

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

PLANES DE CONTROL TRIBUTARIO

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



• PLANES DE CONTROL TRIBUTARIO

- Agencia Estatal de la Administración Tributaria.....4

- Comunidades Autónomas...5

## PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

• EXAMEN ACTUAL DE LA MODALIDAD DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS DEL ITPAJD.....8

### J.Javier Pérez-Fadón Martínez.

Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado. Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos del Mº. de Hacienda. Abogado no ejerciente del ICAM.

## TEMAS FISCALES

• SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....33

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....37

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

## TRIBUTOS MUNICIPALES



TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

PLANES DE CONTROL TRIBUTARIO .....	4
• Agencia Estatal de la Administración Tributaria .....	4
• Comunidades Autónomas.....	5
EXTREMADURA .....	5
COMUNIDAD VALENCIANA .....	5
GALICIA .....	5
CANARIAS .....	6
ANDALUCÍA .....	6

## PLANES DE CONTROL TRIBUTARIO

### • Agencia estatal de la administración tributaria:

Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024.

#### V. Colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas.

En cuanto a las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Comunidades Autónomas), la colaboración entre la Agencia Tributaria y las anteriores resulta esencial para el adecuado control de los tributos cedidos, sean gestionados por la Agencia Tributaria o por las Comunidades Autónomas por delegación del Estado.

La Agencia Tributaria, en el marco de los acuerdos adoptados en el seno del Consejo Superior y de los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, potenciará los intercambios de información con trascendencia tributaria entre las Administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas con la finalidad de incrementar la eficacia de la gestión tributaria, mejorar la asistencia a los contribuyentes y, singularmente, potenciar la lucha contra el fraude fiscal.

En 2024, se impulsarán, entre otros, los siguientes intercambios de información:

- Intercambios de información sobre los datos censales más relevantes de los obligados tributarios a través del Censo Único Compartido.
- Suministro por las Comunidades Autónomas a la Agencia Tributaria de la información de las familias numerosas y de los grados de discapacidad.
- Suministro por parte de las Comunidades Autónomas a la Agencia Tributaria de información sobre fianzas derivadas del arrendamiento de inmuebles a que se refiere el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, y sobre los certificados de eficiencia energética registrados en el 2023 y las resoluciones definitivas de ayudas que hayan sido concedidas por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas, junto con la relación de referencias catastrales a los que se refieran.
- Remisión de información por parte de las Comunidades Autónomas sobre la constitución de rentas vitalicias, operaciones de disolución de sociedades y de reducción del capital social con atribución de bienes o derechos de la sociedad a sus socios, préstamos entre particulares y pagos presupuestarios antes de su realización, a efectos de proceder al embargo del correspondiente derecho de crédito en caso de que el acreedor mantenga deudas pendientes de pago con la Agencia Tributaria.

Además de estos intercambios generales de información, se continuará potenciando la colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias autonómicas en la transmisión de la información obtenida en los procedimientos de control desarrollados por cada una de ellas que resulte relevante para la tributación por otras figuras impositivas gestionadas por otra Administración. En particular, la Agencia Tributaria remitirá a las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas, la información detectada que permita la regularización de donaciones no declaradas.

Igualmente, la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias autonómicas intercambiarán información sobre hechos, operaciones, valores, bienes o rentas con trascendencia tributaria que resulten relevantes para la gestión tributaria de cualquiera de las Administraciones, especialmente para la lucha contra el fraude fiscal.

Las Comunidades Autónomas podrán solicitar, mediante informes individualizados referidos a contribuyentes concretos y debidamente motivados, la realización de actuaciones de comprobación a la Agencia Tributaria. Estas solicitudes podrán ser atendidos por la Agencia Tributaria siempre de acuerdo con los principios de eficacia y eficiencia que deben regir la

actuación administrativa y se dirigirán al control de las deducciones sobre el tramo autonómico del IRPF, partiendo de la información suministrada por dichas Comunidades, al control del Impuesto sobre el Patrimonio y su relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones mediante el cruce de información sobre titularidad de bienes y derechos, la comprobación de las operaciones inmobiliarias, de operaciones societarias relevantes, la comprobación del domicilio declarado y la comprobación del disfrute de la exención o bonificación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte por adquisición de vehículos por personas con discapacidad y familias numerosas.

Por lo que se refiere a las Comunidades de régimen foral, tanto el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo), como el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre), contemplan entre sus principios esenciales los de coordinación y colaboración mutua con el Estado en la aplicación de sus respectivos regímenes tributarios.

En el ejercicio 2024 se pondrá en marcha un nuevo modelo de Impuesto sobre Transacciones Financieras en el que la exacción del impuesto corresponderá a las Administraciones, estatal o forales, en función del domicilio social de las entidades cuyas acciones se adquieran y sean por tanto objeto del Impuesto. La implementación de este modelo ya supuso la colaboración y coordinación en los desarrollos previos, pero su puesta en marcha en el ejercicio 2024 va a requerir el intercambio de la relación de los sujetos pasivos declarantes.

La línea fundamental de colaboración entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco vendrá constituida en primer lugar por el intercambio de la información necesaria para facilitar a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y para luchar contra el fraude fiscal, especialmente el que utiliza fórmulas de deslocalización o planificaciones fiscales abusivas.

La colaboración entre dichas Administraciones será también necesaria para el adecuado cumplimiento de los tratados y convenios internacionales en materia de intercambio de información internacional.

Por último, se aplicarán medidas que permitan disminuir la litigiosidad en las Juntas Arbitrales del Concierto y el Convenio Económico con la finalidad de aumentar la seguridad jurídica a los obligados tributarios, y de evitar posteriores recursos ante el Tribunal Supremo.

**Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.**

## • Comunidades Autónomas

### EXTREMADURA

**RESOLUCIÓN de 14 de febrero de 2024**, de la Dirección General de Tributos, por la que se publican los criterios que informan el Plan de Control Tributario de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2024.

### COMUNIDAD VALENCIANA

**RESOLUCIÓN de 1 de febrero de 2023**, de la Dirección General de la Agencia Tributaria Valenciana, por la que se aprueban las directrices del Plan de control tributario de la Generalitat de 2023.

### GALICIA

**RESOLUCIÓN de 12 de marzo de 2024** por la que se aprueban los criterios generales del Plan general de control tributario de 2024.

## CANARIAS

Resolución de 5 de febrero de 2024, de la Secretaria General, por la que se da publicidad al Plan de Acción Anual de la Agencia Tributaria Canaria para el ejercicio 2024

## ANDALUCÍA

Resolución de 29 de diciembre de 2023, de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía, por la que se da publicidad a las directrices generales del Plan de Control Tributario para 2024

- (Se incluyen los publicados a la fecha de cierre de la edición.)

**TEMAS FISCALES.....4**

- EXAMEN ACTUAL DE LA MODALIDAD DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS DEL ITPAJD.

**J.Javier Pérez-Fadón Martínez.**

Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado. Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos del Mº. de Hacienda. Abogado no ejerciente del ICAM.

## I.- INTRODUCCIÓN.

## II.- NORMATIVA DE LA MODALIDAD DE TPO.

1. Hecho imponible.

2, Sujeto pasivo.

3, Base imponible.

4. Tipos aplicables.

## III.- RESÚMENES Y COMENTARIOS.

1- Análisis del hecho imponible.

2.- Supuestos de hecho concretos que configuran el hecho imponible.

2.1. Transmisiones patrimoniales por naturaleza.

2.1.1. Transmisiones onerosas de bienes y derechos.

2.1.2. Transmisión de créditos y derechos.

2.1.3. Transmisión de valores.

2.2. Operaciones equiparadas a transmisiones.

2.2.1 Adjudicaciones en pago, para pago de deudas y en pago de asunción de deudas.

2.2.2. Excesos de adjudicación.

2.2.3. Expedientes de dominio, actas de notoriedad, actas

complementarias y certificaciones.

2.2.4. Adquisición en subasta.

2.2.5. Permutas.

2.2.6. Transacciones.

2.3. Constitución de derechos reales.

2.3.1. Hecho Imponible por equiparación al derecho real de hipoteca.

2.3.2. Constitución de préstamos.

2.3.3. Fianzas.

2.4. Arrendamientos.

2.4.1. Contratos equiparados al arrendamiento.

2.4.1.1. Aparcería.

2.4.1.2. Subarriendo.

2.7. Pensiones.

2.6. Concesiones administrativas.

2.6.1. Actos equiparados a concesiones administrativas.

2.6.2. Transmisión de concesiones y actos equiparados.

## IV.- CONCLUSIONES

### EXAMEN ACTUAL DE LA MODALIDAD DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS DEL ITPAJD.

#### J.Javier Pérez-Fadón Martínez.

Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado. Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos del Mº. de Hacienda. Abogado no ejerciente del ICAM.

#### I.- INTRODUCCIÓN.

Como es bien sabido, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) se compone de tres conceptos o modalidades, realmente, diferentes, si bien, se regulan en una sola ley, en la que con carácter general se incluyen algunos aspectos para todos sus gravámenes, pero en cuanto a los elementos esenciales de cada una de ellas, la normativa es específica.

En efecto, las tres modalidades del citado ITPAJD son la de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), la de operaciones societarias (OS) y la de actos jurídicos documentados (AJD), la cual se desglosa, a su vez, en otras tres submodalidades que se pueden denominar como documentos notariales, documentos mercantiles y documentos administrativos.

Dada la complejidad de estas modalidades, tanto en su relación entre ellas, que supone la incompatibilidad de unas con otras, como con los demás impuestos del sistema fiscal, se va a analizar de forma separada en este trabajo a la modalidad más importante del ITPAJD, según el criterio de volumen de recaudación, dejando para futuros análisis a las otras dos modalidades, de las que puede adelantarse que la OS es, realmente, una rama desgajada en su día -desde la entrada de España en la UE- de la de TPO y por eso incompatible con esta, siendo, actualmente, de poco volumen, desde dicho punto de vista recaudatorio

y que la segunda modalidad en importancia (AJD) habrá que estudiarla de forma desglosada por sus tres submodalidades.

Por lo anterior, se incluirá en este análisis, exclusivamente, el estudio de la regulación de la modalidad de TPO, sin entrar en las de las otras modalidades ni en las normas y reglas generales aplicables a todas ellas, salvo, en este caso, cuando fuera necesario para este trabajo.

#### II.- NORMATIVA DE LA MODALIDAD DE TPO.

El ITPAJD se encuentra, en estos momentos, regulado en el territorio común por el Texto Refundido del ITPAJD (TRITPAJD), aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre y por su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, teniendo las Comunidades Autónomas de régimen foral sus propias normativas, que abarcan todos los aspectos del tributo y se establecen según cada Diputación Foral -Vizcaya, Guipúzcoa, Álava y Navarra-.

Además, las CCAA de régimen común tienen, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en la que se especifican las condiciones de la cesión y el punto de conexión, así como el alcance de las competencias normativas y de aplicación del impuesto que se atribuyen a las comunidades autónomas,

competencias normativas sobre la ley del tributo, que no alcanzan ni al hecho imponible ni al sujeto pasivo, ni a otros aspectos del tributo, siendo de su competencia, compartida con el Estado, los aspectos relativos a la base liquidable y demás extremos de la gestión y liquidación del gravamen.

## 1.- Hecho imponible

En lo que respecta a su hecho imponible, la modalidad de TPO se regula en el artículo 7 del mencionado TRITPAJD<sup>1</sup>, cuya estructura ya desvela que no todos los supuestos sujetos a esta modalidad son auténticas transmisiones patrimoniales onerosas, sino que se consideran como tales, se equiparan a ellas o incluso no tienen mucho que ver con dicho concepto de transmisión, como luego se expondrá al analizarlas detallada y singularmente para explicar el como y el por qué de su sujeción al tributo.

En dicho artículo se delimita el hecho imponible de dos maneras, de forma positiva enumerando supuestos que lo conforman y de forma negativa, excluyendo supuestos que no son parte del mismo.

Por otra parte, dentro de los supuestos que integran el hecho imponible de la TPO, que se recogen en los números del 1 al 4 del mencionado artículo 7 del TRITPAJD, cabe diferenciar entre aquellas transmisiones patrimoniales onerosas en sentido estricto, que constituyen el hecho imponible por naturaleza de esta modalidad, a las que se refiere el número 1 del artículo 7 de aquellas otras operaciones que, no siendo transmisiones patrimoniales onerosas en sentido estricto, se equiparan a ellas a efectos de liquidación y pago del impuesto, en los términos que resultan de los números 2, 3 y 4 del artículo anterior.

Los supuestos del hecho imponible que tienen la naturaleza de auténticas transmisiones patrimoniales onerosas son las que se recogen en el artículo 7.1 del T.R. que declara como sujetas, de forma genérica a las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

A la anterior definición genérica se añaden en dicho número del artículo 7, la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos, liquidándose como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del

tributo.

Esta segunda enumeración de operaciones tienen su origen y regulación en el Derecho privado y en la parte administrativa del Derecho público, tal como aparecen acuñados en el ordenamiento jurídico del que derivan, salvo cuando la norma tributaria introduzca alguna singularidad, en cuyo caso será ésta la que prevalezca. Por ello es necesario remitirse a la derecho civil, mercantil o administrativo, según cual sea la que regule dichos conceptos.

En el sentido anterior, no cabe dejar de recordar lo dispuesto en el artículo 2 del TRITPAJD, que establece que este gravamen se **exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable**, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia.

De la regulación genérica antes citada cabe inferir las notas comunes del hecho imponible de la TPO, que se conforma con aquellas operaciones que:

- Se realicen a título oneroso
- Se trate de operaciones Inter vivos
- Que den lugar a un desplazamiento de bienes o derechos de contenido económico.
- Que sean realizadas por personas físicas o personas jurídicas.

Por el contrario, según doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos (contestaciones vinculantes a consultas tributarias V4053-15, V1627-21, V0243-22 ...), los denominados medios originarios de adquisición de la titularidad de los bienes -adquisición, ocupación, prescripción adquisitiva-, porque no cumplen el requisito de ser operaciones de transmisión, que exige el hecho imponible como condición, ni tampoco, en mi opinión el de onerosidad, al no existir contraprestación, por lo que no dan lugar al devengo del TPO, aunque en su caso pudieran quedar sujetos a las dos cuotas de documentos notariales de AJD..

Además, se hace necesario enumerar otras operaciones que, asimismo, van a estar gravadas por esta modalidad, adelantando que, dado que muchas de esas operaciones pueden estar gravadas, además, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, es necesario analizar los supuestos de no sujeción que se definen en el número 5 del citado artículo 7 del TRITPAJD.

En primer lugar, se enumeran como hemos visto las

constituciones de derechos reales, sin definir que se entiende por ellos, que según la doctrina podemos clasificar como de disfrute (Usufructo, uso, habitación,...), de garantía (Hipoteca, prenda, anticresis, hipoteca mobiliaria, prenda sin desplazamiento, condición resolutoria explícita,...) de adquisición (tanteo, retracto...) y otros derechos reales (Censos, servidumbres, superficie ...).

También se incluyen en el hecho imponible, la constitución de préstamos con o sin emisión de obligaciones, equiparándose al mismo las cuentas de crédito, los reconocimientos de deuda y los depósitos retribuidos.

Además quedan sujetos a este concepto, la constitución de fianzas, arrendamientos, subarrendamientos, aparcerías, pensiones, concesiones administrativas y otras operaciones administrativas similares, las promesas y las opciones de contratos.

Por otra parte, se equiparan a transmisiones patrimoniales onerosas a las adjudicaciones expresas de cualquier elemento patrimonial en pago de deudas, para pago de deudas o en pago de asunción de deudas.

Asimismo se equiparan a dichas transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento; los expedientes de dominio; las actas de notoriedad; las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación y los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada, con la misma salvedad hecha anteriormente.

Para completar la delimitación del hecho imponible de TPO, es imprescindible recordar que en el número 5 del reiteradamente citado artículo 7 del TRITPAJD, se establece que no estarán sujetas al concepto de TPO, las operaciones anteriores cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al

Impuesto sobre el Valor Añadido.

A lo anterior se añade que por el contrario, sí quedan sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Y que, También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de ese patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En paralelo a la regulación del ITPAJD, con el mismo sentido se pronuncia el artículo 4.4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, Ley del IVA al declarar que las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto de TPO del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exceptuando las siguientes operaciones:

- Las entregas y arrendamientos de inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del IVA, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones establecidas legalmente en la ley del impuesto.
- Las transmisiones de valores a que se refiere el artículo 315 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores.

Por otro lado establece el artículo 8.1.2º de la Ley del IVA que se consideran entregas de bienes *“Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquellas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos “actos jurídicos documentados” y “operaciones societarias” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”*.

Y por último dispone el artículo 18.1º del T. R. del ITP y AJD que *“Todas las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido se liquidarán sin excepción por dicho tributo, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 respecto al gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados”*.

