

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



“La aplicación de la reducción por parentesco prevista en la normativa del ISD dentro del ámbito de la uniones de hecho”.

**Juan Calvo Vérguez.**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura.....4

## TEMAS FISCALES

Exceso de adjudicación motivado por la necesaria adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.

Sentencia de 12 de julio de 2022.....18

IIVTNU: alcande de la declaración de inconstitucionalidad.

Sentencia de 3 de junio de 2022.....24

## TRIBUNAL SUPREMO

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....33

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

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....45

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....50

-Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....50

## TRIBUTOS MUNICIPALES



TEMAS FISCALES.....4

“La aplicación de la reducción por parentesco prevista en la normativa del ISD dentro del ámbito de la uniones de hecho”.....4

**Juan Calvo Vérguez.** Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

I. CONSIDERACIONES GENERALES.

II. EL TRATAMIENTO DE LA CUESTIÓN EN EL ÁMBITO DE LAS PAREJAS DEL MISMO SEXO QUE CONVIVEN MORE UXORIO. ALCANCE DEL AUTO DEL TC 129/2016, DE 21 DE JUNIO.

III. LA EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA ELABORADA POR LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA EN TORNO A LOS EFECTOS DERIVADOS DE LA INSCRIPCIÓN EN LOS REGISTROS DE UNIONES DE HECHO.

IV. LA TRASCENDENCIA DE LA STC DE 21 DE MARZO DE 2022 Y SUS CONSECUENCIAS.

### “LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR PARENTESCO PREVISTA EN LA NORMATIVA DEL ISD DENTRO DEL ÁMBITO DE LA UNIONES DE HECHO”.

**Juan Calvo Vérguez.** Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

#### I. CONSIDERACIONES GENERALES.

Como es sabido dentro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) la base liquidable se obtiene aplicando en la base imponible del Impuesto las reducciones previstas por la ley estatal (Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del citado Impuesto) ó, en su caso, las mejoradas por la normativa autonómica y, con posterioridad, aquellas que hubiesen sido aprobadas por la Comunidad Autónoma de que se trate, de acuerdo con lo dispuesto en 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.

De entrada conviene tener presente a este respecto que, de conformidad con lo declarado en su día por la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 15 de junio de 2011, las reducciones reguladas por la normativa del Estado constituyen un límite mínimo de las reducciones aplicables a cualquier sujeto pasivo del ISD, sin que ninguna norma de las Comunidades Autónomas (CC.AA.) pueda reducir su alcance, el cual sólo podrá ser ampliado.

En todo caso, y por lo que interesa al objeto de nuestro análisis, la llamada reducción por parentesco consiste en la aplicación de un mínimo exento en la transmisión hereditaria, el cual resulta estructurado en torno al grado de parentesco existente entre causante y causahabiente, y, en su caso, a la edad de este último. A tal efecto distingue la normativa estatal los siguientes cuatro grupos de causahabientes, con sus distintos grados de reducción.

Grupo	Composición	Reducción
I	Descendientes y adoptados menores de veintiún años	15.956,87 € + 3.990,72 € por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, hasta un límite máximo de 47.858,59 €.
II	Descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes	15.956,87 €.
III	Colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.	7.993,46 €.
IV		No habrá lugar a reducción.

#### II. EL TRATAMIENTO DE LA CUESTIÓN EN EL ÁMBITO DE LAS PAREJAS DEL MISMO SEXO QUE CONVIVEN *MORE UXORIO*. ALCANCE DEL AUTO DEL TC 129/2016, DE 21 DE JUNIO.

En relación con la presente cuestión declaró ya inicialmente el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña en su Sentencia de 19 de marzo de 2004 que resulta improcedente la extensión analógica a las uniones de hecho de la reducción aplicable al efecto al cónyuge, no pudiendo establecerse una equiparación entre matrimonio y uniones de hecho. A juicio del citado Tribunal no existe vulneración del principio constitucional de igualdad, al haber podido los interesados contraer matrimonio. En esta misma línea se situó la Sentencia

del TSJ. de Madrid de 22 de febrero de 2010, relativa a la aplicación en la base imponible del Impuesto relativa a las adquisiciones mortis causa de la reducción por grados de parentesco contemplada para el cónyuge al miembro de una pareja de hecho homosexual. En el presente caso el Tribunal declaró la improcedencia de dicha aplicación al no contemplarse por la normativa aplicable en el momento del devengo. Y no obstaba a tal efecto el hecho de que la liquidación se realizase tras la entrada en vigor de la Ley 11/2001, de 19 de diciembre, de la Comunidad de Madrid, a la que posteriormente nos referiremos. Concluyó por tanto el citado Tribunal que resultaba improcedente en el supuesto de autos examinado la extensión analógica de la reducción contemplada para el cónyuge, debiendo producirse la aplicación de la tarifa correspondiente a extraños y no existiendo a tal efecto discriminación. En efecto, la reducción para el cónyuge no resultaba aplicable tratándose de una pareja de hecho, incluso después de la Ley 11/2001, de la Comunidad de Madrid, no siendo admisible la adopción de una interpretación analógica y no produciéndose discriminación en el tratamiento como un extraño.<sup>1</sup>

Acerca de esta misma cuestión relativa a la aplicación de la reducción por parentesco en el caso de convivencia homosexual analizó el TSJ. de Asturias mediante Sentencia de 14 de mayo de 2012 el supuesto relativo a la negativa de la Administración actuante a aplicar las reducciones de la base imponible y coeficientes multiplicadores de la cuota tributaria correspondiente al grupo de parentesco ante una convivencia de carácter homosexual *more uxorio* que, de conformidad con lo señalado por el recurrente, constituía una lesión del derecho fundamental a la igualdad y a la no discriminación, protegido como es sabido por el art. 14 de la Constitución (CE). Así las cosas se trataba de dilucidar si resultaba conforme a nuestra Norma Básica el fundamento de la no retroactividad de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, del Principado de Asturias, susceptible de ser aplicada, y en la que se basaba la decisión recurrida.

Tal y como se encargó de recordar el citado Tribunal la exigencia de vínculo matrimonial ha sido abordado por el propio Tribunal Constitucional (TC), entre otras, en sus Sentencias 384/1990, de 29 de octubre, y 66/1994, de 28 de febrero, las cuales, si bien referidas a confrontaciones entre unión matrimonial y la pura fáctica de heterosexuales, pueden proyectarse igualmente sobre la unión de homosexuales que conviven maritalmente, a pesar de que

no se tratara de una institución jurídicamente regulada, al momento de referencia, ni existiese un derecho constitucional a su establecimiento, como sucede con el matrimonio entre hombre y mujer (art. 32.1 de la CE). Para el Tribunal de ello no es posible concluir que el trato más favorable a la unión familiar pueda considerarse sin más discriminatorio o arbitrario con el art. 14 de la Norma Fundamental.

Por lo que respecta a la cuestión relativa a la retroactividad que, en el presente caso, se propugnaba de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, del Principado de Asturias, el Tribunal rechazó la aplicación del citado criterio, dado que el art. 23 de la Ley del Impuesto dispone que en las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros de vida el Impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado, debiendo estarse a la Ley aplicable a la fecha del fallecimiento. En el presente caso no estaba contemplada en aquella fecha la situación de la pareja de hecho ni su equiparación con las personas que contrajeron matrimonio, motivo por el cual concluyó el TSJ. de Asturias que tal circunstancia no podía tenerse en cuenta a los efectos de acceder a las reducciones solicitadas.

Debe precisarse además a este respecto que, mediante Auto de 21 de mayo de 2015, la Sala Tercera del TS planteó cuestión de inconstitucionalidad ante el TC destinada a dilucidar si las reducciones para cónyuges que prevé la Ley 29/1987 pueden atentar contra la igualdad de los homosexuales. Dado concretamente el supuesto relativo a una pareja homosexual en relación con la cual se produjo el fallecimiento de uno de los miembros antes de que la legislación española les permitiera casarse, estimó el TS al elevar la citada cuestión de inconstitucionalidad que la respuesta que ofrezca el Constitucional "será determinante" para decidir sobre un recurso de casación de una mujer cuya pareja fallecida la nombró heredera universal.

