/2023**

## 11. MURCIA.

**Norma: Ley 4/2023, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2024.**

Esta ley modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, en lo relativo al IP, ISD y al ITPAJD.

### 11.1. ISD

A efectos de la aplicación de los **beneficios fiscales** en ambas modalidades de sucesiones y donaciones (reducciones en la base imponible, bonificaciones en cuota y coeficientes multiplicadores) **se equiparan a los cónyuges las parejas de hecho** acreditadas de acuerdo con lo establecido en la normativa autonómica que las regula.

**Efectos: 30/12/2023**

### 11.2. ITPAJD

**11.2.1.** En la modalidad de TPO, en la regulación del **tipo reducido del 3%** en la compra de la vivienda habitual por jóvenes, **se eleva de 35 a 40 años el límite de edad y de 26.620 euros a 40.000 euros** el límite de base imponible, para poder aplicarse este beneficio fiscal.

También se elevan dichos límites en las mismas cuantías para la modalidad de AJD, en la regulación del tipo reducido del 0,1% para jóvenes por compra de su vivienda habitual (primera si está acogida al Plan de Vivienda Joven de la Región de Murcia).

**11.2.2.** Asimismo, en la modalidad de TPO, en la regulación del **tipo reducido del 5%** en la compra de inmuebles por jóvenes empresarios o profesionales para destinarlos a su domicilio fiscal o centro de trabajo, **se eleva de 35 a 40 años el límite de edad** para poder aplicarse este beneficio fiscal.

**11.2.3.** Respecto a la bonificación en el ITPAJD por transmisión o cesión temporal de fincas rústicas y por permutas voluntarias de fincas rústicas se sustituye la exigencia de su documentación en escritura pública por el de su formalización en cualquier documento público, para posibilitar la bonificación también de las transmisiones realizadas por vía judicial o administrativa y que generalmente se formalizan en documentos judiciales y administrativos.

**Efectos: 30/12/2023**

### 11.3. IP

Se mantiene para los devengos que se produzcan el 31 de diciembre de 2024 el mínimo exento de 3.700.000 euros, igual que para los devengos producidos el 31 de diciembre de 2023, teniendo en cuenta que el **impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas** presumiblemente se aplique a estos devengos, sobre todo después de que el Tribunal Constitucional haya avalado recientemente la constitucionalidad de este impuesto.

**Efectos: 30/12/2023**

## 12. COMUNIDAD VALENCIANA.

**Norma: Ley 7/2023, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat.**

Esta ley modifica la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, en lo relativo al IP, ISD y al ITPAJD.

### 12.1. ISD

Se adapta a **euros la escala** del impuesto que fue aprobada por la Ley 16/2003, de 17 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat Valenciana, en la que figuraba en pesetas. Con idéntico propósito se modifica el **cuadro relativo al patrimonio preexistente** que figura en el art. 12 de la Ley, denominado «Cuota tributaria».

**Efectos: 01/01/2024**

### 12.2. ITPAJD.

En la modalidad de TPO:

**12.2.1.** Se rebaja del **8% al 6%** el tipo de gravamen de las adquisiciones destinadas a constituir la vivienda habitual de jóvenes menores de 35 años o de adquirentes de VPO sujetas al régimen general, siempre que el valor del inmueble transmitido no exceda de los 180.000 euros.

**12.2.2. Se rebaja del 4% al 3% el tipo de gravamen del impuesto en las adquisiciones realizadas por familias numerosas y monoparentales, personas con discapacidad, mujeres objeto de violencia de género o adquirentes de una vivienda de protección oficial de régimen especial, siempre que el valor del inmueble transmitido no exceda de los 180.000 euros.**

**Efectos: 01/01/2024**

### **12.3. IP.**

La disp. trans. cuarta de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, que regulaba la **escala del impuesto sobre el patrimonio** aplicable a los devengos producidos en los años 2023 y 2024, queda derogada, por lo que se aplicará desde sus efectos la escala del artículo 9 de la Ley.

**Efectos: 31/12/2023**

TEMAS FISCALES.....4

- ACERCA DE "LA TEORÍA DEL CONOCIMIENTO" EN DERECHO TRIBUTARIO

**Antonio Martínez Lafuente**

Abogado del Estado. Doctor en Derecho.

### ACERCA DE "LA TEORÍA DEL CONOCIMIENTO" EN DERECHO TRIBUTARIO

**Antonio Martínez Lafuente**

Abogado del Estado. Doctor en Derecho.

I

1.-La Jurisprudencia entendida como el resultado argumental de la aplicación por los Tribunales de Justicia de las normas jurídicas, nos sorprende continuamente<sup>1</sup> con nuevos hallazgos, y a ello se destina la presente y breve colaboración centrada como se indica en el enunciado general en la "Teoría del Conocimiento"<sup>2</sup>, expresión que es preciso delimitar e insertar en su lugar procedente, que es el derecho de deducción del tributo soportado en el Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>3</sup>.

Nos vamos a ocupar de lo expuesto al hilo de analizar el contenido de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de Junio de 2023<sup>4</sup> y que se apoya, como no podría ser de otra manera, en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la

Unión Europea, que con una u otra denominación, ya se había pronunciado sobre el particular:

"A la indicada Teoría del Conocimiento se refiere el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en numerosas Sentencias y, entre ellas, las dictadas en fechas 6 de Septiembre de 2012, Asunto C-324/11; 13 de Febrero de 2014, Asunto C-18/13; 13 de Marzo de 2014, Asunto C-107/2013 y, la más reciente, 24 de Noviembre de 2022, Asunto C-596/2021. En esta última Sentencia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea señala que el fraude fiscal se puede constatar por la "teoría del conocimiento" de tal manera que, se puede denegar la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado cuando el adquirente sabía o debería haber sabido que dicha adquisición estaba vinculada con un fraude".

En la Sentencia de la que se da cuenta se expone que:

"El Tribunal Económico Administrativo Central acierta en la Resolución impugnada cuando señala que "la falta de ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido a la reclamante por parte de quien ha transmitido los bienes por cuya entrega se satisfizo el tributo no es, por sí misma, causa suficiente para la denegación del derecho a la deducción de las cuotas así soportadas". Posteriormente, una vez realizada esa afirmación, centra el objeto de discusión señalando que: "Cuestión distinta es que dicha falta de ingreso pudiera ser conocida por la reclamante

1 Hace poco dimos cuenta de lo que se escondía bajo la expresión: "Un principio general de Derecho Tributario", en "Carta Tributaria" nº 98 (2023), y que se refería al "principio de íntegra regularización"; véase asimismo y como novedad lo que he expuesto en: "El principio de comparabilidad y la carga de la prueba en Derecho Tributario", en "Quincena Fiscal" nº 13 (2022).

2 La expresión es propia de la filosofía, y que se centra en el estudio del conocimiento humano; no es el momento ni el lugar que profundizar siquiera mínimamente sobre el tema; ya estuvo la "teoría del conocimiento" presente en los estudios clásicos, como los de Platón y Aristóteles; me remito al documentado estudio de Moncada Tarazona: "Origen y desarrollo de la teoría del conocimiento". Revista Oratores (2019).

3 Me remito a lo que dejé expuesto en: "El derecho de deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido en la doctrina jurisprudencial". Editorial Thomson Reuters Aranzadi (2020), y más recientemente en "Análisis jurisprudencial del Impuesto sobre el Valor Añadido", en "Carta Tributaria" (2024).

4 Ponente la Magistrada Excm. Sra. Berta Santillán Pedrosa.

y las consecuencias que de dicho conocimiento pudiera tener, para lo cual ha de traerse a colación la denominada Teoría del Conocimiento, según la cual, los Estados miembros pueden denegar el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado cuando se acredite que conocían o deberían conocer que participaban en una operación fraudulenta". Y concluye así el Tribunal Económico Administrativo Central diciendo que se "debe considerar acreditado el conocimiento por parte de la interesada de la así pretendida falta de ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido por ella soportado, cuya devolución solicitó, existiendo elementos objetivos que así lo acreditan".

## II.

2.- La cuestión central estriba en poner límites al abuso de derecho y hacer frente a los comportamientos artificiosos, lo que nos va a permitir dar entrada a los preceptos de la Ley General Tributaria sobre el particular<sup>5</sup> y ello es así porque es muy reiterada la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea exponiendo que un contribuyente no puede disfrutar de un derecho o de una ventaja que se deriven del Derecho de la Unión si la operación en cuestión es puramente artificial desde el punto de vista económico y persigue eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate (Sentencias de 21 de Febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02), apartado 86, y de 13 de Marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation asunto C-524/04, apartado 81). Señala el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido no obliga al sujeto pasivo a que pueda elegir entre dos operaciones a aplicar aquella que maximice el pago del Impuesto sobre el Valor Añadido; al contrario, el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal (véase, en este sentido, la Sentencia de 21 de Febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, apartado 73).

Procede recordar a este respecto que, en los apartados 74 y 75 de la Sentencia Halifax y otros (C-255/02), el Tribunal de Justicia declaró, en particular, que la comprobación de que existe una práctica abusiva en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido exige:

- a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de

que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y cuando,

- según un conjunto de elementos objetivos, la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal.