## 2.- Sujeto pasivo.

Dada la variedad de supuestos de hecho, el sujeto pasivo, que como se ha comentado pueden serlo tanto las personas físicas, como las personas jurídicas, se regula para cada una de las operaciones sujetas en el artículo 8 del TRITPAJD<sup>2</sup>, en el que se establece lo siguiente: con carácter general en las transmisiones de cualquier elemento patrimonial la persona que los adquiera.

En los expedientes de dominio, actas de notoriedad y las certificaciones del artículo 206 de la Ley Hipotecaria, así como en los reconocimientos de dominio, la persona que los promueva y en los reconocimientos de dominio realizados a favor de persona determinada, esta última.

A continuación se establece, también de forma singular que, en la constitución de derechos reales, aquél a cuyo favor se realice este acto. En la constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el prestatario. En la constitución de fianzas, el acreedor afianzado. En la constitución de arrendamientos, el arrendatario. En la constitución de pensiones, el pensionista. En la concesión administrativa, el concesionario; en los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el beneficiario de los mismos.

De la lectura del artículo 8 del TRITPAJD parece desprenderse que, en cualquier caso, el sujeto pasivo del TPO debe tener personalidad jurídica propia y capacidad de obrar en el ámbito jurídico o si no tuviera dicha capacidad que obraran por el sus representantes legales.

Por lo anterior, aparece cierta duda relativa a si pueden ser sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición, recogidas en el artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), toda vez que el TS, respecto a las uniones temporales de empresa (UTEs) así lo admite en su sentencia 107/2020 de fecha 30/01/2020, siendo como son dichas UTEs unas asociaciones de empresas o empresarios para un determinado fin, sin personalidad jurídica propia distinta de las de sus asociados.

Dicha duda queda en parte despejada, porque en dicha sentencia se explica que la ley que debe establecer que una de estas entidades es sujeto pasivo del impuesto de que se trate puede ser, no sólo, la que regule dicho impuesto, sino cualquier otra ley y por eso, dado que en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las

Sociedades de desarrollo industrial regional, que como su título proclama es una ley fiscal, que regula su régimen tributario se establece que pueden ser sujetos pasivos de los impuestos indirectos que graven operaciones de su actividad, es por lo que establece su sujeción al AJD documentos notariales, pero exclusivamente en lo que se refiere a las UTEs.

La sentencia anterior, aunque se refiere a la modalidad de AJD, no cabe sino que extenderla al TPO, pese a que es cierto que en ese tipo de operaciones sujetas en el orden jurídico privado, quienes adquieren en comunidad de bienes son los copartícipes y no la UTE, pero igual sucedía en el AJD, citándose además en la sentencia a las operaciones sujetas a TPO.

Respecto al sujeto pasivo, antes de terminar con su delimitación según el tipo de operación de que se trate, resaltar que la modificación introducida por el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modifica el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, solamente afecta al artículo 29 del TRITPAJD, que regula el sujeto pasivo de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de AJD, del mismo ITPAJD, sin afectar para nada al sujeto pasivo de la modalidad de TPO en cuanto a los préstamos de cualquier naturaleza.

## 3.- Base imponible.

Este aspecto del tributo ha sido modificado de forma esencial por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, que ha establecido como base imponible el valor de mercado de los bienes, como se establece en el artículo 10 del TRITPAJD.

En el anterior sentido, en lo que se refiere a los bienes inmuebles, su valor pasará a ser el valor de referencia, que es un concepto que se refiere al valor que establezca para dichos bienes la Dirección General del Catastro mediante el cálculo electrónico combinado de diversos factores y características de dichos bienes, que deben comunicarle los en los casos que no se hubiese calculado o no existiese por cualquier causa, se aplicaría el valor de mercado. En este sentido, también, se modificó el procedimiento de la

comprobación de valores cuando se aplique dicho valor de referencia y el procedimiento de impugnación de dicho valor.

El problema que se plantea no es solo la fiabilidad de la fijación por parte de la Dirección General del Catastro, que pertenece al Ministerio de Hacienda, de dicho valor de referencia, que no se olvide que sustituye al valor de mercado a efectos de varios impuestos, toda vez que no debiera gravarse cualquier importe que pueda rebasar la capacidad económica que se ponga de manifiesto al devengarse los tributos en que se utilice dicho valor, dada la variabilidad enorme del mercado inmobiliario, que se mueve con gran velocidad mientras que este valor de referencia se regula, entre otras cosas, como anual, sino cómo pueden los obligados tributarios impugnar su cuantía.

En efecto, en la nueva normativa del ITPAJD y del ISD se establece un nuevo sistema de impugnación en el que los obligados tributarios, prácticamente, no tienen ninguna actuación, salvo la de precisamente inicial la impugnación, que además se circunscribe a la situación de que se haya devengado el impuesto que corresponda, así se establece en el artículo 10 del TRITPAJD, en el que se ha subrayado los extremos más relevantes y que determina lo siguiente:

*«1. La base imponible está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.*

*A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los apartados siguientes de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible.*

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

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

*No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.*

*Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.*

**3. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

*Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.*

*4. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración Tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada.*

*La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios.*

*Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.*

*En los informes que emita la Dirección General del Catastro, el valor de referencia ratificado o corregido será motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución.»*

Creo que la asignación en exclusiva a la Administración de Hacienda de la fijación del valor de referencia de los inmuebles fijando la misma la base imponible en estos casos, sin que el obligado tributario pueda aportar razón alguna para su determinación o modificación pudiera conculcar el principio constitucional de capacidad

económica y la falta de posibilidad de intervenir en el procedimiento de fijación de su cuantía desde el inicio de dicho proceso -por ejemplo, vía tasación pericial que contradiga el importe de la DGC- puede dar lugar a indefensión, no solo en el ámbito tributario, sino también en el del Derecho privado.

Respecto al último extremo anterior, piénsese en que, en las transmisiones de inmuebles, tanto onerosas, como gratuitas, este valor de referencia va a influir en el precio de transmisión, con lo que puede perjudicar claramente a alguna de las partes, con lo que trasciende lo puramente fiscal. Habrá que esperar a los criterios que se fijen por los Juzgados y Tribunales y, sobre todo, a la jurisprudencia del TS, sobre estos extremos y su repercusión en todos los ordenes jurídicos, para enjuiciar finalmente la acomodación del nuevo medio de valoración y comprobación introducido por la Ley 11/2021, en mi opinión, no se ajusta al ordenamiento tributario constitucional.

Tampoco ayuda a considerar como ajustado al ordenamiento tributario algunas contestaciones vinculantes de la DGT (por ejemplo véase la contestación vinculante V0689-22, de 30/03/2022), que ante el supuesto de bienes inmuebles con precios intervenidos, regulados por las Comunidades Autónomas, lo que impide enajenarlos por precios superiores a los establecidos en dichas normativas, ha considerado que se declaren por dicho valor de referencia, que no ha tenido en cuenta la limitación del precio de venta, y que, posteriormente, el obligado tributario siga el procedimiento de impugnación del artículo 10 del TRITPAJD, con los consiguientes trastornos y gastos para el contribuyente.

Al margen de lo anterior, a los supuestos anteriores se recogen en el mismo precepto, en su número 5, una serie de reglas especiales que no pueden denominarse como valoraciones, sino como formas de concretar los valores de algunas operaciones, de las que cabe resaltar la del usufructo, las del uso y las del derecho de habitación, que han traspasado el ámbito tributario y se utilizan, con generalidad, en el Derecho privado.

Asimismo, se regulan las valoraciones de las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. A lo anterior, se añaden la valoración de otros derechos reales, que deben imputarse por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés

básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor.

En derechos que no sean de carácter real, se establece como en los arrendamientos, que servirá de base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato y; cuando no constase aquél, se girará la liquidación computándose seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse, caso de continuar vigente después del expresado período temporal; en los contratos de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa se computará, como mínimo, un plazo de duración de tres años.

Para las pensiones se fija su base imponible la cuantías que se obtenga de su capitalización al interés básico del Banco de España y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal. Cuando el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional.

La normativa sigue la enumeración de reglas, con la relativa a las transmisiones de valores que se negocien en un mercado secundario oficial, el valor de cotización del día en que tenga lugar la adquisición o, en su defecto, la del primer día inmediato anterior en que se hubiesen negociado, dentro del trimestre inmediato precedente, aunque ha de recordarse que dichas transmisiones están actualmente exentas.

Aunque no tengan mucha trascendencia económica, se fija que las actas de notoriedad que se autoricen para inscripción de aguas destinadas al riego, tanto en el Registro de la Propiedad como en los Administrativos, servirá de base la capitalización al 16 por 100 de la riqueza imponible asignada a las tierras que con tales aguas se benefician. Mientras que en los contratos de aparcería de fincas rústicas, servirá de base el 3 por 100 del valor catastral asignado en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles a la finca objeto del contrato, multiplicado por el número de años de duración del contrato.

En esta enumeración de reglas especiales, para los préstamos sin otra garantía que la personal del prestatario, en los asegurados con fianza y en los contratos de reconocimiento de deudas y de depósito retribuido, el capital de la obligación o valor de la cosa depositada. En las cuentas de crédito, el que realmente hubiese utilizado el prestatario. En los préstamos garantizados con prenda, hipoteca o anticresis, se observará lo dispuesto para las hipotecas, prendas y anticresis antes reseñadas.

En el caso de concesiones administrativas se dan una serie de reglas específicas en el artículo 13 del TRITPAJD, su tipo, salvo que lo fije la CA competente será el de los bienes muebles. Por otro lado, en el artículo siguiente se regula la base en el caso de consolidación de dominio que será el valor del derecho que ingrese en su patrimonio. Las promesas y opciones de contratos sujetos al impuesto serán equiparadas a éstos, tomándose como base el precio especial convenido, y a falta de éste, o si fuere menor, el 5 por 100 de la base aplicable a dichos contratos.

La base en las transmisiones de bienes y derechos con cláusula de retro, será el precio declarado si fuese igual o mayor que los dos tercios del valor comprobado de aquéllos. En la transmisión del derecho a retraer, la tercera parte de dicho valor, salvo que el precio declarado fuese mayor. Cuando se ejercite el derecho de retracto servirá de base las dos terceras partes del valor comprobado de los bienes y derechos retraídos, siempre que sea igual o mayor al precio de la retrocesión.

Cuando se constituyan censos enfitéuticos y reservativos, sin perjuicio de la liquidación por este concepto, se girará la correspondiente a la cesión de los bienes por el valor que tengan, deduciendo el capital de aquéllos.

Por último, al margen de preceptos antifraude de dudosa aplicabilidad, en las transacciones se liquidará el impuesto según el título por el cual se adjudiquen, declaren o reconozcan los bienes o derechos litigiosos, y si aquél no constare, por el concepto de transmisión onerosa.

#### 4.- Tipos aplicables.

En la normativa estatal se efectúa una estructuración de los tipos a aplicar en función de su naturaleza, aunque este es uno de los extremos que puede ser en su caso modificado por la normativa de las CCAA, véase en este aspecto el artículo 49 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias<sup>3</sup>, por lo que, debe ser examinada la normativa autonómica correspondiente para poder autoliquidar el tributo por el obligado tributario.

En el TRITPAJD se establecen los siguientes tipos, que además, serán de aplicación en los supuestos de que cualquier CA no fijara dichos tipos:

El 6 por 100 a la transmisión de inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, y el 4 por 100, si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes,

así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. Este último tipo se aplicará igualmente a cualquier otro acto sujeto no comprendido en las demás letras de este apartado. La transmisión de valores tributaría mediante la escala de tipos fijada en el apartado 3 del artículo 12 del TRITPAJD, aunque recuérdese que estas operaciones en la actualidad están totalmente exentas del TPO.

Además, se establece el tipo del 1 por 100, si se trata de la constitución de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o préstamos, incluso los representados por obligaciones, así como la cesión de créditos de cualquier naturaleza.

En lo que respecta a los arrendamientos, se establece una escala que puede ser modificada por las CCAA, según la mencionada Ley 22/2009. Asimismo, como se ha dicho, existe una escala para las transmisiones de valores, aunque estas, actualmente están exentas.

### III.- RESÚMENES Y COMENTARIOS.

#### 1- Análisis del hecho imponible.

Contrariamente al orden de la normativa del ITPAJD, considero que es mejor para analizar la sujeción al concepto de TPO, comenzar por los supuestos de no sujeción, recogidos en el número 5 del artículo 7 del TRITPAJD, puesto que, si cualquier operación está no sujeta, no parece lógico ya efectuar análisis alguno de la misma.

De la lectura del citado precepto se deriva lo siguiente, en primer lugar, el IVA es incompatible con la modalidad TPO del ITP AJD, como así se establece en la normativa de ambos tributos, aunque como se verá es una incompatibilidad parcial y material, pero no formal.

La incompatibilidad del IVA se limita a la modalidad de TPO, pues los artículos 8.1º.2º de la Ley del IVA y 18.1 del T.R. del ITP y AJD, reconocen expresamente la compatibilidad total entre el IVA y la modalidad de operaciones societarias y el gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados.

En cuanto al concreto texto del precepto de no sujeción, se puede decir que, según su primer párrafo, se establece una regla general de no sujeción, que supone una exclusión del ámbito de la modalidad de TPO de las siguientes operaciones:

- Las realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad
- Esas mismas operaciones en cualquier caso, cuando

constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a IVA.

Ambos supuestos no son coincidentes, y la diferencia es sustancial en cuanto a sus consecuencias:

En el primer supuesto el criterio de exclusión es más amplio, pues basta para quedar excluidas de la modalidad TPO el hecho de que se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, sin precisar, ni exigir, que estén sujetas o no al IVA. Mientras que, en el segundo caso, el requisito para no quedar sujetas a TPO consiste en que se trate de operaciones sujetas a IVA.

Lo anterior deriva de que, aunque no todas las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad están sujetas a IVA (ver artículo 7 de la Ley del IVA), no por ello dejar de ser operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad y, por tanto, no sujetas a TPO según el primer párrafo del artículo 7.5.

Por tanto a los efectos de la no sujeción, resulta fundamental ver cual es el concepto de empresario o profesional en el IVA, dado que las operaciones realizadas por ellos están, en principio, excluidas del ámbito de la modalidad de TPO. El artículo 5 de la LIVA, incluye en tal concepto los siguientes supuestos al declarar que "a los efectos de esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

*"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.*

*No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.*

*b) Las sociedades mercantiles, en todo caso.*

*c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.*

*d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente."*

Para completar el análisis sobre la no sujeción es preciso, observar las excepciones a la regla general que la misma norma prevé: así establece que **van a quedar**

**sujetos al TPO, las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, la constitución o transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, si gozan de exención del IVA.**

En consecuencia, para que se produzca la primera excepción a la regla general y las operaciones de que se trate queden sujetas a TPO, es decir, para que se produce una doble imposición formal -IVA y TPO-, deben concurrir las siguientes circunstancias:

Por una parte, que se trate tan solo de las operaciones expresamente señaladas en el párrafo segundo del mencionado precepto y no de cualquier operación realizada por empresarios o profesionales aun cuando gocen de exención en el IVA. Dichas operaciones son exclusivamente las siguientes: entregas, arrendamientos y constitución o transmisión de derechos reales de uso y disfrute.

Como ejemplo de lo anterior, la constitución del derecho real de hipoteca por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad es una operación sujeta a IVA y exenta del mismo, (artículo 20, número 1, apartado 18, letra f) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, Ley del IVA.), no da lugar a que deba tributar por TPO, ya que la excepción vista se refiere tan solo a derechos reales de goce y no a los de garantía.

Además, que las mencionadas operaciones se refieran a bienes inmuebles. Las excepciones a la incompatibilidad entre IVA y TPO, solamente tienen carácter inmobiliario, sin que en ningún caso afecten a las operaciones relativas a bienes muebles. En ese aspecto, el criterio delimitador no deja lugar a dudas.

Las operaciones mobiliarias, ya sean entregas, arrendamientos o constitución de derechos reales de cualquier tipo, tributarán: tanto en cuanto sean realizadas por un particular, en la modalidad TPO del ITPAJD, como si fueran hechas por un empresario o profesional, en IVA y además, sin distinguir en que se encuentren sujetas a dicho impuesto, exentas o no del mismo o si estuviesen no sujetas, sin que en ningún caso puedan tributar por la modalidad TPO.

También se exige que las referidas operaciones gocen de exención en el IVA. Esta última de las condiciones exigidas supone el disfrute efectivo de la exención, no bastando que la operación de que se trate tenga reconocida la exención en la normativa del IVA, pues dada la posibilidad de renunciar a la misma que permite el artículo 20.Dos 20 de la Ley 37/1992, si la renuncia se ejercita, la operación

nunca llegará a gozar de la exención prevista.