De este modo el TS planteaba cuestión de inconstitucionalidad al objeto de determinar si el art. 20.2.a) de la Ley 29/1987 (que prevé, como es sabido, reducciones para "cónyuges" a través de la proyección del régimen regulado para el Grupo II), en su aplicación a las parejas homosexuales que convivían *more uxorio* (supuestos de convivencia estable y, generalmente, conocida de dos personas entre las que no existe vínculo conyugal y sin vulnerar el sistema jurídico aplicable) y que no pudieron casarse por el fallecimiento de uno de ellos antes de la entrada en vigor de la Ley 13/2005, de 1 de julio, por la que se modificó el Código Civil en materia de derecho a contraer matrimonio, contradice el derecho

<sup>1</sup> Ya con anterioridad había precisado a este respecto la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 25 de julio de 2003 que no existía derecho a la aplicación de una bonificación por un seguro de vida cobrado por una pareja de hecho que convivió doce años con el causante, ni por tener una hija discapacitada sin ningún parentesco con el causante.

constitucional a la igualdad, resultando así vulnerados los artículos 14 (derecho a la igualdad) y 31.1 (sistema tributario justo) de la Constitución española. En definitiva, en su Auto el TS se planteó si resulta razonable considerar extraño al "superviviente" de una pareja homosexual que convivió *more uxorio* con la fallecida sin poder contraer matrimonio legalmente a los efectos de cuantificar la capacidad económica gravada por el Impuesto.

Las cuestiones planteadas por el TS en su Auto se concretaban en las siguientes: *"¿Es razonable considerar 'extraño' al supérstite (superviviente) de una pareja homosexual que convivió more uxorio con el finado, sin poder contraer legalmente matrimonio, a los efectos de cuantificar la capacidad económica gravada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones? ¿Resulta proporcionado que, siendo idéntica la capacidad económica gravada en ese impuesto, la Ley 29/1987 permitiera que la carga tributaria soportada por el supérstite de una pareja homosexual que convivió more uxorio con el finado, con quien no pudo legalmente contraer matrimonio, acabe siendo más del doble de la que le hubiera correspondido a un cónyuge supérstite en sus mismas circunstancias?"*

Inicialmente el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) confirmó la liquidación aplicando la reducción. En efecto, el citado Tribunal confirmó la liquidación del Impuesto realizada en marzo de 2004 por cuantía de 1,1 millones de euros, así como una sanción de 5.524 euros. Con posterioridad, sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Asturias anuló la decisión, ya que no consideraba como "cónyuge" a la afectada. El TSJ. de Asturias, ante quien apeló la perjudicada, estimó en parte el recurso y anuló la sanción ordenando a Hacienda realizar una nueva liquidación del Impuesto, pero sin acceder a la reducción contemplada por la Ley.

De acuerdo con la argumentación efectuada por el citado Tribunal (coincidente con la realizada por la Fiscalía y la Abogacía del Estado) no toda imposibilidad de cumplir los requisitos legales para contraer matrimonio permite concluir que quienes se ven así impedidos tienen, sólo por ello, los mismos derechos y deberes que quienes conviven matrimonialmente. Concretamente la Fiscalía, la Abogacía del Estado y el Principado de Asturias (todos ellos partes en el proceso) se opusieron al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, por considerar que el TC ya estableció doctrina en 2014 en una Sentencia donde señaló que *"no toda imposibilidad de cumplir los requisitos legales para contraer matrimonio permite concluir que quienes se ven así impedidos tienen, solo por ello, los mismos derechos y deberes que quienes*

*conviven matrimonialmente"*. En efecto, tanto la Fiscalía como la Abogacía del Estado y el Principado de Asturias consideraron que resultaba innecesario plantear la cuestión de inconstitucionalidad por haber sentado ya el Tribunal Constitucional doctrina a través de la citada Sentencia 92/2014, de 10 de junio.

Sin embargo el Tribunal Supremo, a pesar de esa doctrina, mantenía sus dudas sobre la constitucionalidad de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, al resaltar que *"no nos resulta evidente que el legislador tenga el mismo margen para configurar el régimen de prestaciones económicas de la Seguridad Social, que para configurar el régimen de cuantificación de un tributo que, según sus propias palabras, 'cierra el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas', contribuyendo a la 'redistribución de la riqueza'"*. Y es que a través del citado pronunciamiento resolvía el intérprete supremo de nuestra Constitución una reclamación de pensión de viudedad de una persona homosexual tras la muerte de su pareja, motivo por el cual consideró el TS que las dudas existentes se mantenían en relación con la Ley de Sucesiones y Donaciones.<sup>2</sup>

Tal y como señalaba el TS *"Constitucionalmente no es igual la protección social dispensada por una pensión de viudedad al 'cónyuge' supérstite, que la adecuación del gravamen establecido en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la capacidad económica que manifiesta en su condición de viudo. Por ello, la posibilidad declarada constitucional de negarle el derecho a una pensión de viudedad al supérstite de una pareja homosexual, no exige que se anude idéntica conclusión a la cuantificación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como 'cónyuge', considerándolo como un 'extraño' a estos efectos, cuando está acreditado que no pudo contraer legalmente matrimonio antes del fallecimiento de su pareja. Lo expuesto resulta más claro si se recuerda que, como se lee en la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para seguir la pauta marcada por el artículo 31 de la Constitución Española, se prevé la liquidación del tributo, atendiendo a la cuantía de la adquisición patrimonial y el grado de parentesco entre*

<sup>2</sup> A este respecto se ha de precisar que, mediante su Auto, el TS se remitió a una profusa jurisprudencia del TC relativa a este mismo asunto del tratamiento desigual de los cónyuges y de las parejas supervivientes de convivencia de personas homosexuales, que no pudieron en el pasado contraer matrimonio, habiendo estado unidos *more uxorio*. Es el caso, entre otras, de las Sentencias del intérprete supremo de nuestra Constitución 92/2014, de 10 de junio, 93/2014, de 12 de junio, 98/2014, de 23 de junio, 115/2014, de 8 de julio, 116/2014, de 8 de julio, 124/2014, de 21 de julio, y 157/2014, de 6 de octubre. Todas ellas se refieren no obstante al ámbito jurídico de las pensiones de viudedad.

*transmitente y adquirente, disponiendo 'para acentuar la progresividad' que resulta de la simple aplicación de la tarifa y adaptarla al grado de parentesco, 'la aplicación de unos coeficientes multiplicadores que son distintos para cada uno de los grupos que establece; e incorporando en la 'ordenación del tributo', para las adquisiciones mortis causa, 'unos mínimos exentos [...] que se estructuran en forma de reducciones de la base imponible y que se modulan en función de los grupos de parientes que se indican' [véanse los apartados I y II .6]. En suma, las reducciones de la base imponible, que operan en función del Grupo en que se integre el sujeto pasivo, según su grado de parentesco con el causante, se configuran legalmente como mínimos exentos, y los coeficientes multiplicadores sobre la cuota íntegra resultante de la tarifa, variables en función del patrimonio preexistente del sujeto pasivo y del Grupo en que se integre, son mecanismos técnicos legales de acentuación de la progresividad del tributo. Se trata, pues, de elementos estructurales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones".*

Así las cosas el Alto Tribunal procedió a plantear cuestión sobre el art. 20.2 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones respecto de su aplicación a aquellas parejas homosexuales que convivían juntas sin poder contraer matrimonio, en tanto en cuanto dicho precepto circunscribía únicamente a los 'cónyuges' la aplicación de la reducción, estimando el Alto Tribunal que la citada regulación podría llegar a vulnerar el derecho a la igualdad y a un sistema tributario justo.

Dicha cuestión sería resuelta por el TC mediante Auto 129/2016, de 21 de junio, en virtud del cual el citado Tribunal inadmitió a trámite, por manifiestamente infundada, dicha cuestión de inconstitucionalidad, por posible vulneración de los arts. 14 y 31 CE planteada por la Sección 2ª. de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con el art. 20.2 a) de la Ley 29/1987. Recuérdese que, tal y como se ha señalado, el problema se constreñía a la ubicación del conviviente *more uxorio* de una pareja homosexual en el Grupo II (el que corresponde a los cónyuges) o en el IV (el que corresponde a extraños).