3.- Una breve referencia a los hechos y así el Tribunal Económico-Administrativo Central, cuyo criterio se confirma en sede contencioso-administrativa, expone que los datos objetivos tenidos en cuenta por la Administración Tributaria permiten concluir que efectivamente la finalidad que se perseguía con esas operaciones económicas era obtener ventajas fiscales ilícitas y a ello se dirigen las siguientes actuaciones realizadas por la recurrente: (i) en fechas cercanas a las de las operaciones de compraventa se dió de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en actividades

relacionadas con la promoción inmobiliaria, cuando hasta entonces se dedicaba a la actividad de gestión administrativa; (ii) las empresas vendedora y compradora estaban vinculadas -la recurrente tenía el 100% de las participaciones sociales de la vendedora- y tenían, además, un mismo administrador lo que permitió idear entre ambas partes las operaciones; (iii) la vendedora no ha efectuado desembolsos económicos por las compras realizadas, salvo el pago del importe del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que el pago se ha realizado mediante compensaciones económicas de créditos procedentes de deudas intragrupo; (iv) el importe correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido se abona a través de cheques bancarios emitidos "al portador" que se cobran en ventanilla del Banco por personas ajenas a la compradora, SILGANAR; (v) inexistencia de motivo económico válido, pues primero vende la sociedad SILGANAR a la mercantil JM FERGO CONSTRUCCIONES y a continuación le compra a SILGANAR los inmuebles que no tenían carga hipotecaria.

Expuesto lo anterior, se concluye que:

"Hechos estos que son esenciales para aplicar, en este caso, la Teoría del Conocimiento que no se ha desvirtuado por la recurrente en su escrito de demanda quien se ha limitado a argumentar que las operaciones eran reales y con una finalidad económica lícita, como era la reestructuración empresarial. Alegaciones estas que no ponemos en duda porque el desarrollo de la actividad empresarial y las decisiones empresariales permiten, en todo caso, elegir la mejor opción económica entre diversas alternativas jurídicas y escoger, en un principio, la que representa una menor carga fiscal cuando el orden

<sup>5</sup> Me remito a la Ponencia de D. Maximino Linares Gil, expuesta en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España, Curso 2023/2024, cuyo título es: "Reciente jurisprudencia sobre la diferencia entre la potestad de calificación, el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación tributaria", posteriormente publicada en "Quincena Fiscal" nº 5 (2024).

jurídico abre al sujeto pasivo diferentes posibilidades de actuación, todas igualmente legítimas, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas (Sentencia Tribunal Supremo, Sección Segunda, Sala Tercera, de 29 de Junio de 2011, casación 4499/07)<sup>6</sup>.

### III

4.- Como se ha recordado el derecho de deducción del tributo soportado es el eje esencial del sistema sobre el que se apoya el Impuesto sobre el Valor Añadido, y así el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en reiteradas Sentencias como la de 22 de Febrero de 2018, expuso:

“El principio de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido queda garantizado mediante el régimen de deducciones previsto en el título X de la Directiva sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, que permite a los eslabones intermedios de la cadena de distribución deducir de la base de su propio impuesto las cantidades pagadas por cada uno de ellos a su respectivo proveedor en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido sobre la operación correspondiente y entregar así a la Administración Tributaria la parte del Impuesto sobre el Valor Añadido que corresponde a la diferencia entre el precio al que cada uno ha vendido la mercancía a su comprador y el precio que ha pagado a su proveedor (véanse, por analogía, las Sentencias de 24 de Octubre de 1996 (TJCE 1996, 196), Elida Gibbs, C-317/94, apartado 33; de 15 de Octubre de 2002, Comisión/Alemania, C-427/98, apartado 42, y de 29 de Abril de 2004 (TJCE 2004, 118), Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, , apartado 36”.

Y más recientemente la Sentencia del citado Tribunal de 9 de Diciembre de 2021, precisó:

“Según reiterada Jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del Impuesto sobre el Valor Añadido del que son deudores del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado o pagado

por ellos por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Como el Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones, el derecho a la deducción previsto en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del Impuesto sobre el Valor Añadido en principio, no puede limitarse, siempre que los sujetos pasivos que deseen ejercitarlo cumplan las exigencias o requisitos tanto materiales como formales a los que está supeditado (Sentencia de 11 de Noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, apartado 31 y Jurisprudencia citada”.

Añadiéndose en la misma Sentencia:

“De ello resulta que corresponde, en principio, al sujeto pasivo que ejerce el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido acreditar que el proveedor de los bienes o los servicios por los que se ejerce ese derecho tenía la condición de sujeto pasivo. Por tanto, el sujeto pasivo está obligado a aportar pruebas objetivas de que, efectivamente, con anterioridad adquirió bienes y recibió servicios de sujetos pasivos para las necesidades de sus propias operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y con respecto a los cuales efectivamente abonó el Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas pruebas pueden comprender, en particular, los documentos que se encuentren en posesión de los suministradores o prestadores de servicios de los que el sujeto pasivo haya adquirido bienes o recibido servicios y por los cuales haya abonado el Impuesto sobre el Valor Añadido (Sentencia de 11 de Noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, apartado 39 y Jurisprudencia citada)”.

5.- Pero como ya se ha expuesto el derecho de deducción del impuesto soportado no puede admitirse cuando conduzca a una situación abusiva y en consecuencia contraria a la normativa vigente, que como es sabido está constituida por los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo de 28 de Noviembre de 2006,<sup>8</sup> y por los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, objeto de numerosas modificaciones posteriores.

6 La “economía de opción” supone la existencia de una alternativa permitida por la norma tributaria y el contribuyente elige aquella que según su situación particular le resulta más beneficiosa - menos gravosa fiscalmente-. Pero en este proceso no se está discutiendo esa posibilidad, sino si en esa opción económica la recurrente conocía que la vendedora no iba a ingresar el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido lo cual implicaba para la compradora, ahora recurrente, obtener una importante ventaja fiscal como era la deducción de las cuotas que había soportado en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido en esas operaciones que nunca se ingresaron y que el comprador entendemos que sí lo sabía en el momento de abonar su importe mediante cheques bancarios puesto que nunca se cobraron por la vendedora.

7 Véase: “El principio de neutralidad en el Impuesto sobre el Valor Añadido en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, de Martínez Muñoz, en “Revista Española de Derecho Financiero” nº 184 (2019) y “La neutralidad fiscal en el Impuesto sobre el Valor Añadido a la luz del artículo 47 de la Carta de los Derechos fundamentales de la Unión Europea”, de Pablo Mateos, en “Quincena Fiscal” nº 3 (2020).

8 “Véase: “Aproximación a las modificaciones en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, derivadas de la trasposición del llamado paquete del Impuesto sobre el Valor Añadido”; del Profesor Jiménez Compaired; en “Noticias de la Unión Europea”; N.º 323 (2011); la última de las modificaciones introducidas en la normativa reguladora del tributo procede de la Ley 9/2017, de 8 de Noviembre, que dio nueva redacción al apartado Cinco del artículo 93 de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, en la que se aborda la problemática de las subvenciones. Sobre ello se ocupó el N.º 315 (2011) de “Noticias de la Unión Europea” en el que se analizó con carácter monográfico los XXV años de vigencia del Tratado de Adhesión de España a la Unión Europea. Me ocupé de ello en “Fuentes del Ordenamiento Jurídico y recurso prejudicial”; Cuadernos de Derecho Registral. Colegio Nacional de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España (2016)

La lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido, y el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva; por lo tanto, corresponde a las Autoridades y a los Órganos Jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (Sentencia de 10 de Julio de 2019, Kursu zeme, C-273/18, apartado 34 y jurisprudencia citada).

Sin embargo, dado que la denegación del derecho de deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las Autoridades Tributarias acreditar de modo suficiente en Derecho los elementos objetivos que permitan concluir que el sujeto pasivo cometió un fraude o un abuso de Derecho, o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para basar el derecho de deducción formaba parte de un fraude; por ello incumbe a los Órganos Jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si esas Autoridades Tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos (véase, en este sentido, la Sentencia de 11 de Noviembre 2021, Ferimet, C-281/20, apartado 50 y jurisprudencia citada).

6.- Reiteración de doctrina que se contine en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de Enero de 2024, según la cual:

“No obstante, el derecho a deducción puede denegarse al sujeto pasivo si se prueba objetivamente que ha sido invocado de manera fraudulenta o abusiva. En efecto, es necesario recordar que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido y que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta. Así pues, aun cuando se dieran los requisitos materiales para el derecho a deducción, corresponde a las Autoridades y Tribunales nacionales denegar ese derecho cuando resulte objetivamente acreditado que ha sido invocado de manera fraudulenta o abusiva [Sentencia de 25 de Mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Impuesto sobre el Valor Añadido — Adquisición ficticia), C 114/22, apartados 40 y 41 y jurisprudencia citada].

Por lo que respecta al fraude, según jurisprudencia reiterada, debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido un

fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino también cuando se acredite objetivamente que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en los cuales se fundamenta el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de esos bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de tal fraude [Sentencia de 25 de Mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej Warszawie (Impuesto sobre el Valor Añadido — Adquisición ficticia), C 114/22, apartado 42 y jurisprudencia citada].

Dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las Autoridades Tributarias acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido o sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. Incumbe a los Órganos Jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si las Autoridades Tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos [Sentencia de 25 de Mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Impuesto sobre el Valor Añadido — Adquisición ficticia), C 114/22, EU:C:2023:430, apartado 43 y jurisprudencia citada].

A este respecto, puesto que el Derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Administración Tributaria debe acreditar estos elementos objetivos de conformidad con las normas en materia probatoria del Derecho nacional. Sin embargo, tales normas no podrán menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión (Sentencia de 11 de Noviembre de 2021, Ferimet, C 281/20, apartado 51 y jurisprudencia citada).

En este contexto, la diligencia que se requiere del sujeto pasivo y las medidas que se le pueden exigir razonablemente para cerciorarse de que, mediante su adquisición, no participa en una operación que forma parte de un fraude cometido por un operador anterior dependen de las circunstancias del caso y, en particular, de si existen o no indicios que permitan al sujeto pasivo, en el momento de la adquisición que realiza, sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude. Así, ante indicios de fraude, cabe esperar una mayor diligencia del sujeto pasivo. Sin embargo, no puede exigírsele que lleve a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas, como las que la Administración Tributaria tiene capacidad para realizar (Sentencia de 1 de Diciembre de 2022, Aquila Part Prod Com, C 512/21, apartado 52, y auto de 9 de Enero de 2023, A.T.S. 2003, C 289/22, EU:C:2023:26, apartado 70)“.

## IV

7.- Sobre la ya mencionada “Teoría del Conocimiento”, insistió el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de Febrero de 2022, que si bien referida a la inversión del sujeto pasivo, concluye que:

“Por el contrario, se trata de una mención deliberada como esta misma Sala ya había apreciado al plantear la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, con total rotundidad, hace explícito este último Tribunal en el párrafo 29 de su Sentencia:

-En el presente asunto, del auto de remisión se desprende que el sujeto pasivo mencionó deliberadamente a un proveedor ficticio en la factura objeto del litigio principal, lo que impidió a la Inspección de los Tributos identificar al verdadero proveedor y, por tanto, acreditar la condición de sujeto pasivo de este último como requisito material del derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido”.

En definitiva, se puede establecer como jurisprudencia de este Tribunal Supremo, con fundamento en la interpretación que al efecto nos ha proporcionado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que:

1) *“Se puede denegar la deducción de las cuotas de impuesto sobre el valor añadido autorrepercutidas en el régimen de inversión de sujeto pasivo cuando en la autofactura expedida a tal efecto no conste el proveedor de los bienes adquiridos, en aquellos casos en que esa falta de constancia no es puramente formal o errónea, sino que es deliberada, esto es, sin que el sujeto pasivo ofrezca razón sobre la identidad de dicho proveedor, cuando con ello se impida a la Administración Tributaria la identificación del aquél y acreditar su condición de sujeto pasivo como requisito material del derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

2) *A tal efecto, no está condicionada la falta de derecho a deducir a la causación de una ventaja fiscal en favor del sujeto pasivo o de un tercero”.*

Y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en Sentencia de 11 de Noviembre de 2021, había expuesto:

“La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de Noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe ser interpretada en el sentido de que debe denegarse a un sujeto pasivo el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la adquisición de bienes que le han sido entregados, cuando dicho sujeto pasivo

ha indicado deliberadamente un proveedor ficticio en la factura que él mismo ha expedido para dicha operación al aplicar el régimen de inversión del sujeto pasivo, si, habida cuenta de las circunstancias tácticas y de los elementos aportados por dicho sujeto pasivo, faltan los datos necesarios para comprobar que el verdadero proveedor tenía la condición de sujeto pasivo o si se acredita suficientemente con arreglo a Derecho que el citado sujeto pasivo cometió un fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo”.

Relacionada con el fraude la consecuencia es la denegación del derecho de deducción del tributo soportado, que se argumenta en los siguientes términos:

“En cuanto al fraude, según Jurisprudencia reiterada, debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se base el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido (véanse, en este sentido, las Sentencias de 6 de Julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04 , apartado 59; de 21 de Junio de 2012, Mahagében y David, C-80/11 y C-142/11 , apartado 45; de 16 de Octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18 , apartado 35 y jurisprudencia citada, y el auto de 14 de Abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, apartado 22)”.

## V

8.- Como ya se ha expuesto en la Ley General Tributaria, se contienen las técnicas y procedimientos para evitar que el derecho de deducción del tributo soportado sea calificado de abusivo para lo cual se hace preciso delimitar cuando estamos ante simulación o ante el fraude de Ley.

Desde un punto de vista doctrinal, trazar una línea divisoria franca y clara entre fraude a la ley o simulación ha sido una tarea en la que han aplicado y dedicado buena parte de su tiempo no pocos autores y las Autoridades Fiscales de varios países e instituciones europeas; la aparente sencillez con la que se puede discernir entre la evasión fiscal y la elusión fiscal, por brillantes que hayan sido los intentos, difícilmente cruza el umbral de una realidad jurídica, tan tozuda y terca, que vuelve a colocar a los operadores jurídicos al principio del camino recorrido.

Ya se ha dicho, en esa línea, que una de las características de la elusión fiscal es que los negocios realizados por el sujeto pasivo son tan reales y ciertos como legales; donde se desvirtúan es en el fin o propósito perseguido que se circunscribe a la exclusiva finalidad de reducir o anular su carga fiscal; podríamos decir que pese a su licitud inicial se obtiene de la literalidad de su aplicación un fin antijurídico e ilegal, que debe ser reconocido a través de una interpretación conforme a las normas fiscales, cuya aplicación se ha evitado o esquivado.

Es aquí donde debemos encajar el conocido como fraude a la Ley de la anterior Ley General Tributaria de 1963, hoy integrado en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 28 de Diciembre, dentro del conflicto en la aplicación de la norma, ambos herederos del artículo 6.4 del Código Civil.

En el examen de un negocio realizado en fraude a la Ley, cuando se analizan los elementos esenciales del contrato, o de los contratos implicados, se ha detectado una habitual tendencia a relacionar la causa como fin perseguido por las partes, a pesar de que el artículo 1274 del Código Civil ha sido configurado en términos que nada tienen que ver con el fin último o finalidad perseguida por la partes, sino con «la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte; en los remuneratorios, el servicio o beneficio que se remunera, y en los de pura beneficencia, la mera liberalidad del bienhechor», es decir, con la idoneidad del contrato para producir sus efectos, lo que deja al margen la intención de las partes.

A pesar del carácter objetivo con el que se configura la causa en nuestro Ordenamiento Jurídico Civil, se ha hablado de contratos vacíos de causa cuando «la declarada» difiere del fin perseguido por las partes; en estos casos se dice que concurre una simulación que puede ser absoluta si hay inexistencia de causa, o relativa si se trata de una causa aparente o falsa que enmascara otra auténtica.

Así se desprende de la Jurisprudencia, y destacamos la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de Noviembre de 2015, recurso 3346/2014 (FJ 6º), que remitiéndose a otros pronunciamientos anteriores afirma que « el problema surge especialmente en la simulación de la causa por su estrecha vinculación con la finalidad o propósito que las partes persiguen al celebrar un contrato. Así se considera que un contrato realizado no con el fin habitual o normal, sino para el logro de un resultado singular adolece de vicio en la causa, y al apartarse de la "causa típica" o carecer de ella merece la calificación de simulado, con simulación relativa o absoluta. Y es entonces cuando se produce la confluencia y posible superposición entre fraude de ley y

simulación».

En otra anterior Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Mayo de 2011, recurso 1061 /2007, (FJ 3o) se afirma que debe tenerse en cuenta que, a pesar de la diferencia teórica que existe, en el plano conceptual, entre fraude de Ley y simulación, se ha producido en su vertiente práctica, en su aplicación por la Jurisprudencia una superposición y compatibilidad entre ambas figuras.

En puridad de principios el fraude de Ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el Ordenamiento Jurídico para desplegar sus efectos jurídicos; pero se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulte de aplicación a los actos o negocios jurídicos que debieran haberse utilizado con normalidad a la vista de los efectos producidos y circunstancias concurrentes.

La simulación, por el contrario, supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia del acto o del negocio jurídico; esta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos del negocio o del contrato; en nuestro ordenamiento, por tanto, tratándose del contrato, puede afectar a los sujetos, al objeto y a la causa ( art. 1261 del Código Civil).

## VI

9.- Pero como argumentó la Sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 13 de Octubre de 2020,<sup>9</sup>:

“Ahora bien, el problema surge especialmente en la simulación de la causa por su estrecha vinculación con la finalidad o propósito que las partes persiguen al celebrar un contrato. Así se considera que un contrato realizado no con el fin habitual o normal, sino para el logro de un resultado singular adolece de vicio en la causa, y al apartarse de la "causa típica" o carecer de ella merece la calificación de simulado, con simulación relativa o absoluta. Y es entonces cuando se produce la confluencia y posible superposición entre fraude de Ley y simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto, de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero, a la Administración

<sup>9</sup> Ponente D. Santos Gandarillas Mateos.

Tributaria y, luego, a los Tribunales.