Las exenciones en las entregas, arrendamientos y constitución de derechos reales de disfrute sobre bienes inmuebles están reguladas en el artículo 20. Uno de la Ley del IVA, en sus números 20º a 23º, en relación a los siguientes supuestos:

- Terrenos no edificables
- Juntas de Compensación
- Segunda transmisión de edificaciones
- Arrendamientos

Las exenciones relativas a terrenos no edificables, juntas de compensación y a las segunda transmisión de edificaciones pueden ser objeto de renuncia por parte del sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por las correspondientes adquisiciones, no contemplándose tal posibilidad en relación a los arrendamientos, por lo que dicha exención no puede en ningún caso ser objeto de renuncia.

Esta posibilidad de renuncia voluntaria por parte del adquirente sujeto pasivo del IVA ha dado muchos problemas de gestión de ambos impuestos, dado que, además, son gestionados por distintas Administraciones tributarias, que aunque suavizados por los tribunales y las propias administraciones van ya decayendo y sería largo exponer brevemente en un artículo con un tema general como este .

La segunda excepción a la no sujeción al concepto de TPO, de mucha menor importancia por su contenido y alcance, se recoge en el último párrafo del artículo 7.5 del TRITPAJD, que establece que:

*“También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de ese patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.*

De la normativa del IVA se deduce que no van a estar sujetas a dicho impuesto las mencionadas transmisiones cuando el adquirente continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

En este caso la concurrencia de las circunstancias en el artículo 7.5 del TRITPAJD no implica que la transmisión del patrimonio deba tributar en su “totalidad” por el concepto TPO, sino tan solo los bienes inmuebles incluidos en el mismo, quedando excluidos los muebles.

A diferencia de la primera exención del supuesto anterior, referido a operaciones sujetas, aunque exentas, del IVA, este último párrafo alude ahora a operaciones no sujetas en este tributo, por lo que no se daría una doble imposición ni material ni formal.

Delimitadas las operaciones y sus circunstancias que dan lugar a supuestos de no sujeción, por contraposición sí van a estar sujetas las operaciones que se recogen en los números 1 al 4 del reiteradamente citado artículo 7 del TRITPAJD.

Del texto de dicho artículo se deducen varias **notas que caracterizan el hecho imponible del concepto de TPO:**

- **Se trata de operaciones realizadas a título oneroso.** Por lo que cabe concluir que se excluyen las operaciones a título gratuito, remitidas todas ellas, ya sean inter vivos o mortis causa, al ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), con el que este concepto del ITPAJD es, en este caso, totalmente incompatible.

Como sucede muchas veces en el ámbito tributario y, a pesar de ser un requisito esencial para la determinación del hecho imponible, el TRITPAJD ni otras normas tributarias no definen qué es exactamente onerosidad, recogiendo, sin embargo, su antónimo el concepto de título lucrativo en el artículo 57 del TRITPAJD: *“Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil”*, el cual hace referencia a la devolución, en caso de rescisión del contrato, de las cosas que hubieren sido objeto del mismo, con sus frutos, así como del precio con sus intereses”, es decir de las prestaciones de ambas partes.

No debe identificarse el requisito de la onerosidad con la necesidad de que exista precio, requisito propio de la compraventa, sino con la exigencia de contraprestación, consista ésta en dinero, como en la citada compraventa, o en otra cosa, como en el caso de permuta, o en el supuesto de renta vitalicia a cambio de la cesión de un bien.

- **Deben ser operaciones “inter vivos”.** Este criterio delimita nuevamente a este concepto frente al

gravamen de las sucesiones del ISD y proviene de que en nuestro sistema jurídico no se contemplan transmisiones onerosas *mortis causa*, lo que hace que pueda, incluso, considerarse innecesaria esta aclaración, ya que si una operación es onerosa necesariamente será *inter vivos*.

- **Tienen que ser operaciones que supongan un desplazamiento de bienes de contenido económico.** Esta condición deja fuera del hecho imponible a las transmisiones de derechos de naturaleza personal o personalísimos, lo que deja fuera aspectos como la condición de una titulación específica para desarrollar profesiones -por ejemplo en la transmisión de una farmacia, se grava solamente la de los bienes y derechos patrimoniales, pero no se transmite la condición de farmacéutico -, la sucesión en títulos nobiliarios, que se grava por la submodalidad de documentos administrativos de la AJD. En este aspecto, coincide con el contenido gravado por el Impuesto sobre el Patrimonio con la diferencia de que éste no grava el tráfico de bienes, sino la mera tenencia de los mismos.

Pero, como se ha visto, tampoco todas las transmisiones patrimoniales de contenido económico quedan sujetas a gravamen por esta modalidad, ya que quedan fuera las que la propia ley excluye como supuestos de no sujeción que, con carácter general, aunque con importantes excepciones, se pueden identificar con las que se realicen en el ámbito empresarial.

- **Ha de tratarse de operaciones realizadas por personas físicas o jurídicas.** Ya se ha expuesto que en la delimitación general del hecho imponible se incluyen transmisiones de todo tipo de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, de donde se deriva que el elemento subjetivo no tiene carácter delimitador del ámbito de aplicación de esta modalidad, a diferencia de otras figuras con las que guarda relación como el IP, el ISD o el IVA.

El supuesto gravado más frecuente de transmisiones realizadas por personas jurídicas lo constituyen las transmisiones realizadas por sociedades mercantiles, operaciones que, por tanto, en principio estarán sujetas al IVA, que grava el tráfico empresarial, dado que conforme al artículo 5.º de la Ley del IVA. Ley 37/1992, de 28 de diciembre (BOE de 29 de diciembre), se reputarán empresarios o profesionales en todo caso a las sociedades mercantiles y se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las mismas

En el TPO los términos importantes para determinar la sujeción al mismo son el de "particulares", que debe entenderse en contraposición al de empresarios o profesionales, en cuanto sujetos pasivos de IVA, por lo que tendrán tal consideración:

- Los que no tengan la condición de empresarios o profesionales conforme a la ley del IVA
- Los que teniendo dicha condición actúen fuera del ámbito o ejercicio de su actividad empresarial o particular, a cuyos efectos no serán sujetos pasivos del citado impuesto, sino que estarán actuando en el ámbito de su vida privada o "particular".

En el sentido anterior, es esencial no caer en el error de identificar a las personas físicas con en el concepto de particulares en contraposición a las personas jurídicas, pues así como estas últimas no son susceptibles de tener vida privada o particular, las personas físicas pueden tener la doble condición de empresario o profesional cuando actúen en el ejercicio de su actividad y de particulares cuando actúen fuera de dicho ámbito.

Por todo lo expuesto, para delimitar el ámbito de las **transmisiones patrimoniales onerosas** resulta más adecuado hablar del **tráfico realizado "por" particulares**, expresión mas correcta y que induce menos a confusión que el habitual término "entre" particulares, pues lo determinante a la hora de fijar el ámbito de aplicación de esta modalidad impositiva es la naturaleza de quien realiza el hecho imponible, del que transmite, presta o arrienda, con independencia de la condición que ostente el adquirente, el prestatario, o el inquilino.

En consecuencia, si un particular transmite un bien inmueble, tal operación estará sujeta a TPO, tanto si es adquirida por otro particular, tráfico realizado "entre" particulares, como si lo adquiere una persona jurídica, en cuyo caso dicha operación, sujeta a la modalidad de TPO, será realizada "por" un particular, pero no "entre" particulares.

Muy recientemente, el Tribunal Supremo (TS) ha despejado una duda que se arrastraba desde 1996, respecto a la transmisiones a empresarios, en concreto del sector de compra de oro, y a la exigencia de que el transmitente sea un particular en el sentido anteriormente delimitado -sentencia núm. 1694/2019, de 11 de diciembre (recurso de casación núm. 163/2016)-, dejando claro que el que tiene que ser empresario o profesional en el sentido del ITPAJD para no estar sujeto al mismo, es el transmitente, siendo indiferente que el adquirente sea

particular o empresario o profesional..

Por lo que respecta a los concretos supuestos de hecho que se recogen en este mismo artículo 7 del TRITPAJD, parece interesante analizarlos de forma singular, para completar el estudio del hecho imponible de este gravamen.

## **2.- Supuestos de hecho concretos que configuran el hecho imponible.**

### **2.1. Transmisiones patrimoniales por naturaleza.**

#### **2.1.1. Transmisiones onerosas de bienes y derechos.**

La transmisión puede referirse tanto a bienes muebles como a bienes inmuebles pero en todo caso, debe realizarse por un particular, *inter vivos* y a título oneroso. Tratándose de la transmisión de bienes inmuebles, el artículo 18 del Reglamento del ITP recoge el principio de accesión en relación con todo tipo de terrenos estableciendo lo siguiente:

*“Las compraventas y demás transmisiones a título oneroso de terrenos o solares sobre los cuales exista una edificación, se entenderá que comprenden tanto el suelo como el vuelo, salvo que el transmitente se reserve éste o el adquirente acredite que el dominio de la edificación lo adquirió por cualquier otro título”.*

El precepto anterior sigue las disposiciones que contiene el Código Civil sobre el derecho de accesión respecto a los bienes inmuebles, así establece dicho cuerpo legal en el artículo 359 que “todas las obras se presumen hechas por el propietario y a su costa, mientras no se pruebe lo contrario”.

En cuanto a la transmisión de bienes muebles se contienen, en la normativa reguladora del Impuesto, una serie de normas especiales referentes a la transmisión de créditos, derechos y acciones.

#### **2.1.2. Transmisión de créditos y derechos.**

Según el artículo 17.1 del TRITPAJD, referido a la transmisión de créditos o derechos para obtener otros elementos patrimoniales, se establece que se exigirá el impuesto por los mismos conceptos que los exigidos por la transmisión de los citados elementos patrimoniales, en concreto se establece que:

*“En la transmisión de créditos o derechos mediante*

*cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el Impuesto por iguales conceptos y tipos que los que se efectúen de los mismos bienes y derechos”.*

Se considera, también, un supuesto de transmisión de derechos que da lugar a que se considere como si fuera la transmisión de los elementos patrimoniales, que podrán adquirirse es la subrogación en los derechos de los acreedores prendarios, hipotecarios o anticréticos, en el mencionado artículo, como lo establece el artículo 16 del TRITPAJD, en concreto:

*“La subrogación en los derechos del acreedor prendario, hipotecario o anticrético se considerará como transmisión de derechos y tributará por el tipo establecido en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 11”.*

#### **2.1.3. Transmisión de valores.**

El artículo 45.I.B).9 del T.R. declara exentas “Las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.”

El artículo 314 del T.R. de la Ley del Mercado de Valores, que ha sustituido al mencionado artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, reconoce una exención tanto en el IVA como en el ITP y AJD para las transmisiones de valores, estén o no admitidos a cotización oficial.

No obstante la exención anterior, para evitar la elusión en el pago del Impuesto que grava la transmisión de inmuebles, que pudiera intentarse mediante la transmisión de acciones representativas del capital de una sociedad constituida principalmente por inmuebles, se establecen unos supuestos en los que se exige el gravamen correspondiente.

Esta medida de lucha contra el fraude fiscal, se ha objetivado en la actual redacción de la mencionada Ley del Mercado de Valores, por lo que si se cumplen los requisitos que se establecen en la misma, se aplican sin exigir otras condiciones, sin embargo hay que resaltar que se utiliza la técnica de las presunciones *iuris tantum*, por lo que existe la posibilidad de enervarlas por parte del obligado tributario y por tanto evitar que se elimine la exención y se deba satisfacer el impuesto correspondiente -IVA o TPO-.

## **2.2. Operaciones equiparadas a transmisiones.**

A efectos del TPO del ITPAJD se consideran transmisiones

patrimoniales y por tanto sujetas al tributo, lo que no ocurriría sin dicha equiparación expresa, los siguientes actos:

## 2.2.1 Adjudicaciones en pago, para pago de deudas y en pago de asunción de deudas.

Según se recoge en los artículos 7.2.A) T.R y 11.1.A) del Reglamento del ITP, en las adjudicaciones de bienes en pago de deudas, hay que diferenciar tres conceptos, que van a devengar el TPO:

### Las adjudicaciones en pago de deudas, Las adjudicaciones para pago de deudas y Las adjudicaciones en pago de asunción de deudas.

La dación o **adjudicación en pago** de deudas, consiste en un acto del deudor, voluntariamente realizado, que efectúa a título de pago y que consiste en una prestación diversa a la debida inicialmente al acreedor, quien consiente en recibirla con carácter liberador de la deuda.

Se trata, pues, de una novación en el cumplimiento, ya que se realiza una prestación distinta de la debida, pero con los mismos efectos (extinción de la deuda), y que a juicio del profesor Castán se caracteriza por los siguientes requisitos:

- Una prestación realizada a título de pago *-animus solvendi-*, que puede consistir en la transmisión de una cosa corporal (dación en pago en sentido vulgar), o en la de un derecho real o un crédito *-cessio pro soluto-*.
- Una diversidad cualquiera entre la prestación que se debía y la que le sustituye *-aliud pro alio-*.
- El acuerdo de voluntades de las partes, deudor y acreedor, en tener por extinguida inmediatamente la obligación merced a la realización de la prestación distinta de la debida.

La **adjudicación para pago** de deudas supone la entrega de bienes por el deudor a un tercero para que éste se encargue de pagar la deuda de aquél, bien con los mismos bienes, bien con el producto de su venta.

Se estima mayoritariamente que la adjudicación para pago es un negocio fiduciario por el que una persona, el adjudicatario, recibe un bien o derecho con el encargo de proceder, con el mismo o con el producto de su venta, al pago de una deuda del adjudicante. La fiducia aparece en la relación entre adjudicante y adjudicatario, mientras que hay transmisión de la propiedad en cuanto a las relaciones entre el adjudicatario con los terceros.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 28 de junio de 1997 define estos negocios (adjudicación en pago y para pago) así como sus consecuencias de la siguiente forma:

*"...ha de recordarse la reiterada doctrina de esta Sala sobre las características diferenciadoras entre la «datio pro soluto» y la «datio pro solvendo», [...] al decir que "la "datio pro soluto", significación de adjudicación del pago de las deudas, si bien no tiene una específica definición en el derecho sustantivo civil, aunque sí en el ámbito fiscal, se trata de un acto en virtud del cual el deudor transmite bienes de su propiedad al acreedor, a fin de que éste aplique el bien recibido a la extinción del crédito de que era titular, actuando este crédito con igual función que el precio en la compraventa, dado que, según tiene declarado esta Sala en Sentencia de 7 diciembre 1983, bien se catalogue el negocio jurídico que implica como venta, ya se configure como novación o como acto complejo, su regulación ha de acomodarse analógicamente por las normas de la compraventa, al carecer de reglas específicas, adquiriendo el crédito que con tal cesión se extingue, como viene dicho, la categoría de precio del bien o bienes que se entreguen en adjudicación en pago de deudas, en tanto que la segunda, es decir, la "datio pro solvendo", reveladora de adjudicación para el pago de las deudas, que tiene específica regulación en el artículo 1175 del Código Civil, se configura como un negocio jurídico por virtud del cual el deudor propietario transmite a un tercero, que en realidad actúa por encargo, la posesión de sus bienes y la facultad de proceder a su realización, con mayor o menor amplitud de facultades, pero con la obligación de aplicar el importe obtenido en la enajenación de aquéllos al pago de las deudas contraídas por el cedente, sin extinción del crédito en su totalidad, pues que, salvo pacto en contrario, el deudor sigue siéndolo del adjudicatario en la parte del crédito a que no hubiese alcanzado el importe líquido del bien o bienes cedidos en adjudicación toda vez que ésta sólo libra de responsabilidad a tal deudor por el importe líquido de los bienes cedidos en adjudicación, como expresamente previene el meritado artículo 1175 del Código Civil, no generando en consecuencia el alcance de efectiva compraventa, que es atribuible por el contrario a la adjudicación en pago de deudas o "datio pro soluto"; por su parte, la Sentencia de 7 diciembre 1983, en la misma línea que las citadas y con cita, a su vez, de la de 1 marzo 1969, dice «debiéndose añadir que la diferencia es terminante por lo que respecta a la traslación de título real, puesto que así como la cesión sólo atribuye la posesión de los bienes con un carácter personal que permite al acreedor efectuar la venta para cobrarse con su importe, en cambio, en la dación se produce una verdadera transmisión sin restricción ni cortapisa alguna".*

Según esta distinción, en la adjudicación para pago de deudas, a pesar de liquidarse ambas transmisiones, es decir, del deudor al adjudicatario y de éste al acreedor, el adjudicatario tiene derecho a la devolución, siempre que justifique haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito y dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que le fueron adjudicados o acredite la entrega a un tercero para este objetivo dentro del mismo plazo. Además para que la devolución proceda, el adjudicatario deberá ser persona distinta del acreedor y sólo tendrá derecho a que se le devuelva la cantidad que hubiera satisfecho por el Impuesto en concepto de adjudicación.