Tal y como se ha expuesto con anterioridad el Tribunal Supremo, ante situaciones homologables a la hora de cuantificar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y teniendo en cuenta que el principio de igualdad ante la ley del art. 14 CE (que en materia tributaria se encuentra vinculado a lo exigido por el art. 31.1 CE), había preguntado al TC si resulta razonable que el ISD se cuantifique de forma distinta según exista matrimonio o convivencia *more uxorio* y si la carga fiscal resultante en este último caso resulta o no proporcionada a la capacidad

económica tomada en consideración.

Pues bien, tal y como resuelve a este respecto el TC "(...) A la vista de la clara analogía que presentan la presente cuestión y la ya resuelta en la STC 92/2014 tras el análisis comparativo realizado en el fundamento jurídico anterior, puede concluirse, aplicando la jurisprudencia consolidada en la STC 92/2014, que el art. 20.2 a) II LISD no provoca discriminación por orientación sexual. En consecuencia, tanto porque la duda de constitucionalidad aquí planteada ya había quedado solventada en la STC 92/2014, como porque el Tribunal no alberga dudas sobre la constitucionalidad del precepto legal aquí impugnado, procede declarar la inadmisión a trámite de esta cuestión de inconstitucionalidad al carecer de viabilidad suficiente. Debe considerarse pues, notoriamente infundada a los efectos del art. 37.1 LOTC".

Por tanto para el intérprete supremo de nuestra Constitución, a pesar de que el órgano promotor sostuviera que el legislador en materia de pensiones de viudedad no tiene el mismo margen de configuración que el legislador tributario al tratarse de materias recogidas en preceptos constitucionales distintos (arts. 41 y 50 CE y arts. 31.1 y 40.1 CE, respectivamente), a la vista de la clara analogía que presentaban la presente cuestión y la ya resuelta en la STC 92/2014, y teniendo presente igualmente la jurisprudencia consolidada en dicha STC 92/2014, el art. 20.2 a) II de la LISD no provocaba discriminación por orientación sexual. Y, puesto que la duda de constitucionalidad planteada ya había quedado solventada en la citada STC 92/2014, y al no albergar dudas el TS sobre la constitucionalidad del precepto legal impugnado, se declaró la inadmisión a trámite de la cuestión de inconstitucionalidad planteada, al carecer la misma de viabilidad suficiente.

No obstante el citado Auto tiene formulado un Voto Particular formulado por el Magistrado Sr. Xiol Rios en el cual se afirma lo siguiente: "El Tribunal ha enjuiciado la constitucionalidad de la exigencia de vínculo matrimonial como condición legal para la concesión de ventajas jurídicas, en detrimento de los unidos de hecho, en dos temas fundamentales, de manera aparentemente opuesta. La exclusión legal tácita de las parejas de hecho ha sido declarada constitucionalmente legítima en el ámbito de las pensiones de viudedad de la Seguridad Social (...) En cambio, esta misma exclusión legal tácita del conviviente supérstite en el ámbito de la subrogación mortis causa en contratos de arrendamiento urbano ha sido declarada inconstitucional por discriminatoria (...) El artículo 20.2 a) LISD provoca una discriminación por orientación sexual prohibida en el segundo inciso del artículo 14 CE, en relación con el artículo 31.1 CE, en los contribuyentes supérstites de una unión de hecho del mismo sexo

*impedidos jurídicamente para contraer matrimonio antes de la entrada en vigor de la Ley 13/2005. Por consiguiente, la cuestión de inconstitucionalidad planteada debió ser admitida”.*

Partiendo de lo dispuesto en el art. 174.1 de la Ley General de la Seguridad Social se precisa en el citado Voto Particular formulado que el hecho de que una condición jurídica (el vínculo matrimonial) fuera de imposible cumplimiento para los convivientes de hecho del mismo sexo debería haber bastado para declarar inconstitucional en este caso el art. 20.2 a) LISD por discriminatorio, al no haber justificación objetiva y razonable para el trato legal desigual. Y ello teniendo presente que había bastado para una declaración de inconstitucionalidad similar a la que propugno la imposibilidad de cumplimiento de una condición biológica y jurídica para los convivientes de hecho del mismo sexo (tener hijos en común) en los pronunciamientos sobre el precepto legal que regulaba el acceso a las pensiones de viudedad en las convivencias *more uxorio* (SSTC 41/2013, 55/2013 y 77/2013).

De este modo mediante el citado Voto Particular se estimó que la cuestión de inconstitucionalidad debió ser admitida, descartándose que la misma pueda considerarse infundada y poniéndose el acento en la conexión entre los arts. 14y 31 CE. Estamos de acuerdo con dicha consideración. Ciertamente se trata de un problema de igualdad, pero en el ámbito estrictamente tributario. La conexión entre los arts. 14 y 31 CE es evidente y no se puede disociar.

Esta cuestión relativa al tratamiento de las parejas homosexuales que convivieran *more uxorio* cuando no pudieran contraer legalmente matrimonio a efectos de la aplicación de la reducción del art. 20.2 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones sería nuevamente analizada por el TS mediante Sentencia de 12 de diciembre de 2016, subrayando a tal efecto el Alto Tribunal que, cualquiera que resulte ser opinión sobre la validez constitucional, en el concreto asunto que se decidía, del art. 20.2 a) de la Ley 29/1987, la cuestión había sido definitivamente resuelta por el Tribunal Constitucional, a cuya decisión y cumplimiento quedaba aquél vinculado. Recuerda a tal efecto el TS que mediante Auto de 21 de mayo de 2015 procedió el citado Tribunal a plantear ante el TC la constitucionalidad del art. 20.2 letra a) de la Ley 29/1987. Y, como ya se ha expuesto, mediante Auto del TC de 21 de junio de 2016 el Tribunal Constitucional inadmitió a trámite la cuestión de inconstitucionalidad planteada. Debido a ello la STS de 12 de diciembre de 2016, al dar la cuestión por finiquitada, desestimó el recurso de casación interpuesto.

### III. LA EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA ELABORADA POR LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA EN TORNO A LOS EFECTOS DERIVADOS DE LA INSCRIPCIÓN EN LOS REGISTROS DE UNIONES DE HECHO.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, mediante Sentencia de 14 de enero de 2014, refiriéndose a la cuestión relativa a la procedencia de la aplicación de la reducción por parentesco (matrimonio) cuando entre causante y causahabiente existe una relación *more uxorio* sin hallarse ésta inscrita en el Registro administrativo de Parejas de Hecho que lleva la Comunidad Autónoma, tomó en consideración el hecho de que, tras la aprobación de la Ley de la citada Comunidad 13/2003, de 23 de diciembre, y a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, se dispuso que tal reducción resultase de aplicación a las parejas de hecho siempre y cuando cumplieran los requisitos exigidos por la Ley 11/2001, la cual establecía en su art. 1.1 que *“Las uniones a que se refiere la presente Ley producirán sus efectos desde la fecha de la inscripción en el Registro de las Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid, previa acreditación de los requisitos a que se refiere el art. 1 en expediente contradictorio ante el encargado del Registro”*. Este último precepto declara por su parte que la citada Ley 11/2001 será de aplicación a las personas que convivan en pareja, de forma libre, pública y notoria, vinculadas de forma estable, al menos durante un período ininterrumpido de doce meses, existiendo una relación de afectividad, siempre que voluntariamente decidan someterse a la misma mediante la inscripción de la unión en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid. Ahora bien, de conformidad con lo establecido por el TSJ. de Madrid en este último pronunciamiento no procederá la aplicación de la reducción si no existe tal inscripción.