En la misma línea podemos recordar la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de Junio de 2011, dictada en el Recurso 1048/2007, (FJ 6º) en la que se expuso: «habiendo de considerarse la concurrencia en el caso de simulación negocial, carece de virtualidad cuanto la parte demandante aduce para rechazar la existencia de otras modalidades de negocios anómalos que ni la Administración ha apreciado ni concurren en el caso enjuiciado. Nos referimos al negocio jurídico en fraude de ley, que la doctrina civilista mayoritariamente incluye en el capítulo de los negocios jurídicos anómalos, como una modalidad de los denominados negocios indirectos, en virtud de los cuales se pretende indirectamente el resultado propio de otro negocio distinto del realizado, si bien esta categoría se presenta con carácter general embebiendo diversas figuras jurídicas entre las que se encuentra el negocio simulado, en el que, según lo expuesto, existe una apariencia negocial sin voluntad negocial alguna, como es el caso de la simulación absoluta, o por el contrario se quiere otro negocio jurídico distinto del verdaderamente manifestado; apariencia negocial que no se da en el negocio celebrado en fraude de Ley.

Para concluir, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Febrero de 2015, dictada en unificación de doctrina 1203/2013 (FJ 6º), se expone: «Con independencia de que la Administración no haya calificado el negocio celebrado como simulado, lo que favorece al actor, hemos afirmado recientemente en Sentencia de 12 de Noviembre de 2014, que no toda operación artificiosa requiere acudir al procedimiento en fraude de ley, pues si las formas artificiosas empleadas son meramente formales, es decir, carecen de causa, estamos en presencia de negocios inexistentes cuyo desconocimiento no exige acudir al procedimiento de fraude de Ley»

10.- Tras la última reforma de la Ley General Tributaria procede aludir al “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”; sin olvidar la dificultad práctica que existe para distinguir entre simulación y el conflicto en la aplicación de la norma, lo cierto es que el Legislador sí ha separado y distinguido entre simulación y conflicto, de manera que, por complicado que resulte, se han de hacer todos los esfuerzos posibles para determinar si la recalificación procedente de la Administración Tributaria se atuvo al marco legal.

El legislador español en el ámbito tributario optó, desde la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de Julio; por distinguir entre simulación y fraude a la Ley como mecanismos a disposición de la Administración «eliminandose aquellos aspectos que pudieran menoscabar el principio de seguridad jurídica,

potenciando, a la vez, la lucha contra el fraude, al dotar a la Administración Tributaria de instrumentos legales acordes con los principios constitucionales.». Aunque el fin perseguido por ambas era esencialmente el mismo, el cauce para llevar a cabo la recalificación era distinto, y las consecuencias en uno y otro caso también. En el fraude a la Ley se requería un procedimiento previo para que pudiera ser declarado, extremo que no requería la simulación, y en el fraude expresamente se excluía la posibilidad de sancionar. Esta distinción se mantuvo en la vigente Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria, incluso después de la reforma llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de Diciembre, a pesar de que en la actualidad el antiguo fraude ha sido desplazado por el denominado conflicto en la aplicación de la norma, y es posible la imposición de sanciones en el caso tipificado en el artículo 206 bis de la Ley General Tributaria.

En el Alto Tribunal también podemos encontrar ejemplos para trazar una línea divisoria entre simulación y el conflicto en la aplicación de la norma (en aquel entonces fraude a la Ley, por el régimen jurídico bajo el que se dictó la sentencia); en la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de Mayo, se razona que «el concepto de fraude de Ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho Penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos; la utilización del término "fraude" como acompañante a la expresión "de Ley" acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas; en el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal).

Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu; de manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del Ordenamiento Jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal; por ello

mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada "norma de cobertura"; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.

La novedad más relevante, a partir de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, frente a la anterior redacción de la anterior Ley General Tributaria del fraude de la Ley, es que a partir de 2004 se tipificaron supuestos que por el Legislador se consideran casos paradigmáticos de conflicto en la aplicación de la norma.

Así, en el artículo 15 se especifica que estamos ante esta modalidad «cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Por lo tanto, al menos a partir de esta redacción, en principio no se puede calificar como simulación por la mera existencia de negocios jurídicos que parezcan artificiosos, impropios, indirectos o abusivos para la consecución del fin perseguido; en estos casos, si la Administración Tributaria considera que, además, concurre la simulación, deberá hacer un especial esfuerzo probatorio para revelar donde está la falacia, la mentira o la mendacidad; dicho de otra manera, por la mera interposición de negocios de estas características no se puede presumir que exista simulación cuando, precisamente, este tipo de previsión legal ha sido calificada por el Legislador como conflicto en la aplicación de la norma; lo mismo podríamos decir de toda la Jurisprudencia gestada al amparo de la Ley del año 1963, donde esta distinción no se contenía en la Ley.

Si el Legislador ha escogido mantener las diferencias entre simulación y el conflicto en la aplicación de la norma, como técnicas de calificación en poder de la Administración, cuando sus órganos lleven a cabo esta potestad deben ser respetuosos con esta voluntad y atenerse a las categorías que ha puesto a su disposición

para corregir las conductas de los contribuyentes; el que resulte difícil no es razón para que no le sea exigible a la Administración Tributaria que se comporte como en la Ley está previsto, no en vano así se prevé en el artículo 103.1 de la Constitución Española.

## VII

11.- El "principio de calificación" desprovisto de cualquier requisito procedimental, no puede sustituirse sin más por lo expuesto en las líneas precedentes, al indicarse en la Sentencia que se analiza:

"El rigor y la limitación que en orden a la calificación tiene la Administración frente a una determinada figura o entramado negocial, como podría ser este supuesto, ha sido puntualizada por la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de Julio de 2020, recurso 1433/2018, cuando en el análisis de las potestades de la Administración afirma que «[Las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables.

Pretender que la "calificación" tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación

Dicho de otro modo, la Administración no necesitaría incoar los procedimientos previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria prácticamente en ningún caso, pues le bastaría con "calificar" las situaciones de hecho que encontrara en la práctica y "ajustarlas" a la legalidad, aplicando la normativa correspondiente, pues su potestad calificadora (recordemos, solo de los "actos, hechos o negocios") sería prácticamente absoluta y omnicompreensiva de cualquiera situación imaginable.

(...) en el ámbito tributario, la cuestión de distinguir entre calificación (o "recalificación", como en realidad ha sucedido aquí) y simulación -sea esta absoluta o relativa- puede adquirir una importancia capital si la contemplamos desde la perspectiva del Derecho sancionados [...]"

12.- Como reitera la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 septiembre 2017, C251 /16, «[I] a denegación de un derecho o de una ventaja debido a hechos abusivos o fraudulentos no es más que la mera consecuencia de la comprobación de que, en caso de fraude o de abuso de Derecho, no se cumplen realmente

las condiciones objetivas exigidas para la obtención de la ventaja perseguida y que, por tanto, tal denegación no necesita de base legal específica (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de Diciembre de 2000, Emsland-Stärke, C11 0/99, apartado 56; Halifax, apartado 93, y de 4 de Junio de 2009, Pometon, C158/08, apartado 2.

Ha sido reiterada la idea de que el principio de prohibición de prácticas abusivas, según se aplica en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido por la jurisprudencia (apartado 70) derivada de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de Sentencia Halifax, C-255/02, no constituye una norma establecida por una Directiva sino que encuentra su fundamento en la Jurisprudencia reiterada en los apartados (68 y 69) de esta Sentencia, según la cual, por una parte, los justiciables no pueden prevalerse del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en particular, las sentencias de 12 de Mayo de 1998, Ke falas y otros, C367/96, apartado 20; de 23 de Marzo de 2000, Diamantis, 0373/97, apartado 33, y de 3 de Marzo de 2005, Finí H, C32/03, apartado 32) y, por otra parte, la aplicación de la normativa de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas de los operadores económicos (véanse en este sentido y en particular, las Sentencia de 12 de Mayo de 1998, Kefalas y otros, C367/96, apartado 32) y, por otra parte, la aplicación de la normativa de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas de los operadores económicos (véanse, en ese sentido y en particular, las Sentencias de 11 de Octubre de 1977, Cremer, 125/76, apartado 21; de 3 de Marzo de 1993, General Milk Products, C8/95, apartado 21, y de 14 de Diciembre de 2000, Emslan-Starke, C 11 0/99, apartado 51.

Sin embargo, el Tribunal no se pronunció sobre las condiciones de aplicación del principio de prohibición de prácticas abusivas sino solo sobre las modalidades procedimentales de la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la que las autoridades nacionales deben proceder cuando, con arreglo a este principio, han comprobado la existencia de una práctica abusiva. No obstante, recordó en el apartado (93) que «[l]a comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, [...]».

La reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de Febrero de 2019, si bien se pronunciaba

sobre cuestiones relativas a la Directiva 2003/49, hace una consideración general en torno a la lucha contra el fraude en todos los ámbitos, incluido el tributario.