Esta devolución del Impuesto satisfecho se debe a que la adquisición del adjudicatario no es firme, practicándose una liquidación con carácter preventivo para así evitar que bajo la forma de adjudicación para pago de deudas se estén encubriendo transmisiones definitivas de bienes. No obstante, hay un supuesto en que la liquidación por adjudicación para pago de deudas, no se practicará, y es cuando se justifique, al presentar el documento, que el adjudicatario había ya enajenado o adjudicado definitivamente los bienes o derechos al acreedor dentro del término reglamentario y que se ha satisfecho el impuesto correspondiente a esta transmisión (artículo 30.3 Reglamento del ITP).

En las **adjudicaciones en pago de deudas** no existe derecho a la devolución del impuesto si, dentro del plazo de los dos años, se revenden los bienes adjudicados (Resolución del TEAC de 29 de abril de 1993).

En la adjudicación en pago de asunción de deudas el adjudicatario asume una deuda del adjudicante y como contrapartida o precio recibe un bien o derecho de valor análogo al de la deuda asumida. El adjudicatario es un adquirente que paga con la asunción de la deuda.

Esta figura que se consideraba incluida dentro de las anteriores por parte del Reglamento del ITPAJD, tuvo que ser incluida de forma expresa entre los supuestos de sujeción al TPO al no ser considerada como tal por el TS, quien en su sentencia 7315/1998, de 5 de diciembre de 1988, anuló el precepto reglamentario que así lo entendía, modificando la ley, mediante su inclusión en el artículo 7 del TR, por el artículo 7 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, con efectos desde el 1 de enero de 2000.

Sólo se encuentran sometidas al Impuesto las adjudicaciones expresas que aparecen como una modalidad de adjudicación en pago de deudas. A ellas se

refiere el artículo 29 del Reglamento del ITP al disponer que *“en las adjudicaciones expresas de bienes y derechos que se realicen en pago de la asunción por el adjudicatario de una deuda del adjudicante se exigirá el impuesto por el concepto de adjudicación en pago de deudas”*.

Por lo tanto, sólo quedan sometidas al Impuesto las adjudicaciones expresas y no las tácitas. Estas últimas pueden surgir en las compraventas o donaciones de inmuebles gravados con hipoteca, de tal forma que el comprador o el donatario queda subrogado en la posición del deudor hipotecario (vendedor o donante).

Tampoco quedarán sujetas aquéllas que se producen en las sucesiones hereditarias, al transmitirse a los herederos conjuntamente bienes y deudas del causante, conforme a su correspondiente cuota hereditaria.

### 2.2.2. Excesos de adjudicación:

Se encuentran sujetos, según el artículo 7.2.B) TR, así como el 11.1.B) del Reglamento del ITPAJD:

*“los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.*

*En las sucesiones por causa de muerte se liquidarán como transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que les correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.”*

Ahora bien, sólo se encuentran sujetos al TPO los excesos de adjudicación que se produzcan a título oneroso, es decir, en los que el exceso tenga su contrapartida. Según lo anterior, hay que distinguir, por tanto, dos supuestos: los excesos de adjudicación declarados y los excesos que resulten de la comprobación administrativa de valores.

Los excesos de adjudicación declarados: son los que resultan de los valores declarados por los propios interesados. Además, se exceptúan de gravamen los originados por la aplicación de los siguientes preceptos del Código Civil (o de las Disposiciones de Derecho Foral basadas en el mismo fundamento):

- artículo 821: Si un legado sujeto a reducción

consiste en una finca que no admita cómoda división corresponderá ésta al legatario si la reducción no absorbe la mitad de su valor, en otro caso corresponderá a los herederos forzosos pero tanto aquél como éstos deberán abonarse su respectivo haber en dinero.

- artículo 829: Si la mejora se señala en cosa determinada excediendo su valor del tercio destinado a mejora y de la parte de legítima que corresponde al mejorado, éste deberá abonar la diferencia en metálico a los demás interesados.

- artículo 1056 (segundo): El padre que en interés de su familia quiera conservar indivisa una explotación podrá asignarla en testamento a uno de los hijos disponiendo que éste satisfaga en metálico, a los demás hijos, su legítima.

- artículo 1062 (primero): Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división puede adjudicarse a uno de los herederos, siempre y cuando éste abone a los demás el exceso en metálico.

Además de estos supuestos, el artículo 32.3 del Reglamento del ITP dispone que no motivarán liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.

Esta disposición reglamentaria entiende que, aunque la vivienda no sea un bien intrínsecamente indivisible, los excesos de adjudicación que puedan surgir en la adjudicación de la misma a uno de los cónyuges, no estarán sujetos al Impuesto, dado que este precepto tiene rango reglamentario, cabe dudar de su legalidad, salvo que se considere, según mi opinión, que dicha norma reglamentaria, en todo caso, deriva de entender como indivisible la naturaleza de dicha vivienda.

Dentro de los excesos de adjudicación es conveniente examinar los que resultan de la comprobación de valores en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a los que se refiere el apartado tercero del artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el artículo 56 de su Reglamento (Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre), que surgen como consecuencia de la comprobación administrativa de los valores declarados por los interesados. Así procede liquidar el exceso cuando

se den las siguientes circunstancias:

1ª Que el valor declarado sea inferior al que resultaría de haber aplicado las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

2ª Que el valor comprobado exceda del 50 por 100 del que correspondería al heredero o legatario en virtud de su título, entendiéndose que este último es el resultante después del prorrateo entre todos los herederos o legatarios de los aumentos de valor obtenidos en la comprobación administrativa.

Queda respecto a este supuesto del hecho imponible, asimismo, la duda de que, si se suprimió en su momento la presunción contenida en la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas, respecto al gravamen de las diferencias de valor derivadas de comprobación administrativa, parece que este precepto tiene la misma naturaleza y responde a la misma finalidad de lucha contra el fraude fiscal, por lo que es plausible que, si se impugnara este precepto de la normativa del ISD, pudiera declararse como no ajustado al principio constitucional de capacidad económica.

Sobre los excesos de adjudicación, es muy ilustrativo el criterio del TS, en su sentencia 1.680/2022, de fecha: 19/12/2022, en la que se resalta lo más destacado de su doctrina, que expone:

**"En la delimitación del hecho imponible constituido por los excesos de adjudicación declarados, no debe interpretarse la mención de los excesos de adjudicación gravados a que se refiere el art. 7.2.B del TRITPAJD como los que se han denominado "excesos de adjudicación verdaderos", expresión que se utiliza en nuestra STS de 28 de junio de 1999, cit. (FJ 3) haciendo referencia a "[...] aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros [...]". De esta distinción pudiera derivarse la errónea conclusión, que de hecho se advierte en algunas sentencias, de que solo estarían gravados por TPO estos "excesos de adjudicación verdaderos" y, en contraposición, no quedarían sujetos a tal gravamen los demás **excesos de adjudicación, es decir, aquellos en los que existe una equivalencia entre lo que se adjudica a otro comunero y la compensación o contraprestación que éste asume a favor del transmitente del exceso adjudicado.** No es así, en realidad los que están gravados por TPO son los excesos de adjudicación. Para ello basta considerar la tributación**

por TPO de la división de **una cosa común que no sea indivisible. Si en este caso de división se adjudican en exceso a determinados comuneros, con compensación equivalente en su valor al del exceso adjudicado, no por ello deja de realizarse el hecho imponible transmisión patrimonial onerosa, porque la ley no exonera de tributación estas transmisiones patrimoniales onerosas por más que no exista una desproporción entre lo que se transmite, exceso de adjudicación, y lo que se recibe, compensación por el comunero que recibe el exceso de adjudicación. Luego este exceso de adjudicación que no sería de los que se ha dado en denominar "verdadero", tributa por TPO.** Por otra parte, si la contraprestación recibida por quienes salen de la comunidad superase el valor de su participación en la misma, incluso en el caso de una extinción de comunidad sobre cosa común indivisible, con adjudicación a un comunero y extinción de la comunidad, nos encontraríamos aquí ante **dos actos jurídicos con relevancia tributaria. Por una parte, la pura división de la cosa común, en la parte percibida correspondiente al valor de la participación, y éste es el auténtico exceso de adjudicación, que no está sujeto a TPO y sí, en su caso, a Actos Jurídicos Documentados, porque se produce una pura especificación del bien o derecho poseído en común. Y, por otra parte, el exceso de la contraprestación percibida, esto es, lo que excede del valor de la participación que se tenía en a cosa común, que no queda amparado en la excepción que, a modo de supuesto de no sujeción -que no de exención- configura el art. 7.2.B del TRITPAJD. Este exceso sobre la compensación -esto es, sobre el exceso de adjudicación verdadero- dará lugar, en su caso, a otro hecho imponible (donaciones). Así pues, a modo de conclusión, los excesos de adjudicación a que se refiere el art. 7.2.B del TRITPAJD son, en realidad, aquellos en que la compensación, sea en metálico o, como aquí ocurre, en asunción en pago de deudas, funciona cabalmente como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad de las mutuas contraprestaciones del condómino transmitente y el adjudicatario."**

### 2.2.3. Expedientes de dominio, actas de notoriedad, actas complementarias y certificaciones.

Según el artículo 7.2.C) TRITPAJD, están sujetos al Impuesto: los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos

públicos a que se refiere el Título VI. *De la concordancia entre el Registro y la realidad jurídica* de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.

El expediente de dominio es un procedimiento, actualmente, notarial, que tiene por objeto acreditar la adquisición del dominio a los efectos de proporcionar un título inmatriculador, pudiendo también servir para reanudar el tracto registral interrumpido así como para registrar los excesos de cabida.

Sus características fundamentales son las siguientes:

a) tiene por objeto la declaración de haberse justificado o acreditado la adquisición del dominio de una finca por parte de la persona que lo promueve.

b) Es uno de los tipos de titulación supletoria.

El acta de notoriedad tiene como finalidad acreditar ante Notario el hecho evidente de que una persona es dueña de una finca inmatriculada en el Registro, con el fin de reanudar el tracto sucesivo interrumpido. Su tramitación se regula en la legislación notarial y en los artículos 203 y 204 de la Ley Hipotecaria y 288 a 297 de su Reglamento.

El artículo 10.2.h) del Texto Refundido contiene una norma especial sobre base imponible para las actas de notoriedad que se autoricen para inscripción de aguas destinadas al riego.

Las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria se utilizan para la inmatriculación de fincas cuando no se acredite de modo fehaciente el título adquisitivo del transmitente o enajenante.

El objeto y contenido del acta de notoriedad debe ser el acreditar la existencia de la adquisición anterior del transmitente y expresar las circunstancias esenciales del mismo. Este acta de notoriedad acompañará al título público de adquisición cuando éste se presente al Registro para la inmatriculación.

Las Certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la Ley Hipotecaria se utilizan para la inscripción de bienes inmuebles que pertenecen al Estado, la Provincia, el Municipio, Corporaciones de Derecho Público y a la Iglesia Católica.

La sujeción de todos estos actos enumerados que se equiparan por la Ley a transmisiones patrimoniales onerosas se encuentra limitada, de tal forma que si se acreditara haber satisfecho el Impuesto o la exención o no sujeción de la transmisión, que estos actos ponen de manifiesto, no quedarán sometidos a gravamen, ya que

en otro caso se produciría una doble imposición.

Según reciente sentencia del TS número 463/2023 de 11 de abril de 2023, la transmisión que debiera haberse liquidado por el TPO o por el correspondiente tributo transmisorio es la correspondiente a la última transmisión efectuada.

En efecto, en su Fundamento de Derecho Cuarto establece la siguiente doctrina:

*“CUARTO.- Jurisprudencia que se establece.*

*De conformidad con los razonamientos expresados, se establece la siguiente doctrina jurisprudencial:*

*1) El título que se trata de suplir o reemplazar en el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido -artículo 7.1.c) TRLITPAJD- es el de la adquisición del inmueble por el contribuyente, no el de la transmisión anterior a ella, pues el expediente notarial y registral integra el título del contribuyente -en el sentido de que lo habilita para el acceso al Registro de la Propiedad- no la transmisión precedente a ella, esto es, el título del transmitente, ni toda la cadena de transmisiones producida desde el titular registral del inmueble hasta el transmitente de dicho inmueble al contribuyente.*

*2) Es a ese título inscribible que se trata de obtener-en este caso, para la reanudación del tracto sucesivo-, y no a otro, al que debe venir referida la exclusión del hecho imponible cuando se haya realizado el pago o la operación estuviera exenta. En este caso, pues, el expediente de dominio seguido no está sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dada la constancia de que la sociedad recurrente ha satisfecho el impuesto que gravó su adquisición, pese a concurrir en la operación societaria, además, una exención objetiva.*

*Tales consideraciones nos llevan a la necesidad de declarar que ha lugar al recurso de casación, así como a la estimación de la pretensión anulatoria articulada en el proceso de instancia.”*

*En cuanto a los Reconocimientos de dominio, se regulan en los artículo 7.2.D) TRITPAJD y 11.1.D) de su Reglamento, que determinan que están sujetos al Impuesto “los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada, con la misma salvedad hecha en el apartado anterior”.*

El reconocimiento de dominio supone una declaración de propiedad a favor de una persona determinada y que como tal queda gravada, como negocio abstracto. No obstante, como en los casos anteriores, no tributará si se acredita haber pagado ya el impuesto o la exención o no sujeción de la transmisión cuyo título suple.

El artículo 19 del citado Reglamento recoge un supuesto especial en el que se entiende producido el hecho imponible de reconocimiento de dominio por la

circunstancia de hacer constar la actuación en concepto de mandatario o gestor de la persona a cuyo favor se hace la declaración pero admitiendo todo tipo de pruebas para acreditar tal actuación:

*“La declaración o reconocimiento de propiedad u otro derecho, a título de haber obrado en concepto de mandatario o gestor de la persona a cuyo favor se hacen, al verificar la adquisición de los bienes a que dicha declaración o reconocimiento se refieran, se considerará como verdadera transmisión, si en el título o documento acreditativo de la que se supone realizada por poder o encargo, no constarán consignados en legal forma tal carácter y circunstancias y sin perjuicio de que la actuación en concepto de mandatario o gestor pueda acreditarse por otros medios de prueba”.*

#### 2.2.4. Adquisición en subasta.

Con independencia de la fijación de la base imponible en las subastas, el artículo 20 del Reglamento del ITP recoge el supuesto en que el postor en subastas judiciales haya hecho uso del derecho a ceder el remate:

*“Si la enajenación tuviera lugar en subasta judicial, y el postor a quien se adjudique el remate hubiera hecho uso, en el acto de la subasta, del derecho a cederlo en las condiciones establecidas por la normativa reguladora de la subasta de que se trate, se liquidará una sola transmisión a favor del cesionario. Si la declaración de haber hecho la postura para ceder se formula después de celebrada la subasta, no tendrá aplicación lo dispuesto en este apartado y se liquidarán dos transmisiones distintas: una, al adjudicatario del remate, y otra, al cesionario de aquél.”*

En tiempos como los actuales en que por las diversas crisis socio-económicas este tipos de operaciones se han multiplicado hasta el extremo ha dado lugar a que se graven estas cesiones posteriores, producidas tras la subastas, sin que quepa aplicar analógicamente la cesión en subasta judicial..

#### 2.2.5. Permutas.

El Código Civil define la permuta en el artículo 1538 como “un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar alguna cosa para recibir otra.” La permuta implica pues dos transmisiones y por lo tanto una dualidad de sujetos pasivos. El RITP recoge esta figura en el artículo 23 de la siguiente forma:

*“En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiriera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación*

lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos”.

Es posible que en algunas permutas no coincidan exactamente los valores de mercado de los elementos permutados, compensándose en metálico la diferencia, en estos casos, por ejemplo dos inmuebles que se permutan, uno de 100.000 euros y el otro de 90.000 euros, el adquirente del primero lo valorará y liquidará por dichos 100.000 euros y el otro permutante valorará su adquisición por 90.000 euros, con lo que la compensación en metálico estará exenta dado que así lo establece el artículo 45 del mismo TRITPAJD.

## 2.2.6. Transacciones.

El Código Civil define la transacción como un contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo alguna cosa evitan la provocación de un pleito o ponen término al que había comenzado.