Dentro del ámbito concreto de la Comunidad de Madrid, y a raíz de la Sentencia del TC 81/2013, de 11 de abril de 2013, el TSJ. de la citada Comunidad procedió a modificar el criterio sostenido en pronunciamientos anteriores tales como su Sentencia de 23 de septiembre de 2014 respecto a la posibilidad de aplicar los beneficios fiscales previstos para los cónyuges a los miembros de una pareja de hecho, al estimar que en el presente caso debe prevalecer la situación de hecho material sobre la formal de la posesión de un título u otro instrumento acreditativo, concluyendo por ejemplo el citado Tribunal en su Sentencia de 12 de mayo de 2016 que entre la recurrente y su causante existía una unión de hecho por cumplirse los requisitos materiales del art. 1 de la Ley 11/2001 de la Comunidad de Madrid, encargada de regular las uniones de hecho. Este elemento fáctico no fue discutido por las Administraciones

demandadas, como tampoco lo fue por el TEAC, dado que su oposición se sustentaba únicamente en la falta de inscripción de la unión en el registro, obrando a tal efecto en el expediente documentos acreditativos de la convivencia de los miembros de la pareja y de la condición de beneficiaria de dos contratos de seguro sobre la vida del causante, elementos de gran trascendencia indiciaria sobre la relación afectiva asimilable a la conyugal a los efectos tributarios de la aplicación de la Ley 7/2005, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid.

Inicialmente el TEAC otorgó una solución negativa a la pretensión del recurrente basándose en el incumplimiento del requisito de estar inscritos en el Registro de uniones de hecho de la Comunidad de Madrid. Como es sabido, en torno a la trascendencia de la inscripción registral tradicionalmente han coexistido dos posturas en los tribunales, a saber, la que considera que dicho requisito es un elemento esencial para la equiparación de los miembros de la pareja a los cónyuges y la que lo reduce a un medio cualificado de la prueba de la unión de hecho, susceptible de ser sustituido por otras pruebas.

Pues bien en el presente caso el TSJ. de Madrid apuesta por la prevalencia de la situación de hecho material sobre la formal y afirma que la falta de inscripción en el Registro de uniones de hecho no conlleva que, automáticamente, los interesados se vean privados de los derechos reconocidos en otras normas, esto es, que la inscripción no tiene carácter constitutivo sino que se limita a facilitar la prueba del hecho de la convivencia *more uxorio*. En opinión del Tribunal entenderlo de otro modo supondría que, al atribuir alcance constitutivo al trámite de acceso a un Registro público, el hecho que accede al citado Registro dejaría de ser un hecho y la unión de hecho existe cuando en ella concurren las circunstancias fácticas relativas a la relación entre sus miembros que enumera la Ley, de ahí que su registro no puede tener efecto constitutivo de una situación que nace y transcurre al margen de las normas. El alcance declarativo de la inscripción en el registro concuerda con la naturaleza probatoria de esta formalidad.

El TSJ. de Madrid reconoció así a la contribuyente el derecho a los beneficios fiscales por su condición asimilada a la de cónyuge del causante ya que, además de otorgar al Registro de la unión de hecho el carácter meramente declarativo, debía valorarse que en el expediente obraban documentos acreditativos de la convivencia de los miembros de la pareja, constanding además la contribuyente como beneficiaria de dos contratos de seguro sobre la vida del causante, elementos de gran trascendencia indiciaria sobre la relación

afectiva asimilable a la conyugal a los efectos tributarios. Y ello a pesar de que, con carácter previo, el TEAC no había admitido la asimilación de la pareja de hecho al cónyuge, debido a que la Ley de parejas de hecho de la Comunidad de Madrid exige para su aplicación que los interesados estén inscritos en el Registro de uniones de hecho, y este requisito no fue cumplido por la reclamante y el causante, ante lo que se opuso que denegar los beneficios fiscales por la mera falta de inscripción resulta contrario al principio de igualdad.

El TSJ. de Madrid señala que sobre la trascendencia de la inscripción registral coexisten las dos posturas que originan este litigio, es decir, la que considera que dicho requisito es un elemento esencial para la equiparación de los miembros de la pareja a los cónyuges, y la que lo reduce a un medio cualificado de la prueba de la unión de hecho susceptible de ser sustituido por otras pruebas. Y, en aras a unificar su propio criterio, subraya el Tribunal que ya el TC resolvió el recurso de inconstitucionalidad contra la Ley de uniones de hecho de la Comunidad de Madrid en la cual, pese a considerar adecuada a la Constitución la exigencia de la inscripción registral, reconoció asimismo que dicha formalidad tenía como finalidad la acreditación de una situación de hecho. Con carácter adicional en el expediente obraban documentos acreditativos de la convivencia de la pareja y la condición de beneficiaria de la interesada en dos contratos de seguro sobre la vida del fallecido, elementos de gran trascendencia indiciaria sobre la relación afectiva asimilable a la conyugal a los efectos de la Ley 7/2005.

Por tanto el citado Tribunal, basándose en las reglas distributivas de la carga aleatoria y de la prueba, reconoció que entre el causante y la recurrente existía una unión de hecho por cumplirse los requisitos materiales exigidos en la Ley 11/2001, estimando el recurso interpuesto y, dando la razón a la interesada, anuló la Resolución del TEAC en la parte relativa a su derecho a los beneficios fiscales por su condición asimilada a la de cónyuge del causante.

En suma, a pesar de lo previamente declarado en su Sentencia de 5 de febrero de 2015 (en la que se afirmó que *“La regulación legal es clara en cuanto que dispone que solo las uniones de hecho inscritas en el Registro de Uniones de Hecho sean equiparables a la situación conyugal a efectos de poder obtener derechos y beneficios. Requisito este el de la inscripción que no es un mero requisito formal sino que tiene efectos constitutivos para poder reconocer efectos jurídicos a las uniones de hecho a los efectos de poder obtener, en este caso, la reducción por parentesco en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones prevista legalmente para los cónyuges”*) el TSJ. de Madrid, fundamentándose en la STC

de 11 de abril de 2013 (que, como ya sabemos, declaró inconstitucionales algunos artículos de la Ley 11/2011 de Madrid, incluido el relativo al registro de las uniones de hecho, por extralimitación competencial) reconoció la convivencia *more uxorio* de las parejas de hecho no registradas a efectos de los beneficios fiscales asociados a la sucesión.

En todo caso el TEAC siguió reconociendo (por ejemplo, en sus Resoluciones de 11 de julio y 16 de septiembre de 2019) que solo las uniones de hecho inscritas en el Registro de Uniones de Hecho son equiparables a la situación conyugal a efectos de poder obtener derechos y beneficios, siendo el requisito de la inscripción necesario para poder reconocer la reducción por parentesco en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones prevista legalmente para los cónyuges y estimando, en el concreto supuesto planteado, que la falta de inscripción supone, la falta de unos de los requisitos establecido en el art. 1 de la Ley 11/2001 de Madrid. Para el TEAC se hace necesario seguir la literalidad del precepto por principio de seguridad jurídica imperante en el Derecho Tributario. Y en el mencionado artículo no se establecen requisitos para considerar si una pareja es o no es pareja de hecho (cuestión no debatida en el caso concreto analizado entre el causante y la contribuyente), sino determinados requisitos para que sean de aplicación, como se pretende, determinados beneficios fiscales.<sup>3</sup>

Tal y como concluyó el TEAC en la citada Resolución de 16 de septiembre de 2019 la inscripción en el Registro constituye la acreditación de una situación de hecho, de modo que resulte posible aplicar el régimen jurídico que, en el ámbito de competencias autonómicas, se

ha posibilitado con la aplicación de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones para el supuesto de pareja de hecho inscrita. La falta de inscripción supondría así la falta de uno de los requisitos establecidos en la ley necesarios para que se sea de aplicación los beneficios referidos para la pareja de hecho.

Esta última línea interpretativa fue finalmente asumida por el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 27 de junio de 2019 (a la que sigue otra posterior de 27 de diciembre de 2021), al concluir el Tribunal que para que puedan aplicarse los beneficios fiscales establecidos en la Ley 10/2009 en relación a una pareja de hecho en la Comunidad de Madrid es preciso que tal pareja se haya acogido a la norma que regula las mismas (la Ley 11/2001 de Uniones de Hecho) mediante el sistema que la misma establece, que consiste en una inscripción en un Registro creado al efecto, necesaria para acogerse a la Ley y para la constancia como pareja de hecho a los efectos previstos en la misma. Y ello con independencia de que la citada inscripción voluntaria no tenga efecto constitutivo alguno, sino de acreditación de la situación de convivencia para acogerse a las previsiones de la normativa en cuestión.