13.- Tras esta amplia argumentación la ya citada Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 13 de Octubre de 2020, concluye:

“Por ello, si en nuestro Derecho nacional no dispusiéramos de normas anti elusorias o correctoras de prácticas abusivas, podríamos reprimir o evitar tales conductas con arreglo a este principio del Derecho de la Unión. Lo cierto es que sí tenemos en nuestro Derecho específicas normas antielusorias, anti-defraudación y correctoras de las prácticas abusivas, a las que puede acudir la Administración para corregir los abusos de los contribuyentes, y en caso como el que aquí nos ocupa, denegar la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado.

Sin embargo, la existencia de normas internas (si se nos permite la expresión) exige que la Administración identifique y recalifique la conducta con los mecanismos de que dispone, sobre todo cuando las consecuencias que de ello se derivan pueden ser muy distintas. Dicho de otro modo, donde distingue el Legislador debe distinguir la Administración. Distinto sería el caso de que no tuviéramos tipificados en nuestro Ordenamiento Jurídico mecanismos para reprimir el fraude fiscal, la evasión y la elusión fiscal tan específicamente detallados.

No podemos dar por bueno que se lleve por simulación un supuesto donde no concurre ningún viso de ocultación, falacia, mentira o falsedad, y sí todos los elementos que podrían encajar en una figura anti-elusión como el conflicto en la aplicación de la norma, forzando la recalificación hasta límites en los que resultarían irreconocibles ambas figuras, dificultando más si cabe la difícil tarea de que a cada operador jurídico le ocupa en función del estado del debate”.

14.- Tras este recorrido jurisprudencial y recapitulando, procede concluir que el derecho de deducción del tributo soportado en el Impuesto sobre el Valor Añadido se delimita con la denominada “Teoría del Conocimiento” y con las técnicas tendentes a evitar el abuso en el ejercicio de tal derecho, cuestiones estas ya conocidas, pero que conviene recordar al hilo de los últimos pronunciamientos jurisprudenciales sobre la materia.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....24

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. ....24

- Escritura pública otorgada para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva, junto con el garaje y trastero ..... 24
- Adjudicación, de una vivienda de obra nueva adaptada, a una persona física, con una discapacidad superior al 75 por ciento, que tiene la calificación de vivienda de promoción pública de precio limitado destinada a vivienda habitual ..... 24
- Disolución del condominio que tienen dos hermanas sobre la nuda propiedad de unos inmuebles, mientras que los padres seguirán disfrutando del usufructo que tienen sobre los inmuebles ..... 25
- Extinción del condominio que tienen tres hermanos, sobre seis fincas rústicas, y segregación de una parte de una de las fincas que permanecerá en común para dar servicio a las propiedades resultantes ..... 25
- Adjudicación del pleno dominio del inmueble, compensando a sus hermanos y a su madre con dinero ..... 26
- Adquisición, por una universidad, a un Organismo Autónomo dependiente del Ministerio de Defensa, de un cuartel militar para destinarlo a la construcción de una facultad, para lo cual, lo reformará conservando diversas construcciones existentes al ser de carácter protegido ..... 26
- Adquisición por una entidad mercantil de un local comercial a un empresario o profesional para convertirlo en vivienda para su arrendamiento de larga duración ..... 27
- Transmisión por una persona física de un solar que recibió tras la liquidación de una entidad mercantil de la que era socio único y que se dedicaba al alquiler de inmuebles y que era propietaria de dos solares que tenía intención de vender ..... 27
- Contratación por una persona física de unas obras de renovación en su vivienda y que se plantea trasladarse fuera de España tras realizar dichas obras dejando de ser residente fiscal ..... 28
- Adquisición de un solar para construir viviendas protegidas de la Comunidad de Madrid ..... 28
- Arrendamiento de terrenos, por una entidad mercantil dedicada a la gestión y realización de proyectos de energías renovables, a diversos propietarios o adquisición de opciones de compra sobre los mismos por las que va satisfaciendo importes periódicos, en concepto de prima de opción, hasta que, en su caso, la ejecute ..... 28
- Transmisión por una congregación religiosa de una edificación de su propiedad ..... 29

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES .....30

- Adquisición mortis causa de participaciones indivisas, en inmuebles alemanes, por una residente fiscal en Cataluña que ha sido nombrada heredera como consecuencia del fallecimiento de su tía en febrero de 2023 ..... 30
- Reintegro en virtud de una sentencia de la Audiencia Nacional, de una cantidad de dinero, correspondiente al exceso de intereses de demora percibidos por el causante derivados de una expropiación forzosa ..... 30
- Herencia de dos tíos, hermanos entre sí, instituyéndose herederos de todos sus bienes y, en sustitución de estos, a los nueve sobrinos ..... 30
- Adquisición mortis causa de un seguro de vida contratado por la causante estableciendo que los beneficiarios serán los herederos legales de la asegurada ..... 31
- Titularidad de las cantidades depositadas en una cuenta bancaria ..... 32

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

ESCRITURA PÚBLICA OTORGADA PARA FORMALIZAR LA PRIMERA TRANSMISIÓN DE VIVIENDAS DE PROTECCIÓN OFICIAL, UNA VEZ OBTENIDA LA CALIFICACIÓN DEFINITIVA, JUNTO CON EL GARAJE Y TRASTERO

(Consulta DGT V3059-23 de 23/11/2023).

En la medida en la que se cumplan los requisitos fijados en la normativa sobre Viviendas de Protección Oficial en cuanto a los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes, aun tratándose de viviendas denominadas de protección pública, tendrán la consideración de viviendas de protección oficial y, por ende, resultarán de aplicación las exenciones previstas para estas en el artículo 45.I.B).12) del TRLITPAJD.

Cuando se trate de garajes y trasteros no vinculados a las viviendas, pueden adquirirse al margen de las mismas y la superficie de estos junto a la de las restantes locales comerciales se computan unidos a efectos de la determinación de la superficie del 30 por 100 de la superficie útil total. Si no superan en conjunto este porcentaje de la superficie total, quedarán amparados por la protección oficial y por la exención del ITPAJD.

ADJUDICACIÓN, DE UNA VIVIENDA DE OBRA NUEVA ADAPTADA, A UNA PERSONA FÍSICA, CON UNA DISCAPACIDAD SUPERIOR AL 75 POR CIENTO, QUE TIENE LA CALIFICACIÓN DE VIVIENDA DE PROMOCIÓN PÚBLICA DE PRECIO LIMITADO DESTINADA A VIVIENDA HABITUAL

(Consulta DGT V2971-23 de 14/11/2023).

La entidad promotora estará obligada a repercutir a la adquirente del inmueble el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo previsto en la normativa aplicable a la operación.

Tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 4 por ciento la entrega de la vivienda que, realizada por su promotor, se encuadre en alguna de las siguientes categorías:

- Que se trate de una vivienda calificada de protección oficial de régimen especial.
- Que se trate de una vivienda calificada de protección oficial de promoción pública.
- Que se trate de una vivienda con protección pública según la legislación propia de la Comunidad Autónoma en que esté enclavada siempre que, además, los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes o usuarios no excedan de los establecidos para las viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública.

En otro caso distinto de los anteriores, la entrega de la vivienda tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 10 por ciento.

A estos efectos, la discapacidad del adquirente no será relevante para determinar el tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a la entrega de una vivienda nueva.

Siendo, en este caso, relevante para establecer el tipo impositivo del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido la calificación administrativa de la vivienda como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública.

**DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO QUE TIENEN DOS HERMANAS SOBRE LA NUDA PROPIEDAD DE UNOS INMUEBLES, MIENTRAS QUE LOS PADRES SEGUIRÁN DISFRUTANDO DEL USUFRUCTO QUE TIENEN SOBRE LOS INMUEBLES**

(Consulta DGT V2994-23 de 14/11/2023).

Se consulta sobre la disolución del condominio, que tienen dos hermanas sobre la nuda propiedad de dichos inmuebles, de forma que cada hermana se quedará con la nuda propiedad del 100 por 100 de cada uno de los mismos, que tienen el mismo valor de mercado y están situados en la misma finca, mientras que los padres seguirán disfrutando del usufructo que tienen sobre los inmuebles.

En el caso planteado, parece que habrá dos comunidades sobre cada inmueble, una sobre la nuda propiedad de cada inmueble y otra sobre el usufructo del mismo. Si en la disolución de cada comunidad sobre la nuda propiedad se adjudica la nuda propiedad de un inmueble completo a cada una de las dos hermanas a costa de compensar con la nuda propiedad de otros inmuebles que tienen en común, o con dinero, los excesos que se produzcan serán inevitables y la disolución de cada comunidad sobre la nuda propiedad tributará únicamente por actos jurídicos documentados.

La base imponible se determina de conformidad con la regla general contenida en el artículo 30.1 del TRLITPAJD. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10 del TRLITPAJD, es decir, el valor del bien inmueble no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo establecido en el apartado segundo de dicho precepto. No obstante, ante la falta de regla específica que contemple la determinación de la base imponible en los supuestos de disolución del condominio sobre un bien inmueble, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el valor económico del acto de extinción de condominio es equivalente a la parte de la cosa común que se adjudica al interesado como consecuencia de la disolución. Es decir, cada comunera deberá tributar por el valor de la nuda propiedad que no tuviera con anterioridad y que adquiere en el momento de la disolución.

**EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO QUE TIENEN TRES HERMANOS, SOBRE SEIS FINCAS RÚSTICAS, Y SEGREGACIÓN DE UNA PARTE DE UNA DE LAS FINCAS QUE PERMANECERÁ EN COMÚN PARA DAR SERVICIO A LAS PROPIEDADES RESULTANTES**

(Consulta DGT V3035-23 de 21/11/2023).

Se consulta sobre la extinción del condominio que tienen tres hermanos, sobre seis fincas rústicas, haciendo tres lotes de igual valor, con la salvedad de la segregación de una parte de una de las fincas, en la que se encuentran elementos imprescindibles para la realización de actividades agrícolas, que permanecerá en común para dar servicio a las propiedades resultantes después de la extinción del condominio.

En principio, la determinación de si la concurrencia de una pluralidad de bienes propiedad de las mismas personas supone la existencia de una o varias comunidades de bienes constituye una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse con carácter definitivo, y que deberá ser valorada, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria competente para la gestión del tributo.

Conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, plasmada en su sentencia 1502/2019, de 30 de octubre de 2019, en la disolución de comunidades de bienes respecto de bienes indivisibles, si las prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, resultará aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y, consecuentemente, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. A este respecto, también cabe la formación de lotes equivalentes y proporcionales a adjudicar a cada comunero en proporción a sus cuotas de participación, en cuyo caso es indiferente que los bienes sean o no indivisibles, pues lo principal es que los lotes sean equivalentes y proporcionales a las cuotas de participación de los comuneros.

En definitiva, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás, deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); y ello, con independencia de que la compensación sea en metálico, mediante la asunción de deudas del otro comunero o mediante la dación en pago de otros bienes. En este último caso, en opinión del Tribunal Supremo, solo tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de bienes privativos de un comunero al otro, pero no la de bienes que ya estaban en condominio, pues en tal caso no se produce transmisión

alguna, sino disolución de una comunidad de bienes con especificación de un derecho que ya tenía el condómino que se queda con el bien.

En el supuesto planteado, parece que existen diversas comunidades de bienes en las que participan tres hermanos –entre ellos, el consultante–. Se plantean llevar a cabo la extinción del condominio sobre estas comunidades de bienes, aunque una de ellas –resultante de una segregación de una finca– permanecerá en proindiviso entre los hermanos. Conforme a la doctrina expuesta, se produce una extinción simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, por lo que deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B) del TRLITPAJD.

**ADJUDICACIÓN DEL PLENO DOMINIO DEL INMUEBLE, COMPENSANDO A SUS HERMANOS Y A SU MADRE CON DINERO**

(Consulta DGT V3037-23 de 21/11/2023).

En el caso planteado, habrá dos comunidades sobre el inmueble, una sobre la nuda propiedad y otra sobre el usufructo del mismo.

La disolución de la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados. Será sujeto pasivo la consultante por la parte que adquiere y la base imponible deberá determinarse conforme establece el artículo 10 del TRLITPAJD.

Por otro lado, la disolución de la comunidad de bienes sobre el usufructo del inmueble deberá tributar por la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo, tal y como establece el artículo 51.4 del RISD. Será sujeto pasivo la consultante por la parte que adquiere y la base imponible deberá determinarse conforme establece el artículo 10 del TRLITPAJD.

**ADQUISICIÓN, POR UNA UNIVERSIDAD, A UN ORGANISMO AUTÓNOMO DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE DEFENSA, DE UN CUARTEL MILITAR PARA DESTINARLO A LA CONSTRUCCIÓN DE UNA FACULTAD, PARA LO CUAL, LO REFORMARÁ CONSERVANDO DIVERSAS CONSTRUCCIONES EXISTENTES AL SER DE CARÁCTER PROTEGIDO**

(Consulta DGT V2953-23 de 08/11/2023).

Según manifiesta la entidad consultante en su escrito, la misma va a realizar algunas obras de reforma en la edificación adquirida para adaptarla a su nuevo uso como facultad, de manera que tales obras tendrán la consideración de obras de rehabilitación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido si cumplen las condiciones anteriormente expuestas.

Por lo tanto, si la entrega del inmueble objeto de consulta constituye una primera entrega en los términos expuestos en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 o si la edificación fuese a ser destinada por la entidad adquirente para su rehabilitación en los términos expuestos, dicha entrega se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, si se tratase de una segunda o ulterior entrega de la edificación objeto de consulta en los términos señalados, la misma se encontraría sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este supuesto de exención de la entrega, debe tenerse en cuenta que podría ser de aplicación lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992.

En el caso de inversión del sujeto pasivo el transmitente del inmueble no repercutirá en factura cantidad alguna en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo incluir en la misma la mención “inversión del sujeto pasivo” como prevé el artículo 6.1.m) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

## ADQUISICIÓN POR UNA ENTIDAD MERCANTIL DE UN LOCAL COMERCIAL A UN EMPRESARIO O PROFESIONAL PARA CONVERTIRLO EN VIVIENDA PARA SU ARRENDAMIENTO DE LARGA DURACIÓN

(Consulta DGT V2956-23 de 08/11/2023).

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.

Bajo la premisa de que se trate de segunda o ulterior entrega de edificación en los términos expuestos, la transmisión del inmueble objeto de consulta estaría sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, lo anterior, el apartado dos del 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.

Por otro lado, debe señalarse que sólo resultará procedente la renuncia a la exención cuando el adquirente del inmueble (la entidad consultante) tuviera derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado en su adquisición.

A estos efectos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley del Impuesto, no generarán el derecho a la deducción aquellas operaciones interiores que se encuentren sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, como sería el arrendamiento de viviendas sin que se prestasen servicios propios de la industria hotelera.

En estas circunstancias, si el destino previsible del local en su adquisición fuese su arrendamiento como vivienda exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, no resultaría de aplicación la posibilidad de renunciar a la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 y la misma se encontraría sujeta y exenta del Impuesto.

En el caso de inversión del sujeto pasivo, el transmitente del inmueble no repercutirá en factura cantidad alguna en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo incluir en la misma la mención "inversión del sujeto pasivo" como prevé el artículo 6.1.m) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre).

En conclusión, cumplidos los requisitos establecidos al efecto en el artículo 20, apartado dos de la Ley 37/1992 y en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, la transmisión del inmueble estará sujeta y no exenta del Impuesto, siendo el sujeto pasivo del Impuesto el empresario o profesional adquirente, en la medida que dicho local se va a afectar a la actividad empresarial del mismo.

## TRANSMISIÓN POR UNA PERSONA FÍSICA DE UN SOLAR QUE RECIBIÓ TRAS LA LIQUIDACIÓN DE UNA ENTIDAD MERCANTIL DE LA QUE ERA SOCIO ÚNICO Y QUE SE DEDICABA AL ALQUILER DE INMUEBLES Y QUE ERA PROPIETARIA DE DOS SOLARES QUE TENÍA INTENCIÓN DE VENDER

(Consulta DGT V2958-23 de 08/11/2023).

La entrega del solar tendría la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por lo tanto, se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que dicho solar se encontrase afecto a la actividad empresarial del consultante, tal y como señala en el escrito de consulta y parece deducirse de la información aportada en la misma.

No obstante lo anterior, la circunstancia relativa a la afectación del bien objeto de consulta a la actividad empresarial del consultante es una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será la propia entidad interesada quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal afectación, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por último, en la medida en que el consultante manifiesta que va a transmitir un solar, dicha entrega se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## CONTRATACIÓN POR UNA PERSONA FÍSICA DE UNAS OBRAS DE RENOVACIÓN EN SU VIVIENDA Y QUE SE PLANTEA TRASLADARSE FUERA DE ESPAÑA TRAS REALIZAR DICHAS OBRAS DEJANDO DE SER RESIDENTE FISCAL

(Consulta DGT V2964-23 de 08/11/2023).

La entidad que ejecute las obras objeto de consulta 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, a las obras de renovación objeto de consulta les resultara de aplicación el tipo reducido siempre que se cumplan los requisitos expuestos y el consultante destine la vivienda a su uso particular, con independencia de que no resida habitualmente en la misma.

## ADQUISICIÓN DE UN SOLAR PARA CONSTRUIR VIVIENDAS PROTEGIDAS DE LA COMUNIDAD DE MADRID

(Consulta DGT V2993-23 de 14/11/2023).

Para la determinación de los beneficios fiscales aplicables a las viviendas protegidas sometidas a la normativa propia de las Comunidades Autónomas, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el último párrafo del apartado 12 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, es decir, que deberá analizarse si, en las referidas viviendas, los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no exceden de los establecidos en la norma estatal vigente para las viviendas de protección oficial.

En cuanto al parámetro “superficie máxima protegible” el párrafo segundo del artículo 1 del Real Decreto-ley 37/1978, de 31 de octubre, sobre política de viviendas de protección oficial establece como requisito de las viviendas de protección oficial que tengan una superficie útil máxima de 90 metros cuadrados. Por lo tanto, éste debe ser considerado el parámetro de superficie máxima protegible establecido por la norma legal estatal.