El artículo 28 del Reglamento del ITP recoge el contenido del artículo 14.5 T.R. que se refiere a dicho contrato y añade además una serie de normas que ya contenía el Reglamento anterior del Impuesto, que matizan y aclaran como debe exigirse el gravamen del TPO:

*“1. En las transacciones se liquidará el impuesto según el título por el cual se adjudiquen, declaren o reconozcan los bienes o derechos litigiosos, y si aquél no constare, por el concepto de transmisión onerosa.*

*2. Para que la transacción se reputa tal a los efectos del impuesto, es indispensable que se realice después de entablada la demanda ordinaria correspondiente. Por tanto, si la cuestión no hubiere adquirido verdadero carácter litigioso y el reconocimiento o cesión de derechos se verificase por convenio público o privado entre las partes, que no sea consecuencia de la incoación de procedimientos judiciales anteriores, aquéllos se liquidarán por el concepto jurídico en que dichos actos se realicen, conforme al contrato, independientemente del título que las partes alegaren como fundamento de la transacción.*

*3. Si en la transacción mediasen prestaciones ajenas al objeto litigioso, tales como constitución de pensiones, reconocimiento de derechos reales, entrega a metálico, cambio o permuta de bienes u otros que alteren respecto a todo o parte de los bienes o derechos reales objeto de la transacción, la naturaleza del acto o título que se haya ostentado al entablar la demanda, se liquidará el impuesto por el concepto respectivo, prescindiendo de dicho acto o título.*

*4. Cuando a consecuencia de dichas prestaciones resulte alterada la naturaleza del acto o título fundamento de la demanda, respecto a una parte de los bienes, quedando subsistente en cuanto a otra, se liquidará el impuesto de cada una de ellas, según queda expresado en el apartado anterior.*

*5. Cuando por efecto de la transacción queden los bienes o derechos reales en poder del que los poseía, en virtud del título ostentado en el litigio, aquél no pagará el impuesto, si resulta debidamente justificado que lo satisfizo en la época en que adquirió el dominio o la posesión.”*

## 2.3. Constitución de derechos reales.

Esta modalidad de TPO grava las operaciones sobre estos derechos, que no pueden calificarse de transmisiones, quedando sujetas solo porque se establece así en el TRITPAJD, aunque sólo grava el nacimiento de estos derechos y no las demás alteraciones que éstos puedan sufrir, excepto la ampliación de su contenido, que, como señala el propio TR. en el párrafo segundo del artículo 7.2, implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo. En cuanto a la transmisión de estos derechos queda recogida en la letra A) del artículo 7, que antes se ha expuesto..

No efectúa el Texto Refundido una enumeración de los derechos reales y por lo tanto hay que acudir a las categorías señaladas en el Código Civil, atendiendo a su función económica, dentro de los derechos reales sobre cosa ajena, se distingue entre los derechos reales de goce y los de realización de valor.

Los derechos reales de goce permiten a su titular la utilización o la explotación, total o parcial, de un bien ajeno, así como, en algunos casos la adquisición de los frutos que producen:

- Usufructo
- Uso y Habitación
- Superficie
- Servidumbres
- Censos.

Los Derechos reales de garantía otorgan a su titular la facultad de enajenar la cosa afectada, mediante los trámites legales establecidos al efecto, para obtener el valor de la misma. Son derechos de garantía porque mediante ellos se asegura el cumplimiento de una obligación, de que es acreedor el titular del derecho real:

- Hipoteca.

- Prenda.
- Anticresis.

Existen además una serie de derechos reales muy discutidos por la doctrina civilista:

- El derecho arrendaticio
- El derecho de retención
- La opción de compra
- Los derechos de tanteo y retracto.

### 2.3.1. Hecho Imponible por equiparación al derecho real de hipoteca.

*“Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equiparán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.”*

Lo mismo establece el artículo 12 del Reglamento del ITP pero en su apartado tercero aclara el régimen de tributación de las condiciones resolutorias explícitas establecidas en las transmisiones empresariales de inmuebles que queden exentas de tributación en el IVA:

*“3. Si como consecuencia de quedar exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido las transmisiones empresariales de bienes inmuebles tributasen por la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas”, también tributará por esta modalidad la constitución de la condición resolutoria explícita de la compraventa en garantía del precio aplazado, siempre que el gravamen procediese en función de la naturaleza de la persona o entidad que la constituya.”*

Según dichos preceptos, la constitución de una condición resolutoria explícita en una compraventa sólo quedará no sujeta a esta modalidad cuando la transmisión empresarial quede sujeta y no exenta de IVA. Si la transmisión quedara sujeta pero exenta de este Impuesto entonces la condición resolutoria tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas siempre y cuando dicho gravamen proceda en función de la naturaleza no empresarial ni profesional de la persona que la constituya.

De acuerdo con la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 26 de abril de 1991, no solamente puede establecerse la condición resolutoria explícita en garantía del pago del precio en una compraventa sino también en otros contratos igualmente onerosos:

*“El hecho de que únicamente para la compraventa se contemple la condición resolutoria explícita en garantía del pago del precio (artículos 1504 del Código Civil y 11 de la Ley Hipotecaria) no significa que dicha garantía haya de constreñirse a este contrato con exclusión de aquellos otros, igualmente onerosos, en los que por el contenido y características de las prestaciones interdependientes (especialmente cuando se transmitiesen inmuebles a cambio de ciertas obligaciones de hacer, no hacer, o dar cosa que no sea dinero) resulta igualmente fundada su admisión ....”*

*Resolución de la DGT de 22 de octubre de 1997: De acuerdo con la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 26 de abril de 1991 la condición resolutoria explícita puede garantizar el pago de pensiones en un contrato de renta vitalicia, pues no puede limitarse a la compraventa. Por lo tanto, la constitución de la condición resolutoria explícita como garantía del pago de una pensión deberá liquidarse por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.*

### 2.3.2. Constitución de préstamos:

Se encuentran gravados por este Impuesto únicamente los préstamos concedidos por particulares ya que los otorgados por empresarios o profesionales, sujetos pasivos del IVA, quedan sometidos a este último Impuesto.

Además, se equiparan al préstamo a efectos de la liquidación del Impuesto: (artículo 15.2 T.R. y 25.2 del Reglamento del ITP):

- las cuentas de crédito en las que una persona se obliga, dentro del límite pactado a poner a disposición de otra y a medida de sus requerimientos sumas de dinero.
- el reconocimiento de deuda que supone la declaración formal y expresa de una persona reconociendo la existencia de un débito a favor de otra.

El reconocimiento de la deuda es un acto equiparado al préstamo personal de acuerdo con lo señalado en el artículo 25.2 del RITP y debe declararse exento en base a los artículos 25.3 y 88.I.B).15 del mismo texto.

- el depósito retribuido en el que una persona recibe una cosa ajena con la obligación de guardarla y restituirla a cambio de una retribución.

Se recoge en el artículo 15.1 T.R. una regla especial, que contradice la regla general del artículo 4 del TRITPAJD de gravar cada operación que se produzca de forma separada

de cualquier otro que se haga de forma simultánea en el mismo contrato o documento, para el supuesto en que se constituya un préstamo con garantía. Así establece:

*“La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo.”*

Esta misma norma se recoge en el artículo 25.1 del Reglamento del ITP pero interpreta su alcance de tal forma que es preciso que se dé la simultaneidad de préstamo y garantía o bien que en el otorgamiento del préstamo se encuentre prevista la posterior constitución de la garantía.

Dicho artículo fue objeto de impugnación en sendos recursos interpuestos por la Asociación Española de la Banca Privada (AEB) y la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE), al estimar que el precepto reglamentario contradecía la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto. No obstante el Tribunal Supremo en dos Sentencias, ambas de 3 de noviembre de 1997, entendió que el Reglamento sigue en este punto el criterio tradicional de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo al disponer lo siguiente:

*“..., debemos destacar que el precepto transcrito recoge la posición tradicional del Tribunal Supremo sobre esta cuestión, que, en un principio, se inclinó decididamente, salvo contadas excepciones, por el criterio de la simultaneidad y, posteriormente, matizó que dicha simultaneidad no debía entenderse como unidad de acto o formalización en el mismo documento, sino en el sentido de que del documento contractual inicial de constitución del préstamo tenía que derivarse tanto éste mismo como la garantía, o que ésta estuviese ya anunciada en la conformación de aquél...”*

*“...En realidad, no puede pensarse que tal artículo haya incurrido en una exlimitación reglamentaria, ya que tan sólo se contrae a interpretar, aclarar o completar lo dispuesto en el artículo 15.1 del Texto Refundido de 1993 (siendo así, además, que, de tal modo, no ha hecho más que atemperarse al criterio mantenido por la jurisprudencia).*

*Cerrar la vía reglamentaria a aspectos meramente aclaratorios o matizadores literariamente del Texto Refundido sería desvirtuar la potestad reglamentaria y dejarla reducida a una simple posibilidad de reproducir el texto legal habilitante.*

*Y, en este caso, no cabe pensar que el Reglamento condiciona lo que la ley considera incondicionado, pues tanto ésta como aquél no ofrecen dudas de que los derechos de hipoteca y demás derechos reales en*

*garantía de un préstamo tributarán exclusivamente por este último concepto.*

*Lo que el Reglamento hace, con su precisión, es evitar que no se produzcan abusos o actuaciones (ostensiblemente no queridas por el legislador) destinadas a burlar el Impuesto o a establecer auténticas ficciones.*

*Además, el artículo 18 del anterior Reglamento de 1981 utilizaba la expresión «constitución de préstamos garantizados», lo cual implica que no se puede atribuir a dicha frase otro significado que el de préstamos y garantías simultáneos o de garantías previstas en el propio documento de constitución de aquéllos...”*

Estas disposiciones sobre tributación unitaria y simultaneidad también resultan de aplicación a las figuras asimiladas al préstamo, indicadas anteriormente, tal y como dispone el artículo 25.2 del Reglamento del ITP.

### 2.3.3. Fianzas.

La fianza se define en el Código Civil de la siguiente forma: *“Por la fianza se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero en caso de no hacerlo éste”.*

Ya se ha indicado al hablar de los préstamos que cuando la fianza se constituye en garantía de un préstamo sólo tributa por este último concepto. Existe un supuesto de exención para esta figura previsto en el artículo 45.I.B).8 T.R., relativo a las garantías prestadas por los tutores.

### 2.4. Arrendamientos.

Según la normativa del IVA, se considera empresario a quien realiza una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que suponen la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, y particularmente a los arrendadores de bienes muebles o inmuebles.

De acuerdo con la legislación que regula el IVA, los arrendamientos son siempre operaciones sujetas a este Impuesto aunque en determinados supuestos puedan resultar exentas del mismo.

Por lo tanto, los arrendamientos sujetos y no exentos de IVA no tributan por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sólo estarán sometidos a gravamen por esta modalidad aquellos arrendamientos de inmuebles que gocen de exención en aquel Impuesto (artículo 7.5 T.R.). Estos arrendamientos son los que tienen la consideración de prestaciones de servicios y son aquellos que tienen por objeto (artículo 20.1.23º LIVA):

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

- Edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios, y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

No obstante, la propia Ley excluye de esta exención a ciertos arrendamientos, los cuales quedan siempre sujetos al IVA y son los siguientes:

- Arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

- Arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.

- Arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

- Arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

- Arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

- Arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.

- Arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.

Cuando según lo anterior, el arrendamiento esté sujeto al TPO, el hecho imponible lo origina no sólo la constitución del arrendamiento sino también la ampliación de su contenido.

A tales efectos el artículo 48 del Reglamento del ITP establece que *“las prórrogas forzosas de los distintos contratos de arrendamiento, conforme a su legislación específica, no quedarán sujetas al Impuesto. Las convencionales se regirán por lo establecido en el artículo 10.2 de este Reglamento.”*

Según dicho apartado reglamentario:

*“2 Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.”*

En resumen, si la prórroga es forzosa no está sujeta, pero si es por acuerdo de las partes, sí lo estará.

## 2.4.1. Contratos equiparados al arrendamiento.

El artículo 7.4 del T.R. dispone que *“a los efectos de este impuesto, los contratos de aparcería y los de subarriendo se equiparán a los de arrendamiento.”*

### 2.4.1.1. Aparcería.

Castán define la aparcería como aquel contrato por el cual una persona se obliga a ceder a otra el disfrute de ciertos bienes o ciertos elementos de una explotación a cambio de obtener una parte alícuota de los frutos o utilidades que aquéllos o ésta produzcan. En el Código Civil se admiten como variedades de la misma:

- aparcería agrícola o de tierras de labor.

- aparcería pecuaria o de ganados.

- aparcería industrial o de establecimientos fabriles e industriales.

Debido a la naturaleza de esta figura sólo la aparcería de fincas rústicas resultará sometida al ITPAJD, ya que las demás caen dentro del ámbito de aplicación del IVA.

### 2.4.1.2. Subarriendo.

También explica Castán que el subarriendo es el arrendamiento de la cosa locada, hecho por el arrendatario. Su naturaleza es la de un nuevo contrato que en nada altera el contenido del arrendamiento originario. La sujeción al TPO dependerá de las mismas normas por las que se rige la figura del arrendamiento.

El subarrendamiento se distingue de la cesión del arrendamiento en que en esta última hay una sucesión en la titularidad del contrato porque el arrendatario se desliga de su posición de parte en el mismo, asumiéndola el cesionario, mientras que en el subarriendo hay una yuxtaposición de arrendamientos.

## 2.5. Pensiones.

Según los artículos 7.1.B) del TRITPAJD y 11.1.B) de su Reglamento, se encuentra sujeta al ITP y AJD la constitución de pensiones a título oneroso.

Por norma general, esta figura aparece en el contrato de renta vitalicia que se define en el artículo 1802 del Código Civil como aquel *“contrato aleatorio por virtud del cual una persona queda obligada a pagar una pensión o rédito anual durante la vida de una o más personas determinadas, a cambio de un capital en bienes muebles o inmuebles, cuyo dominio se le transfiere, desde luego, con la carga de la pensión”*.

## 2.6. Concesiones administrativas.

Está sometida a este gravamen, según determina el artículo 7.1.B del TRITPAJD, la constitución de concesiones administrativas excepto las que tengan por objeto la

cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos. Estas últimas concesiones exceptuadas de gravamen por el ITPAJD, tributan por el IVA.

El artículo 13 del T.R. aclara que las concesiones administrativas tributan en todo caso como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el artículo 11.1.b), cualesquiera que sean su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaigan.

Sobre el gravamen de las concesiones administrativas y, más concretamente, las de telecomunicaciones es definitiva la doctrina del TS que en su sentencia 51/2022, de fecha: 21/01/2022, ha establecido que no pueden ser gravadas por el TPO por ser, a efectos de la normativa de la UE, un canon que va contra el artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas, en concreto en su Fundamento de Derecho SÉPTIMO, en el que se ha resaltado esa jurisprudencia, establece:

*“SEPTIMO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

*Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente declarar lo siguiente:*

*“El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, constituye un «canon» a los efectos del artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización) cuando grava la constitución de una concesión sobre el dominio público radioeléctrico al estar vinculado su hecho imponible a la concesión de los derechos de uso de radiofrecuencias.*

***El artículo 13 de la Directiva autorización se opone al expresado impuesto cuando esos derechos de uso de radiofrecuencias se sujeten, además, a una tasa por reserva del dominio público radioeléctrico al no cumplir, en su conjunto, los requisitos establecidos en el referido artículo, en particular, el relativo al carácter proporcionado del importe percibido como contrapartida del derecho de uso de las radiofrecuencias.”***

*Conforme a lo expresado en el primero de los*

*fundamentos de derecho no ha lugar a responder a las cuestiones formuladas en segundo y tercer lugar dado su carácter subsidiario a un pronunciamiento sobre la compatibilidad del gravamen con el derecho de la Unión Europea, compatibilidad que rechazamos, como se acaba de declarar. En consecuencia, la sentencia de instancia debe ser casada y anulada por resultar contraria a la doctrina expresada.”*

Tampoco están sometidas al TPO las prórrogas de las concesiones que no supongan modificación de su contenido, como ha establecido el TS en su sentencia 1.175/2021, de fecha: 28/09/2021, que en su Fundamento de Derecho QUINTO establece:

*“QUINTO.- Doctrina jurisprudencial que se establece.*

*En respuesta a la cuestión formulada, en aras al establecimiento de doctrina jurisprudencial, por su interés casacional objetivo, consistente en “[...] Determinar si las prórrogas de las concesiones mineras que no comporten una ampliación de su contenido material se encuentran sujetas o no al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados [...]”, hemos de declarar lo siguiente:*

*1) No están sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales las prórrogas de las concesiones mineras previstas en el propio título concesional y sometidas a condiciones no discrecionales de la Administración para su prolongación temporal, siempre que tales prórrogas no comporten una ampliación del contenido material, entendiéndose por tal una variación en las cuadrículas mineras o de las condiciones de explotación que afecten favorablemente al derecho principal derivado de tal concesión.*

*2) A efectos de lo establecido en el artículo 7.1.B), párrafo segundo, del Texto Refundido del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, a cuyo tenor “[...]e liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo”, no estamos, por virtud de la mera prórroga de la concesión inicial, ante una constitución de derechos, ni una ampliación posterior de su contenido, ni ante un incremento patrimonial derivado de la sola prórroga”.*

**2.6.1. Actos equiparados a concesiones administrativas.**

En cuanto a las concesiones, los artículos 13.2 TRITPAJD y 15 de su Reglamento establecen que, dado que el desarrollo de la normativa administrativa que ha hecho surgir nuevas figuras, sobre todo de gestión de servicios públicos, que dan lugar a un desplazamiento patrimonial equiparable al que originan las concesiones administrativas y que, también, por lo que se refiere a la utilización de bienes de dominio o uso público, han surgido nuevas formas de "aprovechamiento especial" o de "utilización privativa" del dominio público, se hace necesario equiparar estas figuras a la de las concesiones stricto sensu y así se fija que

*“Se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del Impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.”*

#### **2.6.2. Transmisión de concesiones y actos equiparados.**

Se establece en el Reglamento que la transmisión de sus derechos por el concesionario o por el beneficiario de los actos y negocios administrativos que se equiparan fiscalmente a concesiones administrativas, tributará por el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los derechos que se transmitan.