Ya con carácter previo, en su Sentencia de 11 de junio de 2018, el TSJ. de Madrid había subrayado al respecto a la asimilación de los miembros de uniones de hecho a los cónyuges el carácter no necesario de la inscripción en el Registro de Uniones de Hecho, reconociendo la aplicación de la reducción procedente en caso de acreditación suficiente de la convivencia *more uxorio*.

Ciertamente, por lo que respecta a la normativa autonómica aprobada por la Comunidad de Madrid, de la dicción literal de los arts. 1 y 3 de la Ley de Uniones de Hecho de la citada Región se desprende la exigencia de la inscripción en el Registro de la Comunidad al objeto de que la unión produzca sus efectos. Y dicha literalidad era la que, *a priori*, debía prevalecer atendiendo al carácter restrictivo con el que debían interpretarse los beneficios fiscales.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Galicia de 3 de marzo de 2020 afirmó que "(...) *La exigencia legal que supedita la equiparación de las uniones al matrimonio, esto es, la inscripción de dicha unión en el Registro de Parejas de Hecho, se ajusta plenamente a derecho, toda vez que en la ley gallega esa inscripción tiene carácter constitutivo. En este contexto, no podemos dar amparo a la pretensión de la demandante, toda vez que se trata de un requisito indispensable para que se produzca la equiparación a los efectos del tratamiento fiscal en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*".

<sup>3</sup> Por su parte la Dirección General de Tributos, en su contestación a Consulta de 16 de diciembre de 2011, mediante la cual se analizaba el supuesto relativo a la inscripción de una pareja de hecho en el Registro de uniones de hecho de Castilla y León, produciéndose posteriormente el fallecimiento de uno de los miembros de la pareja, y al hilo de la cuestión relativa a si el superviviente debía de declarar el Impuesto en el caso de que la totalidad de los bienes de la herencia se hubiesen atribuido, conforme a testamento, a los hijos habidos por el causante en anterior matrimonio, afirmó que la equiparación de cónyuges con la pareja de hecho lo es exclusivamente a efectos fiscales en relación a determinados beneficios establecidos en la legislación autonómica, no comportando ello que dicha equiparación opere en el ámbito civil. Ciertamente la DGT ha venido pronunciándose en diversas contestaciones a Consultas en favor de la inclusión de yernos y nueros, en cuanto descendientes en primer grado por afinidad, como posibles beneficiarios de las reducciones previstas en los apartados 2.c) y 6 del art. 20 de la Ley 29/1987 para los supuestos respectivos de adquisiciones mortis causa e inter vivos. En ambos apartados la Ley se refiere a "descendientes" sin mayor concreción, por lo que deben entenderse comprendidos tanto los que lo sean por consanguinidad como por afinidad. Ahora bien, tal y como precisa la DGT mediante contestación a Consulta de 17 de marzo de 2017 la solución no puede ser la misma con el apartado 2.a) del citado artículo porque en ese caso los descendientes por afinidad se mencionan por la Ley de forma separada como integrantes del Grupo III, junto con los ascendientes por afinidad y los colaterales de segundo y tercer grado. En consecuencia yernos y nueros, como descendientes en primer grado por afinidad, quedan adscritos al Grupo III establecido en dicho artículo, apartado y letra y no al Grupo I.

En el presente caso el concreto recurso interpuesto planteaba, en primer término, la supuesta inconstitucionalidad del art. 12 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, que supeditaba la equiparación de las uniones *more uxorio* a los matrimonios a la inscripción en el correspondiente Registro de Parejas de Hecho, alegación que fue rechazada por el Tribunal Superior de Justicia bajo el argumento de que la Comunidad Autónoma de Galicia, a diferencia de otras Comunidades Autónomas como la de Madrid (a la que nos hemos referido con anterioridad) tiene competencias para legislar en materia civil, no planteando el conjunto de sentencias recaídas sobre la inconstitucionalidad de la citada materia dictadas por el Tribunal Constitucional reparo alguno de constitucionalidad a la creación de los Registros de Parejas de Hecho. La exigencia legal que supedita la equiparación de las uniones *more uxorio* al matrimonio, esto es, la inscripción de dicha unión en el Registro de Parejas de Hecho, se ajusta así plenamente a derecho porque en la ley gallega dicha inscripción tiene carácter constitutivo. En este sentido el art. 12 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, dispone taxativamente que se equiparan al matrimonio las uniones de dos personas mayores de edad, capaces, que convivan con la intención o vocación de permanencia en una relación de afectividad análoga a la conyugal y que la inscriban en el Registro de Parejas de Hecho de Galicia, expresando su voluntad de equiparar sus efectos a los del matrimonio.

Siendo éste el tenor del precepto el TSJ. de Galicia considera que no cabe aplicar la bonificación cuando no concurre un requisito *sine qua non* para que se produzca la equiparación a los efectos del tratamiento fiscal en el ISD cuando no se inscribió la unión *more uxorio* de la contribuyente con el causante. Ahora bien se procede a revocar la sanción que fue impuesta porque, siendo dudosa la cuestión de fondo planteada, y numerosos pronunciamientos del Tribunal Constitucional que declararon inconstitucionales algunos artículos de leyes de otras Comunidades Autónomas, quizás fue esto lo que pudo inducir a la contribuyente a una interpretación razonable (aunque errónea) de la norma autonómica gallega que excluiría el elemento culpabilístico exigido como base de toda infracción.

El citado Tribunal rechazó así plantear una cuestión de inconstitucionalidad respecto de la Ley de la Comunidad Autónoma de Galicia que, en materia de tributos, dispone que solo se equiparan al matrimonio las uniones de dos

personas mayores de edad, capaces, que convivan con la intención o vocación de permanencia en una relación de afectividad análoga a la conyugal y que la inscriban en el Registro de Parejas de Hecho de Galicia. Y ello a pesar de que en pronunciamientos anteriores el citado Tribunal había alcanzado una solución contraria, resultado de analizar las circunstancias particulares de un caso que afectó a la pareja de una persona declarada incapaz, si bien sobre la base de razonar que, habiéndose creado el Registro en diciembre de 2007, con anterioridad a dicha fecha la ley no podía exigir la inscripción, pudiendo acreditarse la unión por otros medios de prueba admisibles en Derecho. Procedió así el TSJ. de Galicia a confirmar la viabilidad de exigir mediante ley la inscripción para acreditar la citada unión, frente a otros posibles medios de prueba admisibles en derecho.

Con carácter previo, en una Sentencia de 17 de febrero de 2019, el citado TSJ. de Galicia había procedido a estimar que no cabe privar de efectos a una unión de hecho por la no concurrencia de un requisito de imposible cumplimiento en atención a las circunstancias especiales de sus miembros, cuya incapacidad fue declarada por resolución judicial, admitiéndose la existencia de pareja de hecho a efectos del ISD aunque dicha pareja no estuviera inscrita ante la imposibilidad de prestar consentimiento por uno de sus miembros al padecer Alzheimer. En efecto, en el concreto caso de autos no se discutía la relación de convivencia entre la recurrente y el causante fallecido. Sin embargo la Administración autonómica tributaria se oponía al reconocimiento de la existencia de una relación afectiva análoga a la conyugal por la ausencia de un requisito formal introducido por la Ley 9/2008 de Galicia de medidas tributarias en relación con el ISD, como es la inscripción en el Registro de Parejas de Hecho de Galicia, expresando su voluntad de equiparar sus efectos a los del matrimonio.

A este respecto se ha de tener presente que, de acuerdo con la STC 81/2013, de 11 de abril, debe darse prevalencia a la situación de hecho material sobre la formal de la posesión de un título u otro instrumento acreditativo de la situación. Y, pese a que el TC consideró adecuada a la CE la exigencia de la inscripción registral, también reconoció que esta formalidad tenía como única finalidad la acreditación de una situación de hecho. Con carácter general el art. 1 del Decreto 248/2007, de 20 de diciembre, por el que se crea y se regula el Registro de Parejas de Hecho de Galicia, dispone que la inscripción como pareja de hecho en este registro es voluntaria y tiene carácter constitutivo. Tal y como se ha indicado, en el presente caso no se discutía la relación de convivencia entre la

recurrente y el causante.