En relación con los parámetros “precio de la vivienda” e “ingresos máximos de los adquirentes” no están regulados expresamente en ninguna norma reglamentaria de desarrollo vigente en la actualidad, pues los planes estatales de vivienda que venían estableciendo programas de ayuda para la promoción de viviendas protegidas, en los que se regulaban estos parámetros, no están vigentes en la actualidad, por haber concluido el periodo por cuya eficacia fueron aprobados y el Real Decreto 42/2022, por el que se regula el Plan Estatal para el acceso a la vivienda, vigente en la actualidad, no regula estos parámetros.

Actualmente, la disposición adicional tercera del Real Decreto 233/2013 es la normativa estatal que resulta de aplicación desde el día 1 de enero de 2013, fecha en la que concluyó el periodo para cuya eficacia fue aprobado el Real Decreto 2066/2008, para determinar los “parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes” a los que se refiere el artículo 45.I.B.12, último párrafo, del TRLITPAJD.

## ARRENDAMIENTO DE TERRENOS, POR UNA ENTIDAD MERCANTIL DEDICADA A LA GESTIÓN Y REALIZACIÓN DE PROYECTOS DE ENERGÍAS RENOVABLES, A DIVERSOS PROPIETARIOS O ADQUISICIÓN DE OPCIONES DE COMPRA SOBRE LOS MISMOS POR LAS QUE VA SATISFACIENDO IMPORTES PERIÓDICOS, EN CONCEPTO DE PRIMA DE OPCIÓN, HASTA QUE, EN SU CASO, LA EJECUTE

(Consulta DGT V3048-23 de 23/11/2023).

-Deslinde IVA-TPO:

De la escueta información contenida en el escrito de consulta no parece desprenderse que estemos ante un contrato de compraventa futura sino ante un contrato de opción de compra. Asimismo, de los términos expuestos tampoco parece deducirse que la opción tenga carácter vinculante ni que, por tanto, el beneficiario se comprometa a ejercitarla.

En estas circunstancias, su concesión constituye una prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que se encuentra sujeta al mismo y que queda gravada al tipo impositivo general del 21 por ciento sin que resulte aplicable ninguno de los supuestos de exención previstos en el artículo 20 de la Ley 37/1992, cuando sea realizada por quien tiene la condición de empresario o profesional.

Por otro lado, el Impuesto relativo a la concesión de la opción de compra se devengará cuando se transfiera o conceda el derecho de opción a su adquirente, con independencia de que el mismo se abone en pagos periódicos posteriores a la realización del hecho imponible.

Asimismo, siempre que el arrendamiento del terreno objeto de consulta no se encuentre entre los supuestos excluidos de la exención, el mismo se encontrará exento del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto.

No obstante lo anterior, si tal y como parece deducirse del escueto escrito de consulta, en los terrenos objeto de arrendamiento la entidad consultante va a instalar un parque solar, debe considerarse que resulta de aplicación la excepción a la exención prevista en la letra b'), del artículo 20.Uno.23º transcrito anteriormente, que dispone que la exención no comprenderá "los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial", dado que las placas solares constituyen, en principio, elementos de una actividad empresarial.

En consecuencia, tales arrendamientos quedarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido y quedarán gravados al tipo impositivo general del 21 por ciento, conforme a lo dispuesto en el artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992.

-ITPAJD-Modalidad TPO:

De conformidad con el artículo 4, en el contrato de opción de compra concurren dos convenciones independientes: constitución del derecho de opción de compra y ejercicio de la opción de compra.

Dichas convenciones son independientes en cuanto a su tributación, de tal forma que, constituido el derecho de opción, se devengará el impuesto por tal concepto, con independencia de que posteriormente se ejercite o no.

Si no se llega a ejercitar la opción en el plazo establecido, no se producirá el último de los negocios jurídicos planteados, ni el consiguiente devengo del impuesto por este concepto, por lo que solo tributará la otra convención, la constitución de la opción. Por tanto, el devengo del impuesto se produce en el momento de su constitución y no en el del posterior ejercicio del derecho.

De igual forma, la falta del ejercicio posterior de la opción no implicará en modo alguno la devolución del impuesto satisfecho en su constitución.

Como ya se ha dicho, la tributación de los anteriores negocios jurídicos en el ámbito del ITPAJD dependerá de que los mismos estén sujetos al IVA, o bien sujetos pero exentos del mismo, las operaciones quedarán sujetas al ITPAJD por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, de la siguiente manera:

- Constitución del derecho de opción de compra. Quedará sujeto y la base imponible será la cantidad mayor entre la que resulte de aplicar el 5 por 100 a la cantidad total de compra o la cantidad efectivamente pagada.

- Ejercicio de opción de compra. Si se ejercitara dicha opción la base imponible será la establecida en el artículo 10.2 del TRLITPAJD.

## TRANSMISIÓN POR UNA CONGREGACIÓN RELIGIOSA DE UNA EDIFICACIÓN DE SU PROPIEDAD

(Consulta DGT V3068-23 de 24/11/2023).

Se consulta sobre la transmisión por una congregación religiosa de una edificación de su propiedad que se encontraba cedida, gratuitamente, a otra entidad religiosa dependiente de la consultante para su explotación como colegio privado concertado hasta 2021, año en el que finalizó dicha actividad docente y se puso a la venta el inmueble.

Dado que la transmisión del inmueble que va a realizar la entidad consultante no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que la entidad consultante no ha tenido la condición de empresario o profesional a efectos de dicho Impuesto, la operación quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA DE PARTICIPACIONES INDIVISAS, EN INMUEBLES ALEMANES, POR UNA RESIDENTE FISCAL EN CATALUÑA QUE HA SIDO NOMBRADA HEREDERA COMO CONSECUENCIA DEL FALLECIMIENTO DE SU TÍA EN FEBRERO DE 2023

(Consulta DGT V2940-23 de 06/11/2023).

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, la consultante es residente fiscal en España, por lo que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 de la LISD se le exigirá el ISD español por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el patrimonio gravado, en este caso los bienes y derechos adquiridos por herencia como consecuencia del fallecimiento de su tía (artículo 3.1 a) de la LISD).

Dado que parte de estos bienes, en concreto la participación indivisa en dos edificios situados en Alemania, son asimismo gravados en el extranjero por el ISD alemán por obligación real, la corrección de la doble imposición se efectuará en este caso mediante la aplicación de la deducción por doble imposición internacional regulada en el artículo 23 de la LISD.

Ahora bien, en la medida que, en el momento de la presentación de la autoliquidación en periodo voluntario del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español, en relación con el incremento patrimonial gravado, no se habrá satisfecho íntegramente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones alemán por encontrarse aplazado, no se podrá consignar en la autoliquidación la cantidad íntegra que deba satisfacerse por tal concepto.

No obstante lo anterior, una vez se satisfaga íntegramente la deuda tributaria extranjera por el mencionado impuesto, el contribuyente podrá instar la rectificación de la autoliquidación inicialmente presentada y la consiguiente devolución de lo ingresado de más, en los términos previstos en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003), que tiene su desarrollo reglamentario en los artículos 126 y siguientes del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre de 2007).

### REINTEGRO EN VIRTUD DE UNA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL, DE UNA CANTIDAD DE DINERO, CORRESPONDIENTE AL EXCESO DE INTERESES DE DEMORA PERCIBIDOS POR EL CAUSANTE DERIVADOS DE UNA EXPROPIACIÓN FORZOSA

(Consulta DGT V2988-23 de 14/11/2023).

El reintegro de dicha cantidad supone una minoración del caudal relicto que debió ser objeto de declaración y autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

Por lo tanto, si en la cuantía inicial del caudal relicto utilizada para determinar la base imponible del ISD liquidado por la consultante no se tuvo en cuenta el importe a reintegrar por el exceso de intereses de demora, al verse minorada esta cuantía como consecuencia de la sentencia judicial que ha obligado a su reintegro, entre otros, a la consultante, esta podrá solicitar una rectificación de la autoliquidación inicialmente presentada, en su caso, en los términos previstos en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

### HERENCIA DE DOS TÍOS, HERMANOS ENTRE SÍ, INSTITUYÉNDOSE HEREDEROS DE TODOS SUS BIENES Y, EN SUSTITUCIÓN DE ESTOS, A LOS NUEVE SOBRINOS

(Consulta DGT V3000-23 de 16/11/2023).

Si la tía del consultante había aceptado la herencia del primer causante, se habrán producido dos transmisiones, una del tío, primer causante, a su hermana, segunda causante, transmisión ya liquidada y otra de la tía, segunda causante, a sus sobrinos que deberán presentar la autoliquidación por la herencia de su tía incluyendo los bienes que ésta heredó de su hermano.

En el caso de que la tía hubiera fallecido antes de aceptar o repudiar la herencia, ésta todavía no era heredera del causante (tal condición se adquiere con la aceptación de la herencia), pero como tampoco la había repudiado permanecía vigente el derecho de la fallecida a aceptar la herencia ("ius delationis"), derecho que es transmisible a sus herederos ("ius transmissionis").

Por la adquisición hereditaria del "ius delationis", los nuevos herederos adquieren el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, su tío, de forma que si la aceptan se convertirá en herederos directos de dicho primer causante y deberán liquidar el Impuesto sobre Sucesiones por esa herencia de forma separada de la herencia del segundo causante, por la que también deberán liquidar el Impuesto sobre Sucesiones, pues solo aceptando la segunda se les transmitirá el derecho a aceptar o repudiar la primera.