La transmisión de los derechos del concesionario constituye, por lo tanto, el hecho imponible de la letra A) del artículo 7 del T.R., es decir, transmisión onerosa de derechos.

#### **IV.- CONCLUSIONES.**

En conclusión, están sujetas al concepto de TPO, todas las operaciones que se puedan calificar como transmisiones patrimoniales onerosas, en los términos expresados anteriormente y, además, aquellos actos, contratos o negocios que se enumeran de forma concreta en el artículo 7 del TRITPAJD, siempre y cuando el transmitente o la persona que constituya los derechos sea un particular, mientras que se excluyen del citado hecho imponible los supuestos en que dichas personas sean empresarios o profesionales en el ejercicio de sus actividades en los que están sujetos al IVA.

Además, se excluyen del devengo del TPO las operaciones adquisitivas originarias por no cumplir con los requisitos de ser transmisiones ni, tampoco, operaciones onerosas, así como todas las que respondan a supuestos de hecho que estuvieran sujetos al ISD.

En mi opinión, realmente lo que se exige para que se devengue el tributo no es que se trate de transmisiones, sino que las operaciones que se gravan sean adquisiciones onerosas, por lo que las adquisiciones de bienes o derechos originarias, al igual que las de carácter gratuito gravadas o no en el ISD, el IRPF o el IS, no deben quedar sujetas al TPO porque no son onerosas.

En cuanto al sujeto pasivo, pese a la sentencia reseñada y comentada, ha de considerarse que se refiere, única y exclusivamente a las UTEs, como entidades que sin tener personalidad jurídica propia se convierten en sujetos pasivos del ITPAJD, porque el TS considera que así se deduce de una ley fiscal, como es la que regula el régimen fiscal de las mismas, aunque no parece de la lectura de la citada Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional, que dicha inclusión sea tan clara como interpreta al mencionado Alto Tribunal.

En cualquier caso, para que cualquier otro tipo de entidades de las contempladas en el artículo 35 de la LGT pueda ser sujeto pasivo del TPO sería necesario, como se ha interpretado en el caso de las UTEs, que alguna ley fiscal así lo determine, en caso contrario, lo serían los partícipes de cualquiera de esos entes.

Por otra parte, la modificación del valor de mercado, sustituyendo al valor real anterior, no significa cambio alguno, puesto que la jurisprudencia del TS ya había establecido que el valor real en los supuestos de bienes que tengan un mercado es, precisamente, el valor de mercado.

Sí que, por el contrario, no parece ajustada al actual ordenamiento tributario constitucional, en concreto a lo dispuesto en el principio de capacidad económica lo establecido sobre la valoración de los bienes inmuebles mediante un nuevo valor de referencia que fija la Administración y por la que tienen que pasar sin más los obligados tributarios, a los que puede afectar, incluso, en sus relaciones económicas privadas.

Tampoco creo que respete el principio de seguridad jurídica el que no se pueda impugnar desde su determinación por la DGC dicho valor de referencia, sobre

todo al fijarse la impugnación solamente en el momento de la exigencia de uno de los tributos en que dicho valor es el fijado como base imponible, cuando como se ha expuesto afecta, incluso, fuera de dicho ámbito.

Por todo lo anterior, respecto al valor de referencia, habrá que esperar al dictamen judicial para ver si se admite este nuevo sistema de valoración, comprobación e impugnación o se remite dicha valoración de los inmuebles -no se olvide que este tributo es denominado, en muchas ocasiones, como inmobiliario- al general de valor de mercado.

Seguramente, para completar este análisis, en próximos estudios sería conveniente completar este mediante el estudio de las otras dos modalidades del ITPAJD y con el estudio de los aspectos generales y particulares del mismo, tales como sus principios de calificación, valoración, delimitación externa e interna, beneficios, fiscales, obligaciones formales, responsabilidad y algunos otros más.

#### 1. Artículo 7.

##### 1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

- A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.
  - B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos. Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.
2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:
- A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones.
  - B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento. En las sucesiones por causa de muerte se liquidarán como transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que les correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.
  - C) Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otros, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.
  - D) Los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada,

con la misma salvedad hecha en el apartado anterior

- 3. Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equiparán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.
- 4. A los efectos de este impuesto, los contratos de arrendamiento y los de subarrendamiento se equiparán a los de arrendamiento.
- 5. No estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» regulado en el presente Título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetos a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido

#### 2. Artículo 8.

Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

- a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.
- b) En los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos y las certificaciones a que se refiere el artículo 206 de la Ley Hipotecaria, la persona que los promueva, y en los reconocimientos de dominio hechos a favor de persona determinada, ésta última.
- c) En la constitución de derechos reales, aquél a cuyo favor se realice este acto.
- d) En la constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el prestatario.
- e) En la constitución de fianzas, el acreedor afianzado.
- f) En la constitución de arrendamientos, el arrendatario.
- g) En la constitución de pensiones, el pensionista.
- h) En la concesión administrativa, el concesionario; en los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el beneficiario.

#### 3. Artículo 49. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- 1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:
  - a) Tipos de gravamen: En relación con la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen en:
    - Concesiones administrativas.
    - Transmisión de bienes muebles e inmuebles.
    - Constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre muebles e inmuebles, excepto los derechos reales de garantía.
    - Arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. Los modelos de contrato para el arrendamiento de inmuebles podrán ser elaborados por la propia Comunidad Autónoma.
  - En relación con la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales.
  - b) Deduciones y bonificaciones de la cuota: Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas sólo podrán afectar

tar a los actos y documentos sobre los que las Comunidades Autónomas pueden ejercer capacidad normativa en materia de tipos de gravamen con arreglo a lo dispuesto en la letra anterior.

En todo caso, resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto sin que puedan suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación.

### BREVE LISTADO BIBLIOGRÁFICO DEL ITPAJD:

ITPAJD: SITUACIÓN ACTUAL Y PROPUESTAS DE FUTURO. Autor-Editor: VV.AA. Fundación Impuestos y Competitividad.

MEMENTO PRÁCTICO TRANSMISIONES 2022. ITP y AJD.

Autores-Editores: Lefebvre.Editorial Francis Lefebvre.

MANUAL DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (EDICIÓN REVISADA Y PUESTA AL DÍA). Autor-Editor: Carlos Colomer Ferrándiz. FUNDACIÓN UNIVERSIDAD SAN PABLO

NUEVO TRATADO DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. Autores: Francisco Javier y José Lui García Gil.

GUÍA DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS . Autor-Editor: VV.AA. CISS.

DERECHO CIVIL ESPAÑOL, COMÚN Y FORAL. Autor-Editor: José Castañobeñas. Editorial Reus.

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA ...33

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS..... 33

- División en régimen de propiedad horizontal y extinción del condominio con adjudicación a los comuneros. ....33
- Beneficio fiscal autonómico: adquisición de vivienda habitual con la venta de la precedente. ....33
- Desistimiento de mutuo acuerdo de un contrato de compraventa. ....34
- Concesión administrativa de cafetería. ....35
- Concesión administrativa: instalación de cajeros automáticos en la fachada de los inmuebles con acceso desde la vía pública. ....35
- Concesión administrativa: la autorización de una terraza de bar o de restaurante en la vía pública. ....36

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 37

- Momento del devengo: filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante. ....37
- Desmembración del dominio: beneficios fiscales autonómicos posteriormente derogados. ....38
- Justiprecio, reconocido por sentencia judicial, tras el fallecimiento de la causante. ....38
- Suscripción de unos fondos de inversión con el dinero privativo de la esposa. ....39
- Determinación del lugar de residencia habitual del causante a fecha de devengo. ....39
- Pacto de mejora. ....39
- Pactos sucesorios. ....40
- Comprobación de valores: improcedencia de dissociar el dictamen de perito del inicio del procedimiento. ....40
- Caducidad del procedimiento de gestión originario. ....41
- Tasación pericial contradictoria. ....41

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

#### DIVISIÓN EN RÉGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL Y EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO CON ADJUDICACIÓN A LOS COMUNEROS.

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2024.

La cuestión consiste en determinar si en los supuestos en los que en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, procede que se liquide tanto la extinción del condominio como la división horizontal por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de actos jurídicos documentados, o, por el contrario, sólo procede que se liquide por la extinción del condominio al ser la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común.

Cuando en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de actos jurídicos documentados, solo procede que se liquide por la extinción del condominio al constituir la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común.

#### BENEFICIO FISCAL AUTONÓMICO: ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL CON LA VENTA DE LA PRECEDENTE.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 26 de enero de 2024.

La resolución impugnada deniega la aplicación del beneficio fiscal recogido en el art 29 DL 1/2010 de 21 de octubre en materia de tributos cedidos para adquisición de vivienda habitual de una familia numerosa por no haber vendido anterior vivienda propiedad de los titulares de la familia numerosa. Estima la recurrente, que el TEAR ha hecho una interpretación restrictiva del beneficio, que no corresponde a la verdadera finalidad del beneficio fiscal, añadiendo condiciones no previstas por la norma, que no impone la venta de cualquier inmueble que hubiera sido alguna vez la vivienda habitual de la familia numerosa, sino la que tuviera aquel carácter en el momento de la adquisición. Explica igualmente que de hecho la vivienda en cuestión no llegó a ser en ningún momento vivienda habitual de la familia numerosa, pues para el nacimiento del tercer hijo la familia ya se había trasladado a inmueble alquilado.

En el presente caso no se discuten las premisas fácticas del caso, a saber, que la recurrente residía en vivienda de alquiler durante los cuatro años anteriores a la compra, y que el tercer hijo del matrimonio, y la adquisición de condición de familia

numerosa, se produjo residiendo ya en inmueble en régimen de alquiler, sino una interpretación de la norma jurídica, sosteniendo la Administración, que no es posible aplicar el beneficio fiscal sin la venta de la vivienda en propiedad que fue la vivienda habitual de los titulares de la familia numerosa, ya que el fundamento del beneficio fiscal no puede ser acumular viviendas en el patrimonio de la familia.

Para la Sala, si la intención del legislador autonómico hubiera sido favorecer únicamente a las familias numerosas con escasez de recursos, tendría que haber aflorado de alguna forma esta condición a través de los muchos medios que se utilizan para ello en nuestra legislación, ya fijando unos límites de ingresos o cargas, ya excluyendo los casos en que la adquisición de la vivienda pone de manifiesto una determinada capacidad económica. Por el contrario, la ventaja fiscal hace total abstracción de la riqueza o capacidad económica de sus destinatarios. Imponer requisitos o condiciones que afectan al nivel económico de los beneficiarios es opuesto a los términos en que ha sido diseñada la reducción fiscal.

Para delimitar qué constituye la vivienda habitual debemos acudir a las únicas normas tributarias que la definen y que aparecen contenidas en la regulación del IRPF. Puesto que no es posible que coexistan simultáneamente dos viviendas habituales de la misma familia numerosa, la permanencia en una determinada vivienda durante el plazo de tres años la convierte en habitual y produce la pérdida de tal condición por la vivienda precedente. En este caso, la vivienda de los interesados dejó de ser su vivienda habitual por el mero hecho de que se mudaron, donde residieron más de tres años. Esta última residencia sustituyó a la primera en su condición de vivienda habitual. Así pues, ha habido una sucesión de viviendas habituales, de las cuales la anterior vivienda habitual a la que se refiere el requisito legal es la que precede inmediatamente en el tiempo a la que es objeto de la nueva adquisición. La única vivienda habitual de la familia en el momento del devengo del impuesto era la que no eran propietarios. Por tanto, no les era exigible el requisito de vender ni ésta ni la otra vivienda.

---

#### DESISTIMIENTO DE MUTUO ACUERDO DE UN CONTRATO DE COMPRAVENTA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de enero de 2024.

---

La resolución del TEAR confirma el criterio de la liquidación siendo procedente la tributación por ITP devengada en virtud de escritura por el que las partes de mutuo acuerdo desisten y dejan sin efecto un contrato de compraventa en aplicación de las previsiones del art 57.5 RDL 1/93. Estima la recurrente que la resolución impugnada es contraria a derecho debiendo ser anulada, pues afirma, el contrato inicial no ha existido y la transmisión de la propiedad no se perfeccionó, puesto que la compradora continuó en posesión del inmueble y continuó realizando actos en calidad de dueño, abonando los impuestos correspondientes, no procediendo a la inscripción en el Registro. Destaca que no se recibió cantidad alguna por la compraventa, por lo que no hay transmisión patrimonial onerosa.

Para la Sala el recurso no puede prosperar en cuanto propone soluciones contrarias a las disposiciones legalmente aplicables. Conforme al art 57.5 RDL 1/93: Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda. En primer lugar, las consideraciones de la recurrente en relación al perfeccionamiento o inexistencia de la compraventa de la que se desiste, contradicen las previsiones del art 1462 CC, conforme al cual el otorgamiento de la escritura pública equivale a la entrega del inmueble, extremo por otra parte, que de hecho se hizo constar en la cláusula quinta de la escritura de compraventa, en la que expresamente se reconocía y declaraba la transmisión de la propiedad y posesión de la finca con el otorgamiento de la escritura.

Si existió por lo tanto contrato de compraventa del que posteriormente se desiste de mutuo acuerdo. Establecido lo anterior, la escritura otorgada de mutuo acuerdo por las partes para desistir del anterior contrato de compraventa encuentra pleno encaje en el art 57.5 TRLHL, que expresamente prevé la necesaria tributación para el supuesto que nos ocupa, por lo que nuevamente, las personales consideraciones de la recurrente en cuanto a la inexistencia de ITP deben ser rechazadas.

**CONCESIÓN ADMINISTRATIVA DE CAFETERÍA.**

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 12 de enero de 2024.

La entidad C., S.L., formalizó junto con el Consorcio Casa A la concesión para la explotación del servicio de catering restaurante cafetería terraza y el espacio en las dependencias del Consorcio Casa A. El obligado tributario no presentó autoliquidación por el periodo e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La demanda indica que se dictó liquidación que fue finalmente recurrida ante el TEAR, el cual estimó dicha reclamación por ser un contrato administrativo especial y contra la Resolución estimatoria de dicha reclamación se interpone el recurso judicial. La Comunidad de Madrid precisa que el TEAR consideró que debía aplicarse el criterio de la Dirección General de Tributos y Ministerio de Hacienda en virtud del cual los contratos que tienen por objeto la explotación de cafeterías y comedores en espacios públicos son contratos administrativos especiales sin que los mismos pudieran calificarse como contratos de gestión de servicios públicos ni tampoco como concesiones administrativas de dominio público, quedando sujetos los mismos a IVA y no a la modalidad TPO del ITPyAJD.

Para el Tribunal, podrá explotar el bar, instalación aneja y relacionada con el servicio público, y cobrando la recaudación. Adicionalmente, transfiere a la demandante la utilización privativa de la mayor parte del espacio de los teatros, durante la mayor parte del tiempo en los dos años de vigencia. Estas transferencias deben considerarse transmisión patrimonial, puesto que son susceptibles de explotación económica, que podrá cobrar taquilla y la recaudación del bar. En todo caso, al haberse producido atribución de facultades sobre el servicio público y de la utilización privativa de bienes de uso público, se ha producido el hecho imponible.

Respecto a la situación de doble imposición que se alega, en la medida que sobre una misma operación se estarían devengando dos tributos, el ITP y el IVA, la inspección negó que existiera doble imposición sobre la misma operación, sobre la base de que el ITP que se exigía recaía sobre el acto originario por el que la entidad obligada obtenía el derecho a prestar el servicio de cafetería y comedor en un ámbito de dominio público y, por su parte, el IVA se devengaba sobre los pagos mensuales o anuales del canon periódico que se había obligado a abonar la entidad contratante para poder ejercer su actividad.

**CONCESIÓN ADMINISTRATIVA: INSTALACIÓN DE CAJEROS AUTOMÁTICOS EN LA FACHADA DE LOS INMUEBLES CON ACCESO DESDE LA VÍA PÚBLICA.**

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de enero de 2024.