Lo que sucedía era que la Hacienda Pública gallega se oponía al reconocimiento de la existencia de una relación afectiva análoga a la conyugal por la ausencia de un requisito formal introducido por la citada Ley 9/2008, como es la inscripción en el Registro de Parejas de Hecho de Galicia expresando su voluntad de equiparar sus efectos a los del matrimonio. Dicho Registro fue creado por el Decreto 248/2007 de 20 de diciembre por lo que, con anterioridad, la ley no podía exigir dicha inscripción pudiéndose acreditar la unión *more uxorio* por otros medios de prueba admisibles en Derecho. Ahora bien para el Tribunal, tanto la Administración tributaria gallega como el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia obviaban una circunstancia peculiar concurrente que le dotaba de una especialidad, habiendo quedado acreditado que uno de los miembros de esta pareja fue declarado incapaz como consecuencia del padecimiento de la enfermedad de alzheimer por Sentencia firme de 26 de junio de 2006 del Juzgado de primera instancia de Ourense. Y, en esas circunstancias, era de todo punto imposible que dicha persona pudiera, a partir de tal fecha, prestar su consentimiento para la inscripción de la relación afectiva análoga a la conyugal que venía manteniendo con la recurrente, prestación de consentimiento que, por tratarse de un acto personalísimo, no podía ser suplida por su tutor o representante legal, por lo que no cabía exigirle un requisito de imposible cumplimiento toda vez que el citado Registro de Parejas de hecho se creó en el año 2007.

Así las cosas, acreditada en el presente caso la unión *more uxorio* por un acervo probatorio extenso (testimonios orales y gráficos de la relación mantenida desde los años ochenta, adquisición de bienes inmuebles proindiviso etc.) concluyó el TSJ. de Galicia que no cabe privar de efectos a la citada unión por la no concurrencia de un requisito de imposible cumplimiento en atención a las circunstancias especiales concurrentes en una de las personas que conformaban esta pareja cuya incapacidad fue declarada por resolución judicial. Acerca de la suficiencia de la inscripción de una pareja de hecho en un registro de otra Comunidad Autónoma para aplicar la reducción en el ISD puede consultarse igualmente la Sentencia del TSJ. de Galicia de 4 de mayo de 2020, la cual sigue la doctrina de la conocida Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2014 (As. C-127/12), asumida por el TS, entre otras, en su Sentencia de 19 de febrero de 2018, sobre la disconformidad a Derecho de la UE de la no aplicación de la normativa autonómica con

la que existe punto de conexión por no residir en dicho territorio, por cuanto, entraña una discriminación de los no residentes en España.

La inaplicación de los beneficios fiscales autonómicos por razón del lugar de residencia del sujeto pasivo (que era, en definitiva, lo que impedía la inscripción en el Registro de Parejas de Hecho de Galicia) supone para el TSJ. de Galicia una discriminación, salvo que dicho requisito se entienda cumplido según la normativa que rige en el lugar de residencia de la pareja. Esta solución resulta, a juicio del citado Tribunal, la más acorde con el principio de igualdad en el marco tributario (arts. 14 y 31.1 CE).

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 14 de enero de 2014, mediante la cual se resolvía un recurso interpuesto por la parte recurrente que solicitaba la declaración de nulidad de los actos impugnados y que por parte de la Administración Autónoma se practicase una nueva liquidación en la que se incluyesen todas y cada una de las bonificaciones fiscales, reducciones y exenciones a que aquélla pudiera tener derecho, equiparándose a la de los cónyuges la unión de hecho<sup>4</sup> resolvió que, si bien casarse o no casarse e inscribirse o no inscribirse en un registro voluntario constituyen opciones que acarrear derechos y obligaciones y ventajas e inconvenientes que cada cual es muy libre de valorar (pudiendo optar en consecuencia por el régimen optativo que mejor se acomode a sus deseos o a su entera voluntad), no resulta admisible que, una vez escogida una opción, se pretenda adquirir el beneficio de las ventajas correspondientes a la opción no escogida, que libremente se desechó.

Para el TSJ. de Castilla y León en el presente caso no se discutía que no se hubiese producido la inscripción en el Registro de Uniones de Hecho, debiendo tenerse en cuenta además al respecto la consolidada doctrina elaborada por el Tribunal Constitucional en virtud de la cual las uniones de hecho y el matrimonio constituyen realidades diferentes, no resultando posible una traslación automática a la primera realidad de todo el complejo normativo referido al matrimonio.

4 Dicha concreta pretensión se fundamentaba en el hecho de que, si bien dicha unión de hecho no se había inscrito en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad, tal inscripción constituía un simple medio de prueba de la convivencia de la pareja que podía ser acreditada de cualquier otra forma, no existiendo además duda alguna de que el fallecido y la legataria convivieron durante más de diecisiete años. En definitiva, se trataba de una pareja de hecho que nunca oficializó su convivencia, no habiéndose inscrito en el Registro creado al efecto, optando en el uso de su voluntad por constituir una pareja no inscrita con todas las ventajas y los inconvenientes correspondientes a esa opción.

#### IV. LA TRASCENDENCIA DE LA STC DE 21 DE MARZO DE 2022 Y SUS CONSECUENCIAS.

Como a estas alturas es sobradamente conocido en fechas pasadas mediante Sentencia de 21 de marzo de 2022 el Tribunal Constitucional ha resuelto otorgar amparo a una integrante de una pareja de hecho inscrita en un Registro municipal a quien la Hacienda autonómica le denegó la aplicación de una bonificación en un caso de donación de una parte de la vivienda familiar que compartía con su pareja.

En el concreto supuesto debatido el Ministerio Fiscal interesaba la estimación parcial del amparo pretendido, considerando que el mismo no contemplaba adecuadamente las posibilidades interpretativas de la normativa aplicable, limitándose su respuesta a transcribir lo resuelto en otros recursos de casación sin razonar específicamente sobre las circunstancias del caso concreto, que no se refería a una pareja de hecho no inscrita, sino a una inscrita previamente en un Registro municipal de la Comunidad de Madrid.

El TC estima vulnerados en el presente casi los derechos a la igualdad en la aplicación judicial de la ley y a la tutela judicial efectiva al constatar que la decisión administrativa y la judicial, cuya nulidad se declara, no tomaron en consideración su situación de convivencia estable acreditada, dado que la denegación vino fundada, exclusivamente, en no hallarse inscrita en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid. Y ello a pesar de que la normativa autonómica preveía la existencia de otros Registros públicos semejantes al autonómico con los que debe coordinarse. Dicha denegación motivó que se impusiera, de forma irrazonable, una diferencia de trato que carecía de toda justificación objetiva suficiente, provocando una consecuencia que resultó excesivamente gravosa en contra de la finalidad seguida por el legislador, que había decidido otorgar el mismo trato en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los matrimonios y a las uniones de hecho inscritas habilitando otras fórmulas para acreditar la condición de unión de hecho adicionales a la inscripción en el Registro de la Comunidad Autónoma.

Concretamente refiriéndose al supuesto de autos debatido afirma el Tribunal que las decisiones cuestionadas adoptaron una interpretación literal de la exigencia legal de inscripción en el registro autonómico que desatendió su finalidad material, que no era otra que permitir expresar la voluntad de quienes integran la unión de hecho y garantizar la seguridad jurídica constatando que no se trata de una unión de conveniencia. En este sentido considera el TC que la Sentencia impugnada tuvo

en consideración únicamente la literalidad del art. 1.1. de la Ley autonómica 11/2001, sin tener en cuenta, por el contrario, de cara a completar su criterio interpretativo, otros criterios hermenéuticos posibles que resultaban favorecedores de los valores concernidos. A mayor abundamiento a la fecha del devengo del tributo, cuando se adquirió la participación en la vivienda la unión de hecho en cuestión cumplía los requisitos materiales establecidos por la ley, habiéndose inscrito en un Registro público y resultando acreditada su condición ante la Administración tributaria por el certificado de inscripción expedido por el Secretario general del Ayuntamiento. La citada inscripción municipal practicada (pese a la falta de inscripción en el registro autonómico, se presentó un título oficial público municipal acreditativo de reunir los requisitos materiales exigidos por la Ley autonómica 11/2001) generó además en la demandante la expectativa de poder acceder a los beneficios reconocidos en las normas madrileñas en favor de las uniones de hecho dado que, para ser aceptada, se les exigió cumplir los requisitos materiales establecidos en la ley autonómica y se les expidió una certificación pública oficial acreditativa de la inscripción.<sup>5</sup>

A juicio del TC resultó vulnerado el art. 14 de la Constitución al otorgarse a la recurrente un trato desigual no justificado entre parejas de hecho que, de forma acreditada por un título público, reúnen los requisitos materiales exigidos para acceder a la bonificación fiscal, adoptándose una interpretación literal de la exigencia legal de inscripción en el registro autonómico que desatendió su finalidad material, que no es otra que permitir expresar la voluntad de quienes integran la unión de hecho y garantizar la seguridad jurídica constatando que no se trata de una unión de conveniencia<sup>6</sup>.