Por último, referente a la posibilidad de deducir en la base del impuesto el importe satisfecho con ocasión de otra transmisión mortis causa anterior de los mismos bienes por parte de la tía del consultante en favor de los sobrinos, ha de resolverse de forma negativa, dado que los artículos transcritos contemplan tal posibilidad para transmisiones "mortis causa" de los mismos bienes en un periodo máximo de diez años siempre y cuando todas ellas se hubiesen efectuado a favor de descendientes, situación que no se produce en el presente caso, ya que en ningún caso se produce transmisión entre descendientes.

**ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA DE UN SEGURO DE VIDA CONTRATADO POR LA CAUSANTE ESTABLECIENDO QUE LOS BENEFICIARIOS SERÁN LOS HEREDEROS LEGALES DE LA ASEGURADA**

(Consulta DGT V3060-23 de 23/11/2023).

La prima de la consultante ha fallecido recientemente. La causante realizó un testamento en el que establecía que la consultante heredaría el efectivo en metálico, letras del tesoro, depósitos bancarios y demás activos depositados en entidades bancarias y la prima heredaría los bienes inmuebles y su contenido. Existe un seguro contratado por la causante en la que la designación de los beneficiarios se realiza de forma general, estableciendo que los beneficiarios serán los herederos legales de la asegurada.

La regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está contenida en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que en su artículo 3 establece que:

«Artículo 3. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

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

(...)

c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2.a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

(...).».

A su vez el artículo 10 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), recoge que:

«Artículo 10. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

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

(...)

c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.».

Por otra parte, el artículo 5 del LISD establece que:

«Artículo 5. Sujetos pasivos.

Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

a) En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes.

(...)

c) En los seguros sobre la vida, los beneficiarios.».

Respecto a la base imponible, el artículo 9 de la LISD recoge que:

«Artículo 9. Base imponible.

Constituye la base imponible del Impuesto:

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

(...)

c) En los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por el beneficiario. Las cantidades percibidas por razón de seguros sobre la vida se liquidarán acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo.».

Vista la normativa expuesta, debe concluirse que en el supuesto en que una entidad aseguradora deba abonar cantidades al beneficiario de un contrato de seguro de vida, cuando el contratante es persona distinta del beneficiario, se genera el hecho imponible previsto en el artículo 3.1.c) de la LISD. En el caso planteado, el seguro de la causante cubría la contingencia de su fallecimiento, siendo los beneficiarios los herederos legales; por lo tanto, si la consultante recibe una cantidad por este concepto deberá tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la letra c) del apartado 1 del artículo 3 de la LISD a lo que deberá acumular el resto de los bienes que reciba de la causante, que tributarían por la letra a) del apartado 1 del artículo 3 de la LISD, sin que este Centro Directivo tenga competencias para establecer quiénes son las herederas que deban recibir la cantidad asegurada.

### TITULARIDAD DE LAS CANTIDADES DEPOSITADAS EN UNA CUENTA BANCARIA

(Consulta DGT V3100-23 de 28/11/2023).

Se consulta sobre la utilización del dinero procedente de la herencia de su padre para amortizar el 50 por ciento de una hipoteca que solicitó junto con su esposa rigiéndose el matrimonio el derecho civil de las Islas Baleares, la cual se ha amortizado el 50 por ciento a través de una cuenta conjunta cuyo único ingreso es la nómina de la esposa.

En el presente caso, en primer lugar, cabe tener presente que, según ha manifestado el consultante, su matrimonio se rige por el derecho civil de las Islas Baleares, regulado en el texto refundido de la compilación de derecho civil de las Islas Baleares, aprobado por Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre (BOIB de 2 de octubre). De acuerdo con el apartado 1 del artículo 3 del citado texto refundido, *“El régimen económico conyugal será el convenido en capítulos, formalizados en escritura pública, antes o durante el matrimonio y, en defecto de estos, el de separación de bienes”*.

Según manifiesta el consultante no existe escritura pública ni se ha convenido en capítulos, por lo que debe considerarse que su matrimonio está regido por el régimen de separación de bienes.

Así pues, conforme se prevé en el apartado 3 del artículo 3 del mencionado texto refundido, *“Serán bienes propios de cada cónyuge aquellos que le pertenezcan al establecer el régimen de separación y aquellos que adquiera por cualquier título mientras este esté vigente”*.

Por lo tanto, conforme a lo anterior, el préstamo hipotecario solicitado por los cónyuges es una deuda que corresponde a ambos cónyuges en proindiviso, es decir, por mitades.

En el presente caso, la titularidad de las cantidades depositadas en la cuenta bancaria deberá ser atribuida íntegramente a la esposa del consultante, 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, que según declara el consultante, proceden íntegramente de los ingresos en concepto de nómina de su esposa, siendo el régimen económico matrimonial vigente el de separación de bienes, y por lo tanto estos ingresos se considerarán como propios de su esposa. El hecho de que, hasta ahora, en la cuenta figuren como cotitulares el consultante y su esposa, lo único que comportará será que cualquiera de los titulares tenga, frente a la entidad financiera, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta, sin determinar la existencia de un condominio, y menos por partes iguales, sobre dicho saldo. En consecuencia, la amortización del 50 por ciento del préstamo mediante estas cuotas mensuales se considerará que ha sido efectuado con bienes propios de la esposa del consultante.

Por lo tanto, si el consultante decide utilizar el dinero procedente de la herencia de su padre, que es considerado como un bien propio, para amortizar el 50 por ciento del préstamo restante, que es la cuota que le correspondería por ser esta deuda atribuida por mitades a los cónyuges, en principio, conforme a la descripción de los hechos no se tendrá por efectuada una donación que dé lugar a la realización del hecho imponible previsto en el artículo 3.1.b) de la LISD.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- **IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**
- Disolución del condominio que tienen dos hermanas sobre la nuda propiedad de unos inmuebles, mientras que los padres seguirán disfrutando del usufructo ..... 34
- Transmisión, en septiembre del año 2023, de un inmueble heredado de su madre, en febrero de 2021, que pasó a ser su vivienda habitual habiéndose beneficiado, en la autoliquidación del impuesto, de una bonificación del 95% prevista en la normativa local ..... 34

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO QUE TIENEN DOS HERMANAS SOBRE LA NUDA PROPIEDAD DE UNOS INMUEBLES, MIENTRAS QUE LOS PADRES SEGUIRÁN DISFRUTANDO DEL USUFRUCTO

(Consulta DGT V2994-23 de 14/11/2023).

Se consulta sobre la disolución del condominio, que tienen dos hermanas sobre la nuda propiedad de unos inmuebles, de forma que cada hermana se quedará con la nuda propiedad del 100 por 100 de cada uno de los inmuebles, que tienen el mismo valor de mercado y están situados en la misma finca, mientras que los padres seguirán disfrutando del usufructo que tienen sobre los inmuebles.

La disolución de una comunidad de bienes y la posterior adjudicación a cada uno de los comuneros de su correspondiente participación en la comunidad no constituye ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad.

En estos supuestos no se podrán actualizar los valores de los bienes o derechos recibidos, que conservarán los valores de adquisición originarios, y, a efectos de futuras transmisiones, las fechas de adquisición originarias.

Solo en el caso de que se atribuyesen a un comunero bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, como ocurre en este caso, existiría una alteración patrimonial en el otro, generándosele una ganancia o pérdida patrimonial, independientemente de que exista o no exista compensación en metálico e independientemente de que la disolución de la comunidad de bienes sea total o parcial, cuyo importe se determinará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley del Impuesto, por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la Ley del Impuesto, para las transmisiones onerosas y lucrativas, respectivamente.

TRANSMISIÓN, EN SEPTIEMBRE DEL AÑO 2023, DE UN INMUEBLE HEREDADO DE SU MADRE, EN FEBRERO DE 2021, QUE PASÓ A SER SU VIVIENDA HABITUAL HABIÉNDOSE BENEFICIADO, EN LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO, DE UNA BONIFICACIÓN DEL 95% PREVISTA EN LA NORMATIVA LOCAL

(Consulta DGT V3111-23 de 29/11/2023).

Respecto de la autoliquidación emitida con anterioridad al dictamen de la STC 182/2021, el Ayuntamiento no podrá iniciar procedimientos de comprobación e inspección tributaria ni practicar liquidaciones de regularización tributaria del impuesto a consecuencia del incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute de la bonificación fiscal, dado que los preceptos que regulan la determinación de la base imponible vigentes en la fecha de devengo han sido declarados

inconstitucionales y nulos por la referida sentencia, y tampoco puede practicarse la liquidación al amparo de la normativa contenida en el Real Decreto-Ley 26/2021, ya que esta resulta de aplicación para los hechos impositivos devengados a partir del 10 de noviembre de 2021, sin que tenga efectos retroactivos.

La autoliquidación debe considerarse como una situación consolidada, a los efectos señalados en el fundamento de derecho sexto de la STC 182/2021, en cuanto que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en dicha sentencia.

Por tanto, el consultante no podrá solicitar la devolución del 5 por ciento restante de la cuota abonada en el año 2021.