La cuestión litigiosa versa sobre, la liquidación por Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) por la instalación de cajeros automáticos en la fachada de los inmuebles con acceso desde la vía pública, justificase la presentación e ingreso o acreditase que no estaba obligada a presentarla.

La parte recurrente defiende la existencia de un desplazamiento patrimonial dado que se produce un traslado de facultades sobre el uso del dominio público a un particular con carácter privativo y con la exclusión o, al menos, limitación del uso común. Es por ello que se cumple con el requisito exigido en el art. 13.2 del RDL 1/1993 relativo a la existencia de un desplazamiento patrimonial, consecuencia del aprovechamiento especial.

Para la Sala, será menester desestimar el recurso planteado, máxime si tenemos en cuenta como señala la resolución del TEARC impugnada que "el único aprovechamiento especial por parte de la entidad financiera radica en que los cajeros automáticos se encuentran abiertos en vía pública, a menos de 80 cm de línea de fachada, hecho que motiva la sujeción a la tasa. Sin embargo, la parte de vía pública frente a la que se ubica el cajero continúa siendo de uso público; no existe un uso excluyente de la misma por parte de la entidad bancaria, por lo que no cabe entender que se produzca un desplazamiento patrimonial", desplazamiento patrimonial sin el cual resulta imposible configurar o identificar el hecho imponible del impuesto. En este mismo sentido se expresa la reciente sentencia de fecha 21/12/2023 (R. 415/2022) dictada por esta misma Sección de la Sala contencioso administrativo del TSJC.

## CONCESIÓN ADMINISTRATIVA: LA AUTORIZACIÓN DE UNA TERRAZA DE BAR O DE RESTAURANTE EN LA VÍA PÚBLICA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de enero de 2024.

La cuestión de fondo se contrae a determinar la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de la licencia de ocupación de dominio público por las terrazas de un bar.

El Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados señala en su apartado 1. B) del artículo 7 con respecto a la sujeción al impuesto como transmisiones patrimoniales :

"B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos."

Añadiendo en su artículo 13.2:

"2. Se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares."

En cuanto al sujeto pasivo el art. 8.h) dispone:

h) En la concesión administrativa, el concesionario; en los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el beneficiario

En el presente supuesto el acto impugnado considera sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la autorización para la instalación de la terraza de un bar, por equiparación a las concesiones administrativas, por cuanto constituirían actos que otorgan el aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público.

De acuerdo con la normativa expuesta, para que se equipare un acto o negocio administrativo a una concesión administrativa a efectos del impuesto deben cumplirse dos requisitos:

a) que se produzca desplazamiento patrimonial

b) que este desplazamiento sea consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público.

En cuanto a la distinción entre uso privado o aprovechamiento especial, el artículo 85.3 de la Ley 33/2003, del Patrimonio de las Administraciones Públicas dispone que

"es uso privativo el que determina la ocupación de una porción del dominio público, de modo que se limita o excluye la utilización del mismo por otros interesados".

Los razonamientos recogidos por la sala -que reflejan la posición mayoritaria del Tribunal- son plenamente trasladables al caso que ahora nos ocupa, dada la identidad fáctica existente, solo alterada por el acto de que se trata, habiendo sido el mismo el debate dialéctico mantenido entre las partes, por lo que, por las mismas consideraciones, conforme a los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, deberán conducirnos derechamente a la íntegra desestimación del presente recurso contencioso-administrativo; aunque no sin añadir las siguientes observaciones:

1ª.- Resulta difícil ver, en la autorización de una terraza de bar o de restaurante en la vía pública, un "uso privativo" si esa ocupación se halla sujeta a un horario determinado y, además, no impide que el grueso de la misma vía pública permanezca afectado al uso común general [véase el art. 85.2 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas -LPAP-].

2ª.- Tampoco cabe apreciar -en esa tesitura- la presencia de un "aprovechamiento especial" sometido a "concesión administrativa" si ese aprovechamiento no se ha otorgado, de buen principio, por un periodo superior a cuatro años o con la posibilidad de situar en el lugar instalaciones no desmontables o fijas [art. 86.2 LPAP].

3ª.- Amparándose, el "aprovechamiento especial" del demanio, en una autorización, esta última podrá ser revocada

unilateralmente, sin derecho a indemnización, por cualquier causa de interés público [ art. 92.4 LPAP]. Situación de precario a la que resulta francamente difícil asociar el "desplazamiento patrimonial" en favor de particulares que viene exigiendo el art. 13.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, como condición de posibilidad del hecho imponible del ITP.

4ª.- Según indica el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, el "desplazamiento patrimonial" comporta el traslado de un elemento patrimonial desde el "dominio" de una persona hasta el de otra. Y en lo que ahora importa, el desplazamiento de los derechos y obligaciones del propietario del demanio a un tercero, solo es posible a través de una "concesión administrativa" que lleve aparejado el derecho del concesionario a realizar obras, construcciones o instalaciones "fijas" [art. 97 LPAP], lo que no parece que sea el caso.

5ª.- Resulta, por lo demás, hasta cierto punto sorprendente, que la controversia que ahora nos ocupa, se haya focalizado en unas liquidaciones tributarias cuyo importe no parece que vaya a ser superior al del valor económico (en cada caso) del tiempo y el esfuerzo dedicado por la Administración ahora demandante para su cálculo, expedición y cobro.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### MOMENTO DEL DEVENGO: FILIACIÓN POR SENTENCIA FIRME DICTADA CON POSTERIORIDAD AL ÓBITO DEL PROGENITOR Y CAUSANTE.

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2024.

El objeto de este recurso consiste en determinar el momento en que se produce el devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante.

En el caso que se enjuicia, la adquisición de la condición de heredero forzoso con posterioridad al fallecimiento del causante no supone una limitación que posibilite la adquisición posterior del derecho a la herencia. En efecto, la determinación legal de la filiación tiene efectos retroactivos, al constituir una obligación natural que surge desde el momento mismo del nacimiento y al margen de la existencia o inexistencia de un formal reconocimiento inicial del hijo, pues la filiación, conforme al artículo 112 CC, "produce sus efectos desde que tiene lugar", y "su determinación legal tiene efectos retroactivos, siempre que la retroactividad sea compatible con la naturaleza de aquéllos y la ley no disponga lo contrario".

El impuesto sobre sucesiones se devengó en la fecha del fallecimiento, y no en la fecha de la sentencia firme que declaró la filiación no matrimonial. No puede aceptarse que la adquisición de la condición de heredero forzoso con posterioridad al fallecimiento del causante suponga una limitación que posibilite la adquisición posterior del derecho a la herencia, conforme a los artículos 24.3 LISD y 47.3 RISD, pues los referidos preceptos están pensando en pactos entre partes que condicionan o posponen la adquisición de la propiedad sobre los bienes, pero no es lo que ocurre en el caso que se enjuicia, que se refiere a la adquisición de la condición de heredero forzoso derivada, ex lege, de la propia filiación

Para la Sala, el momento en que se produce el devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante, es el del fallecimiento del causante y no la fecha de la firmeza de la sentencia que declaró la filiación.

## DESMEMBRACIÓN DEL DOMINIO: BENEFICIOS FISCALES AUTONÓMICOS POSTERIORMENTE DEROGADOS.

Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2024.

La cuestión litigiosa versa sobre el momento de la extinción del usufructo, que según la Administración tributaria recurrente, se exigirá el impuesto según el título de constitución y aplicando el tipo medio de gravamen correspondiente al momento/tiempo de desmembración del dominio (fecha de fallecimiento del causante), siendo la normativa tributaria que regula la extinción del usufructo y consolidación del dominio la vigente en el tiempo de desmembramiento del dominio.

El Tribunal señala que ni hay dos hechos imponibles, ni hay dos devengos, sino un solo hecho imponible y un solo devengo, aún cuando la exigibilidad del crédito tributario respecto del usufructo se difiera en el tiempo hasta su consolidación, esto es, una parte de la liquidación queda aplazada al momento de la extinción del usufructo; conforme al principio de aplicación temporal de las normas, son aplicables las vigentes al tiempo de producirse los hechos que constituyen el presupuesto previsto en la misma, y el devengo resulta relevante para determinar la norma aplicable, que será la norma vigente al realizarse el hecho imponible; la obligación tributaria se define por la normativa vigente y aplicable al tiempo de producirse el devengo, aún cuando la exigibilidad del crédito tributario por la consolidación no se produzca sino en un momento posterior; no estamos ante un problema de irretroactividad de la norma tributaria, o su aplicación más allá de su vigencia, sino simple y llanamente, la determinación de la norma aplicable al momento del devengo, de conformarse la obligación tributaria perfectamente delimitada y predeterminada, en la que además de la normativa estatal, determinante de la cuota fiscal, sin duda, lo era la autonómica vigente al devengo del impuesto, en la que se establecía las bonificaciones respecto de dicha cuota fiscal predeterminada, y estando vigente en dicho momento los beneficios fiscales autonómicos por ley que así lo disponía, debían aplicarse los mismos, por más que con posterioridad la norma fuera derogada, lo que evidentemente no podía afectar a la obligación tributaria ya nacida, aún cuando la misma no fuera exigible sino al fallecimiento del usufructuario, so pena de vulnerar el principio de seguridad jurídica.

La normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio, es la aplicable al fallecimiento del causante, esto es, en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributarias por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio. Por lo demás, la previsión que hace la LISD de aplicar el "tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio", no afecta a la aplicación de los beneficios fiscales aplicables a la cuota tributaria resultante.

## JUSTIPRECIO, RECONOCIDO POR SENTENCIA JUDICIAL, TRAS EL FALLECIMIENTO DE LA CAUSANTE.

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2024.

El debate es en torno al tratamiento fiscal de un aumento del justiprecio, reconocido por sentencia judicial, tras el fallecimiento de la causante (expropiada) y, en particular, si constituye el hecho imponible del ISD o, por el contrario, se trata de un incremento patrimonial sujeto al IRPF del causahabiente.

Para la Sala, existiendo controversia jurisdiccional en torno al justiprecio de una expropiación forzosa, en las circunstancias del caso -a saber, justiprecio fijado por una sentencia dictada en única instancia frente a la que se interpone un recurso de casación por la Administración, desestimado por el Tribunal Supremo- acaecido el fallecimiento de la expropiada (causante) entre ambos pronunciamientos judiciales, la parte controvertida -diferencial- del justiprecio, percibida por la causahabiente tras la sentencia dictada en casación, debe tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

## SUSCRIPCIÓN DE UNOS FONDOS DE INVERSIÓN CON EL DINERO PRIVATIVO DE LA ESPOSA.

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2024.

Se trata de determinar si por la circunstancia de haber suscrito dos cónyuges, casados en régimen de sociedad de gananciales, unos fondos de inversión con el dinero privativo de la esposa, se ha producido o no una donación al marido.

Para la Sala, un supuesto en el que, como el enjuiciado, los cónyuges, casados en régimen económico matrimonial de gananciales, suscriben participaciones a nombre de ambos en determinados fondos de inversión empleando dinero de carácter privativo de uno de ellos, no conforma una donación en favor del otro cónyuge por el importe suscrito ni, por tanto, el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, al resultar beneficiaria la sociedad de gananciales.

No siendo conforme con dicha doctrina la sentencia impugnada, procedente de la Sala de Asturias, se estima el recurso de casación anulando la sentencia y, conforme a lo expresado, estimar el recurso contencioso- administrativo interpuesto por la representación procesal de don L. y doña M. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, resolución que se anula, así como las liquidaciones de las que trae causa.

## DETERMINACIÓN DEL LUGAR DE RESIDENCIA HABITUAL DEL CAUSANTE A FECHA DE DEVENGO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 2024.

La controversia se centra en una cuestión de prueba relativa a la determinación del lugar de residencia habitual del causante a fecha de devengo a fin de fijar la competencia para liquidar y recaudar el Impuesto de Sucesiones conforme al art 32.2.a Ley 22/2009, cuestión en la que podemos avanzar ya que compartimos la valoración probatoria del TEAC que la recurrente no ha desvirtuado suficientemente, ni en vía administrativa, ni en esta sede.

La recurrente cuestiona el valor como indicio del empadronamiento, alegación que en principio se comparte, por cuanto el empadronamiento no es más que un indicio de la efectiva residencia en un determinado lugar, pero es que en el presente caso se trata de un empadronamiento en residencia pública de ancianos, esto es, conocido y controlable por el Ayuntamiento, y resulta además, que la Trabajadora Social del Ayuntamiento certifica o informa del ingreso en la Residencia de Mayores, y residencia en ella del causante hasta su fallecimiento, lo que no es ya un mero indicio, sino considerado en su conjunto, una prueba muy clara y directa del hecho discutido, de una procedencia que podemos presumir objetiva e imparcial.

Así, si bien en un principio la existencia de distintos documentos permitían vincular a la causante tanto en la provincia de Badajoz, (localidad de nacimiento, fallecimiento, y empadronamiento), como con la Comunidad de Madrid, que constaba como domicilio fiscal, y en el que contaba con inmueble en el que se registran pequeños gastos de suministro, y que se hizo constar como domicilio en declaración notarial(ocho antes del fallecimiento) el empadronamiento en residencia de mayores, integrado con la declaración de la trabajadora del Ayuntamiento, constituye ya una prueba de peso del hecho cuestionado, en cuya afirmación se compromete directamente profesional que debemos presumir objetivo e imparcial, que especialmente tras el fallo en contrario realizado por el TEAC, tendría que haber desvirtuado la recurrente, no bastando un mero replanteamiento de la valoración probatoria realizada por el TEAC, que conforme a lo expuesto en definitiva compartimos. Por todo lo anterior, procede desestimar el recurso.

## PACTO DE MEJORA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 23 de enero de 2024.

Se dictaron liquidaciones en concepto de donaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con el pacto de mejora otorgado en escritura pública. Las recurrentes solicitan, en síntesis, que se dejen sin efecto las liquidaciones practicadas por cuanto, si la Axencia Tributaria de Galicia considera que no cabe el pacto de mejora por tratarse las mejoradas de dos menores de edad, tampoco cabría la exacción por la vía de la donación por cuanto no concurren los requisitos a los que el Código Civil supedita este contrato.

Para la Sala, los antecedentes de la norma, su proceso de formación, su finalidad, el sentido propio de sus palabras y el contexto normativo en que surge, añadiendo una concreta prohibición, como se ha expuesto, a las reglas del Código Civil sobre capacidad de los otorgantes de los pactos sucesorios propios del derecho civil de Galicia, nos llevan, sin interpretaciones correctivas de la norma, junto a razones de seguridad jurídica, a desestimar el recurso y a impedir a una persona menor de edad, de vecindad civil gallega, la conclusión, en calidad de adjudicataria, del pacto de mejora pretendido. Comprendemos entonces y compartimos la opinión de la Sra. Registradora de la Propiedad cuando califica de forma negativa la capacidad de la otorgante menor de edad y afirma que no procede ni siquiera la anotación de suspensión dada la índole del defecto, que, como se ha expuesto, no es, en el ámbito sustantivo del título presentado, subsanable, según los artículos 18 y 65 de la Ley Hipotecaria, así como sus concordantes legales y reglamentarios, sin perjuicio de la inscripción de su derecho en favor de la otra mejorada, hija mayor de edad.

En consecuencia, al no haber el pacto de mejora en favor de menores de edad, el negocio jurídico deviene nulo. No produce efectos en la esfera jurídica de los contratantes. De ahí que no quepa entender de forma subsidiaria- como hace la Axencia Tributaria de Galicia - que dicho pacto de mejora deba tributar como donación pues los efectos de la nulidad del pacto se producen ex tunc. De ahí que la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia, en cuanto no resuelve la totalidad de las cuestiones planteadas, ha de ser anulada toda vez que no se ha producido el hecho imponible, esto es, la donación que se sujeta a tributación.

## PACTOS SUCESORIOS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 23 de enero de 2024.

La cuestión en torno a la que gira el presente procedimiento ordinario, relativa a la acumulación de los pactos sucesorios en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la posibilidad de aplicar la reducción a diversos pactos

En el presente caso el de 8 junio 2017, mediante escritura pública otorgada ante el notario, doña S. otorgó pacto de mejora con entrega de presente a favor de su hijo, D. H. mediante transmisión de la cantidad de cuatrocientos mil euros, la cual fue satisfecha por compensación del crédito que el mejorado ostentaba ante la mejorante. Posteriormente, el 5 de julio de 2017, doña S. otorgó un nuevo pacto de mejora con entrega de presente a favor de su hijo, mediante entrega y transmisión de la cantidad de cuatrocientos mil euros, la cual fue satisfecha por compensación del crédito que el mejorado ostentaba ante la mejorante.

En aplicación del criterio de esta Sala al caso que nos ocupa, el presente recurso contencioso-administrativo ha de ser estimado por cuanto no cabe acumular ambos pactos a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## COMPROBACIÓN DE VALORES: IMPROCEDENCIA DE DISOCIAR EL DICTAMEN DE PERITO DEL INICIO DEL PROCEDIMIENTO.