Tal y como recuerda el Tribunal el actual contexto

<sup>5</sup> Destaca además el TC en la presente Sentencia el hecho de que el Tribunal de instancia no tuviese en cuenta que, para casos asimilables, el legislador estatal había modificado en 2015 el apartado cuarto del art. 174.3 de la Ley General de la Seguridad Social, al objeto de permitir que la existencia de una pareja de hecho y la obtención de prestaciones sociales pudiera acreditarse mediante certificación de la inscripción en alguno de los registros específicos existentes en las Comunidades Autónomas o Ayuntamientos del lugar de residencia o bien mediante documento público en el que conste la constitución de dicha pareja.

<sup>6</sup> Como es sabido, de acuerdo con una consolidada jurisprudencia del TC el citado principio de igualdad no implica en todos los casos un tratamiento legal igual con abstracción de cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica. No toda desigualdad de trato normativo respecto a la regulación de una determinada materia supone una infracción del mandato contenido en el art. 14 CE, sino únicamente aquellas que introduzcan una diferencia entre situaciones que puedan considerarse iguales, sin que se ofrezca y posea una justificación objetiva y razonable para ello. De este modo el principio de igualdad no sólo exige que la diferencia de trato resulte objetivamente justificada, sino también que supere un juicio de proporcionalidad en sede constitucional relativo a la relación existente entre la medida adoptada, el resultado producido y la finalidad pretendida.

normativo aplicable al respecto viene a poner de relieve el acceso a prestaciones sociales reconocido en favor de las parejas de hecho que, por cualquier medio probatorio, acrediten los requisitos materiales a los que la prestación se haya sometida. Y, en el presente caso, la inscripción municipal generó en la demandante la expectativa de poder acceder a los beneficios reconocidos en la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid en favor de las uniones de hecho, dado que para ser aceptada se les exigió cumplir los requisitos materiales establecidos en la ley autonómica y se les expidió una certificación pública oficial acreditativa de la inscripción. De hecho, tal y como advierte el Tribunal, para favorecer la igualdad de trato la Ley autonómica preveía en su Disposición Adicional Única la existencia de otros registros públicos semejantes al autonómico con los que debía coordinarse.

A resultas de lo anterior concluye el TC que en el presente caso se trataron como desiguales situaciones de hecho material y jurídicamente iguales, al otorgar la inscripción en el Registro municipal las mismas garantías de voluntariedad de la decisión y seguridad jurídica, que constituían los objetivos que justificaban la exigencia de inscripción en el registro autonómico. A juicio del Tribunal fue objeto de desatención el criterio igualatorio establecido en su Sentencia 77/2015, de 27 de abril, para garantizar la igualdad de trato tributaria (en dicho supuesto para quienes integran una familia numerosa), argumentándose al respecto textualmente lo siguiente: *"Desde hace años, el contexto normativo muestra que el acceso a prestaciones sociales reconocido en favor de las parejas de hecho se reconoce en favor de quien, por cualquier medio probatorio, acredite los requisitos materiales a los que la prestación se haya sometida. Además, la inscripción municipal generó en la demandante la expectativa de poder acceder a los beneficios reconocidos en las normas madrileñas en favor de las uniones de hecho, dado que -para ser aceptada- se les exigió cumplir los requisitos materiales establecidos en la ley autonómica y se les expidió una certificación pública oficial acreditativa de la inscripción (...) La decisión judicial que ratificó la denegación no puede ser considerada fundada en Derecho porque desatendió las circunstancias fácticas del caso concreto: resolvió el litigio con remisión íntegra y expresa a la fundamentación de dos sentencias anteriores que analizaron un supuesto fáctico distinto referido a uniones de hecho que no constaban inscritas en registro alguno. Además, a partir de una premisa fáctica errónea, se apartó del criterio igualatorio establecido en la STC 77/2015, de 27 de abril dado que la unión de hecho que aspiraba a la bonificación fiscal*

*(aunque no estaba inscrita en el registro autonómico) presentó un título oficial público municipal acreditativo de reunir los requisitos materiales exigidos por la Ley autonómica 11/2001"*<sup>7</sup>

En resumen, a juicio del TC las decisiones cuestionadas hicieron una interpretación literal de la exigencia legal de inscripción en el Registro autonómico que desatendió su finalidad material, concretada en permitir expresar la voluntad de quienes integran la unión de hecho y garantizar la seguridad jurídica constatando que no se trata de una unión de conveniencia. A mayor abundamiento se desatendió el criterio material igualatorio establecido en la anteriormente citada STC 77/2015, destinado a garantizar la igualdad de trato tributaria (en aquel caso para quienes integran una familia numerosa)<sup>8</sup>. Resuelve así el intérprete supremo de nuestra Constitución que se trataron como desiguales situaciones de hecho material y jurídicamente iguales, ya que la inscripción en el registro municipal otorga las mismas garantías de voluntariedad de la decisión y seguridad jurídica, que son los objetivos que justifican la exigencia de inscripción en el registro autonómico.

Se estiman así vulnerados los derechos a la igualdad en la aplicación judicial de la ley y a la tutela judicial efectiva de la recurrente, dado que el conjunto de decisiones administrativas y judiciales adoptadas (cuya nulidad declara el Tribunal de Garantías) no tomaron en consideración su situación de convivencia estable acreditada. Tal y como se ha expuesto la denegación resultó fundada, exclusivamente, en no hallarse inscrita en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid. En el caso específico del derecho a la tutela judicial efectiva, subraya además el TC el hecho de que no se tomasen en consideración las circunstancias concretas del caso planteado, otorgándose por el contrario una respuesta genérica y estereotipada con remisión íntegra a anteriores soluciones jurisprudenciales que analizaban un supuesto diferente y cuestionándose asimismo de manera injustificada, a partir de un error de hecho, la aplicación al caso de los criterios de solución establecidos en la STC 77/2015 los cuales, además, justificaron en este caso la solución estimatoria del recurso judicial en la instancia previa.

<sup>7</sup> Acerca del alcance del presente pronunciamiento véase, con carácter general, PÉREZ.FADÓN MARTÍNEZ, J. J., "Sentencia del TC: Requisitos de parejas de hecho a efectos del ISD. Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Segunda, de 21 de marzo de 2022 (recurso 2524/2020)", Carta Tributaria Opinión, núm. 85, 2022 (consultado en [www.laleydigital.com](http://www.laleydigital.com)).

<sup>8</sup> Como seguramente se recordará dicho pronunciamiento del TC otorgó en su día prevalencia a la situación de hecho material sobre la formal de la posesión de un título u otro instrumento acreditativo.

Finalmente el TC concluye que, con la decisión del órgano judicial de casación autonómica, se provocó la exclusión de la recurrente del ámbito de aplicación de un beneficio fiscal legalmente previsto para las uniones de hecho, estableciéndose de forma irrazonable una diferencia de trato que, no sólo carecía de justificación objetiva suficiente, sino que, además, provocó una consecuencia que resulta excesivamente gravosa.