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2024.

La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si en la tramitación de un procedimiento de comprobación de valores, que se tramita como un procedimiento autónomo de gestión tributaria, ha de considerarse que las actuaciones que desarrolla la Administración para justificar su iniciación por entender que no se corresponde el valor declarado con el valor real determinado por la propia Administración, suponen el inicio del procedimiento, o por el contrario, suponen actuaciones previas anteriores al inicio del plazo de caducidad de seis meses que otorga la LGT, cuyo comienzo vendría determinado por la fecha de la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración al obligado tributario

Para la Sala, las circunstancias en que se desarrolla el procedimiento muestran con toda evidencia la improcedencia de disociar el dictamen de perito del inicio del procedimiento. La oficina liquidadora del ITPAJD que tramita el procedimiento es la Oficina liquidadora y el dictamen de peritos lo emite una unidad administrativa ajena a aquella oficina liquidadora, el Servicio de Inspección y Valoración de la Dependencia de Unidades y Servicios Periféricos de Albacete. Sin embargo, en el expediente no existe la menor constancia de la fecha ni el acuerdo o resolución por el que se solicitó, ni como se hizo llegar al órgano gestor ese primer informe de valoración emitido el día 22 de julio de 2011, que no se incorpora a resolución alguna de inicio del expediente hasta el día 26 de marzo de 2012. Es entonces, ocho meses después de emitido el dictamen, cuando se notifica el acuerdo de iniciación del procedimiento de comprobación de valores y la propuesta de liquidación acompañada del dictamen.

Esta forma de proceder, no formalizando ni documentando en modo alguno las actuaciones con las que se ha solicitado el dictamen de perito, dificulta el ejercicio pleno de los derechos del obligado tributario a conocer el estado de tramitación de un procedimiento en el que tiene la condición de parte, y a verificar el cumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento y las consecuencias del transcurso del mismo y enmascara en una actuación interna de la Administración aquello que necesariamente tiene la condición de actuación propia del procedimiento.

## CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN ORIGINARIO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 12 de enero de 2024.

En un caso de retroacción del procedimiento de gestión, en el cual la Administración disponía para realizar las nuevas actuaciones el plazo general de seis meses del art. 104.1 LGT menos el tiempo comprendido entre la iniciación del procedimiento originario de gestión y la emisión de los informes de valoración defectuosos, plazo el resultante debe computarse desde la notificación de la resolución anulatoria al órgano gestor. Cualquiera que sea el tiempo consumido en el primer procedimiento, las actuaciones practicadas con motivo de la retroacción nunca pueden exceder de seis meses contados desde la notificación a la Administración de la resolución.

Así pues, la superación del plazo en las actuaciones de ejecución produjo la caducidad del procedimiento de gestión originario al que pertenecían, es decir, el iniciado por propuesta de liquidación de 27 de febrero de 2013 con la consecuencia de resultar ineficaz para interrumpir la prescripción. Esta ineficacia es predicable no solo de las diligencias o trámites del procedimiento de gestión estrictamente considerado, sino también de los actos inherentes a los procedimientos de revisión sustanciados en relación con aquel.

Por lo tanto, puesto que los actos de los procedimientos caducados carecen de aptitud para interrumpir la prescripción, art. 104.5 LGT, (en contra de lo manifestado por las Administraciones), y dado que la Resolución del TEAR de 2018 no hacía sino retrotraer el procedimiento por un defecto formal, una vez declarada la caducidad del procedimiento, este no se limita al procedimiento desde la Resolución del TEAR sino al procedimiento de comprobación de valor en el año 2013, de manera que ninguno de los actos o recursos producidos en su seno tienen carácter interruptivo por lo que han transcurrido los cuatro años de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación atendiendo a la fecha de presentación de la declaración, el 15 de septiembre de 2009, según art. 66.a/ LGT.

## TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 8 de febrero de 2024.

El actor consideró que estaban a su alcance, encaminadas a conseguir que se admita la solicitud de la TPC, alega a continuación en su demanda, que siendo la fecha de notificación de la liquidación provisional motivada el día 21/5/2019, y habiendo promovido nuevamente solicitud de TPC en fecha 1/7/2019, debe considerarse que la TPC fue promovida y solicitada en el plazo de un mes y diez días que dispone el artículo 29 de Decreto Legislativo 1/2011. Este motivo de impugnación también ha de fracasar, pues el artículo 29 del Decreto Legislativo 1/2011, que fija el plazo un mes y

diez días para que los interesados procedan tanto al nombramiento de un perito, se enmarca dentro de la regulación del procedimiento de la TPC, y en particular, pertenece a las reglas de tramitación de un procedimiento que no podrá iniciarse si la solicitud no se presenta en el plazo y con los requisitos que determina el artículo anterior. Y estos requisitos, principalmente el temporal, no se cumple en este caso según lo razonado en el fundamento de derecho anterior. No es el interesado el que debe dar impulso al procedimiento mediante la presentación de un escrito en el que nombre perito para efectuar la TPC, sino que es la Administración, una vez que se presenta la solicitud en plazo y forma, la que debe iniciar el procedimiento, y tramitarlo conforme a las reglas previstas en el artículo 29, de manera que tal como prevé expresamente el apartado 1º de este precepto es el órgano competente el que debe de dar traslado a los interesados de la valoración motivada que figure en el expediente referida al bien objeto de la tasación, y les concederá un plazo de un mes y diez días para que procedan tanto al nombramiento de un perito. Por todo ello el recurso ha de ser desestimado.

- **IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.....44**
  - Responsabilidad patrimonial. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. .... 44
  - Devolución de sanciones y otros conceptos por falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias que derivan de una imposición tributaria inconstitucional. .... 44
  - Impugnación de forma temporánea la denegación de la devolución de ingresos indebidos. .... 45
  - Adjudicación de una vivienda por una cooperativa a uno de los socios. .... 46
  - Revisión de situaciones sin incremento de valor ..... 46

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

#### RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2024.

La expulsión del ordenamiento jurídico de determinados preceptos del TRLHL por la STC 182/2021 no conduce necesariamente -como pretende el recurrente- a calificar de antijurídico el abono de determinadas cantidades en concepto del IIVTNU o que esas cantidades, por equivalencia, constituyan un daño efectivo desde la perspectiva de la responsabilidad patrimonial. Para llegar a tal conclusión es preciso que se acredite a través de los medios de prueba establecidos en el ordenamiento tributario que el hecho imponible no se ha producido o que se ha producido en cuantía distinta a la establecida por la Administración con su método de estimación objetiva, o que las reglas de cálculo aplicadas eran incorrectas.

Aunque de una declaración de inconstitucionalidad puede extraerse la presunción de la antijuricidad de los daños derivados de los actos de aplicación, lo cierto es que tal presunción no es absoluta y puede ser desvirtuada por las circunstancias que concurren en el caso concreto, como aquí acontece. No existe, pues, el automatismo pretendido por la parte actora, que deduce su derecho a la indemnización del simple hecho de haber abonado el tributo, obviando la existencia de unos procesos previos en los que se tuvo en cuenta la doctrina constitucional emanada de las SSTC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, y 126/2019, de 31 de octubre de 2019, y que facilitaron una prueba del hecho imponible en línea con lo declarado por la STC 182/2021, sin que se pusiera de manifiesto una realidad patrimonial que sometida a tributación contraviniera el principio de capacidad económica. Ningún obstáculo se opuso en estos procesos judiciales a la posibilidad de aportar prueba para acreditar una realidad patrimonial gravada contraria a tal principio, siendo la propia decisión de la parte la que dio lugar a la completa ausencia probatoria sobre tal extremo, incapacidad probatoria que se hace ahora extensiva, en este proceso, a la determinación de la efectividad del daño y a su cuantía, circunstancias que tampoco podemos presumir obviando los resultados de los procesos judiciales previos.

#### DEVOLUCIÓN DE SANCIONES Y OTROS CONCEPTOS POR FALTA DE CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS QUE DERIVAN DE UNA IMPOSICIÓN TRIBUTARIA INCONSTITUCIONAL.

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2024.

Se reconoce a la parte actora el derecho a percibir la cuantía indebidamente abonada por el tributo, por importe de 5.775,50 euros por la vivienda y 218,06 euros por el garaje. Esta suma no ha sido discutida por ninguna de las partes. La Abogacía del Estado cuestiona, sin embargo, el resto de las cuantías que solicitó la parte como indemnización. En particular, se opone al abono de las cuantías que fueron pagadas como sanciones tributarias y la suma que se solicita por el concepto de honorarios de procurador.

Respecto a las sanciones, sostiene que no es posible su abono porque no derivan de una imposición tributaria inconstitucional, sino de incumplimientos con la Hacienda local, y respecto de los gastos de procurador, entiende que los mismos deben ser resarcidos a través de las costas.

Respecto a las sanciones tributarias, esta Sala considera que, derivándose la indemnización de una responsabilidad patrimonial por inconstitucionalidad de la norma tributaria, todas las consecuencias anudadas al tributo inconstitucional deben quedar debidamente resarcidas. No cabe duda de que las sanciones tributarias que se abonaron en este caso tienen, como prerequisite indispensable, la sujeción de la operación a tributación, pues en caso contrario ni se hubiera iniciado un expediente tributario ni se hubieran podido imponer sanciones por incumplimientos en el mismo. Y si hoy declaramos que la operación fue sometida a un gravamen inconstitucional (hecho denunciado desde un primer momento por la parte actora), puede deducirse que las consecuencias sancionadoras derivadas de la falta de cumplimiento o cumplimiento defectuoso de ese gravamen están afectadas por el mismo vicio, porque aparecen anudadas, de manera imprescindible, al propio tributo girado. Dicho de otro modo, si el tributo nunca tenía que haberse abonado, mal puede sostenerse que su abono tardío o incorrecto pueda dar lugar a responsabilidades de ninguna especie. Por ello, también deben ser resarcidas estas sumas, que en este caso se concretan en 4.191,53 euros.

Sí asiste la razón a la Abogacía del Estado al cuestionarlos restantes importes reclamados, pues los honorarios de procurador, en efecto, han de ser satisfechos a través de las costas en los términos que se fijarán; por lo demás, la parte actora reclama determinados importes que no cuantifica y que además están excluidos de la cuantía fijada en este procedimiento, y en la propia reclamación administrativa, por lo que no pueden ser objeto de consideración ni abono.

Y, respecto a los intereses, tampoco son procedentes los que solicita la parte actora, puesto que no nos hallamos en el ámbito tributario, sino de la responsabilidad patrimonial. En este sentido, lo procedente es fijar la indemnización en los términos del artículo 34.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que dispone "La cuantía de la indemnización se calculará con referencia al día en que la lesión efectivamente se produjo, sin perjuicio de su actualización a la fecha en que se ponga fin al procedimiento de responsabilidad con arreglo al Índice de Garantía de la Competitividad, fijado por el Instituto Nacional de Estadística, y de los intereses que procedan por demora en el pago de la indemnización fijada, los cuales se exigirán con arreglo a lo establecido en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, o, en su caso, a las normas presupuestarias de las Comunidades Autónomas." En estos términos procede acordar una indemnización a favor de la actora en la suma de 10.185,03 euros, a actualizar en los términos anteriormente expuestos, fijando como día de la lesión, para cada una de las cuantías, el día que resultó efectivamente abonada.

## IMPUGNACIÓN DE FORMA TEMPORÁNEA LA DENEGACIÓN DE LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS.

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de enero.

El contribuyente reacciona e impugna de forma temporánea la denegación de la devolución de ingresos indebidos, derivada de la rectificación de su autoliquidación.

La liquidación, en este caso, sí planteó tempestiva y oportunamente la inexistencia de hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, por cuestionar precisamente tanto los elementos en que se basó la determinación de la base imponible, como la propia inexistencia de riqueza gravable, aun en los términos en que la Administración determinó la base imponible. Así, se argumentó que la fijación de la misma, en los términos que pretendía, no acreditaba la realización del hecho imponible ni existencia de capacidad económica susceptible de ser gravada. Es llano que la alegación de la Administración tributaria local sobre la inexistencia de planteamiento de estas cuestiones en la instancia carece de todo fundamento, y dados los términos del debate procesal, se disponen de elementos suficientes para resolver sobre las pretensiones de las partes, en el marco normativo dado por la declaración de nulidad por inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL.

Para la Sala, en un caso como el examinado, en que la liquidación tributaria ha sido impugnada tempestivamente, no cabe calificar de una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, de 26

de octubre, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL. Es por ello que la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura. Cabe proyectar la doctrina jurisprudencial expuesta sobre el caso que nos ocupa, referido a la rectificación de una autoliquidación, dado que la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 expulsa del ordenamiento jurídico las normas de rango legal que dieron amparo a la actuación tributaria, objeto de impugnación jurisdiccional.

## ADJUDICACIÓN DE UNA VIVIENDA POR UNA COOPERATIVA A UNO DE LOS SOCIOS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 2024.

La cuestión controvertida consistente en determinar si la adjudicación de una vivienda por una cooperativa a una de los socios es una auténtica transmisión y como tal ha de tributar por la modalidad TPO del ITPAJD como defiende la Administración o si por el contrario no se trata de una auténtica transmisión sino de una mera concreción de derechos y como tal operación habría de quedar sujeta simplemente a la modalidad del AJD del referido Impuesto, quedando solo gravado el otorgamiento de la escritura pública de adjudicación, como sostiene la parte demandante.

Dicha cuestión controvertida ha sido analizada por la presente Sección en un supuesto idéntico, en el PO 204/2022 terminado por Sentencia nº 741 de fecha 19 de diciembre de 2023, cuya fundamentación es la siguiente: "SEGUNDO.- Planteada la controversia en los términos expuestos en el fundamento anterior el recurso debe prosperar, pues entendemos que la Jurisprudencia del Tribunal Supremo invocada por la recurrente resulta de aplicación al caso y la liquidación dictada se opone a sus conclusiones. En efecto, el Tribunal Supremo en Sentencia de 8 de Noviembre de 1993 con cita de otras anteriores, ha venido declarando en relación a la operación que nos ocupa lo siguiente: "en la transmisión por parte de una cooperativa de viviendas a un socio de la misma de parte de su propiedad inmobiliaria -parcela o vivienda es lo mismo- no hay una transmisión sujeta al aludido impuesto, ya que ni tan siquiera a efectos fiscales existe un verdadero enajenante, falta el enriquecimiento del transmitente (ausencia de lucro), cuya personalidad jurídica actúa únicamente de mero instrumento coordinador, para facilitar a los asociados copartícipes en la cooperativa a expensas de sus aportaciones la consecución, en el presente caso, de una vivienda en una urbanización, dándose la ausencia de una transmisión en sentido fiscal que determina que tanto atendiendo a la norma del tradicional arbitrio de plusvalía establecida en la Ley de Régimen Local de 1955, como a la contenida en los arts. 87 y siguientes del Real Decreto 3250/1976, no exista una transmisión de la propiedad, que es precisamente el fundamento del mencionado impuesto municipal, ya que ... el asociado de la cooperativa era ya anterior copartícipe de la titularidad dominical de la parcela que se le atribuye -en este caso del piso y plaza de garaje-, con lo que, en definitiva se trata de un supuesto de no sujeción ... por faltar los elementos esenciales que configuran el tributo: transmisión e incremento del valor gravable, y que son necesarios para aplicar el impuesto municipal cuestionado."

Las demandadas oponen que dichos pronunciamientos se realizaron en relación a distinto impuesto, lo que es cierto, pero no parece sin embargo razón de peso que pueda desplazar las claras valoraciones que dicha Jurisprudencia efectúa sobre la naturaleza y alcance de la operación, que no admiten como transmisión onerosa, sino más bien como concreción de derecho preexistente, en el mismo sentido a la reiterada Jurisprudencia relativa a la disolución de condominios, nuevamente, no idéntica a la de autos, pero si coincidente en lo esencial con el supuesto de autos".

## REVISIÓN DE SITUACIONES SIN INCREMENTO DE VALOR.

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2024

La declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 de la LHL, efectuada por la STC 59/2017, de 11 de mayo, traslada los efectos de nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones tributarias firmes por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, con aplicación de dichas normas inconstitucionales, hubieran determinado una ficticia manifestación de capacidad económica, y sometido a

gravamen transmisiones de inmuebles en las que no existió incremento del valor de los terrenos, con vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad proclamados en el artículo 31.1 CE. Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales.

Con esta doctrina jurisprudencial el Tribunal revisa y modifica la establecida en las sentencias de esta Sala y Sección de 18 de mayo de 2020, números 435/2020 (rec. 1665/2019 - ECLI:ES:TS:2020:973), 436/2020 (rec. 2596/2019 - ECLI:ES:TS:2020:970) y 454/2020 (rec. cas. 1068/2020 - ECLI ES:TS:2020:984), y las demás que las reiteran.