En base a ello, el TC estima el recurso de amparo interpuesto reconociendo vulnerado el derecho de la recurrente a la igualdad en la aplicación de la ley en conexión con el derecho a la tutela judicial efectiva, procediendo a restablecer los derechos reclamados (y, en particular, el derecho a aplicar la reducción de la base imponible del ISD en la adquisición de la mitad de la vivienda por donación de la entonces pareja de hecho de la reclamante) y declarando la nulidad de la Sentencia y del Auto impugnados y dictados por la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ. de Madrid en recurso de casación (Sentencia del TSJ. de Madrid de 26 de noviembre de 2019, dictada por la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal<sup>9</sup>) así como, a su vez, la firmeza de la Sentencia de la propia Sala, inicialmente impugnada en casación.

Ciertamente se ha de reconocer que, en el presente caso debatido, la inscripción efectuada en el Registro municipal otorgaba las mismas garantías respecto a los objetivos que justificaban la exigencia de inscripción en el registro autonómico. Y la adopción de una interpretación sistemática de la norma autonómica (junto a su aplicación a las circunstancias concretas del caso) permitía concluir que el propio legislador autonómico no desconocía la posibilidad de que se hubieran realizado inscripciones de uniones de hecho en otros Registros públicos. De hecho, la Disposición Adicional Única de la Ley 11/2001 aludía a la existencia de relaciones de cooperación con otras Administraciones Públicas que contasen con Registros de

uniones de hecho o similar al objeto de evitar supuestos de doble inscripción.

Hace bien el TC en advertir al respecto que no se trata de cuestionar ni privar de legitimidad a la exigencia de inscripción registral, al margen de que en supuestos como el planteado pueda llegar a producirse un posible solapamiento de inscripciones provocado por la ausencia de una regulación estatal uniforme. Lo que no resulta admisible es que la ausencia de un reconocimiento mutuo de inscripciones pueda llegar a provocar una discriminación por razón del lugar donde se haya realizado la inscripción, aunque los requisitos materiales exigidos sean idénticos.

En todo caso, a tenor de lo manifestado por el Tribunal en la presente Sentencia los tribunales de justicia deberán realizar una interpretación integradora de la normativa tributaria (tanto estatal como autonómica) en concordancia con el contenido de la Constitución y yendo más allá de la mera literalidad de aquella al objeto de reconocer la eficacia de la inscripción en otros registros oficiales cuando se halle condicionada al cumplimiento de los mismos requisitos materiales que permiten su inscripción en el registro autonómico. De ello se desprende, en consecuencia, que las parejas de hecho podrán acceder a los beneficios fiscales reservados para los convivientes aunque no estén inscritas en el correspondiente Registro autonómico. De cualquier manera el TS no terminaba de clarificar si, de cara a acreditar la existencia de una pareja de hecho a efectos de aplicar las normas tributarias y otras normas de Derecho Público, resultan admisibles otras formas de probar dicha situación personal de convivencia.

En este sentido, si bien respecto de un asunto relativo a la percepción de pensiones públicas en el ámbito de las uniones de hecho, y al hilo de la posibilidad de poder probar estas situaciones de uniones de hecho mediante cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho distinto a la inscripción registral, la Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo del TS de 24 de marzo de 2022 se ha encargado de precisar que la prueba de la existencia de una pareja de hecho, a efectos de serle reconocida el derecho a la pensión de viudedad, únicamente puede acreditarse mediante la inscripción en un registro específico autonómico o municipal del lugar de residencia o bien mediante un documento público, siendo necesario en todo caso que dichos medios de prueba sean anteriores, por lo menos en dos años, a la fecha de fallecimiento del causante. Se exige así como prueba necesaria para acreditar la situación de vivir en común como unión o pareja de hecho la inscripción

<sup>9</sup> Este último pronunciamiento, en virtud del cual se revocó el dictado en única instancia por la Sección Novena de la misma Sala, que había estimado a su vez el recurso contencioso-administrativo entablado por la representación procesal de la demandante (Sentencia de 24 de mayo de 2018) había subrayado al respecto la imposibilidad de reducir la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones haciendo valer la sola y exclusiva inscripción de la unión de hecho en un Registro municipal, aplicando al caso de autos lo ya manifestado en sus Sentencias de 27 de junio de 2019 atendiendo a razones de seguridad jurídica y de uniformidad en la aplicación e interpretación de las normas. Adviértase por tanto que inicialmente se había estimado la impugnación judicial de la decisión administrativa al apreciarse que, efectivamente existía una unión de hecho por cumplirse los requisitos materiales del art. 1 de la Ley autonómica 11/2001, no siendo además dicha resultancia fáctica discutida por el TEAR.

en cualquier Registro público de esta clase de parejas, excluyéndose en cambio la posibilidad de acreditar la situación de existencia de pareja de hecho (a efectos del derecho a la percepción de una pensión de viudedad) por otros medios como pueda ser, por ejemplo, un certificado de empadronamiento o, en definitiva, la prueba de la existencia de una convivencia estable y notoria con carácter inmediato al fallecimiento del causante.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Y ello a pesar de lo dispuesto por el art. 38.4 del Real Decreto Legislativo 670/1987, de 30 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de Ley de Clases Pasivas del Estado, de conformidad con el cual podrá acreditarse la existencia de una pareja de hecho "(...) mediante certificación de la inscripción en alguno de los registros específicos existentes en las Comunidades Autónomas o Ayuntamientos del lugar de residencia o mediante documentos públicos en el que conste la constitución de dicha pareja (...) A efectos de lo establecido en este apartado, se considerará pareja de hecho la constituida, con análoga relación de afectividad a la conyugal, por quienes, no hallándose impedidos para contraer matrimonio, no tengan vínculo matrimonial con otra persona y acrediten, mediante el correspondiente certificado de empadronamiento, una convivencia estable y notoria con carácter inmediato al fallecimiento del causante y con una duración ininterrumpida no inferior a cinco años". Procede así el Alto Tribunal a matizar lo previamente declarado en su anterior Sentencia de 10 de marzo de 2021, relativa a un concreto supuesto en el que se debatía el reconocimiento del derecho a la percepción de una pensión pública de viudedad, y en la que el TS reconoció que, a pesar de no hallarse los miembros de una unión de hecho inscritos en ningún Registro de esta clase de uniones, existía derecho a la percepción de pensión de viudedad por parte del miembro superviviente de la pareja en caso de fallecimiento del otro miembro si aquél no tuviese ingreso propio alguno y constase su empadronamiento con su pareja. Tras lo manifestado por el TS en su Sentencia de 24 de marzo de 2022 únicamente los inscritos en los Registros públicos de uniones de hecho tendrán derecho a las pensiones de viudedad en caso de fallecimiento de un miembro de una unión de esta clase. Véase a este respecto PÉREZ.FADÓN MARTÍNEZ, J. J., "Coda al análisis del tratamiento de las parejas de hecho según el Tribunal Constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 24 de marzo de 2022 (recurso 3981/2020)", Carta Tributaria Opinión, núm. 86, 2022 (consultado en [www.laleydigital.com](http://www.laleydigital.com)).



TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TRIBUNAL SUPREMO .....	18
Exceso de adjudicación motivado por la necesaria adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio .....	18
Sentencia de 12 de julio de 2022 .....	18
IIVTNU: alcande de la declaración de inconstitucionalidad. ....	24
Sentencia de 3 de junio de 2022. ....	24

# EXCESO DE ADJUDICACIÓN MOTIVADO POR LA NECESARIA ADJUDICACIÓN A UNO DE LOS CÓNYUGES DE LA VIVIENDA HABITUAL DEL MATRIMONIO

Sentencia de 12 de julio de 2022

Es aplicable a los excesos de adjudicación en casos de división de la cosa común el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado en Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre -TRLITPyAJD-, así como su reglamento, Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Tal aplicabilidad descarta la caracterización del exceso de adjudicación como donación, así como su gravamen en tal concepto, al faltar, entre otros requisitos, el animus donandi. Los excesos de adjudicación están específicamente regulados, con carácter general, esto es, al margen de que provengan de una disolución matrimonial o de otras causas de división de la cosa común, en el artículo 7.2.B) del TRLITPyAJD, excluyéndolos por tanto del ámbito objetivo del ISD. Acotada la modalidad tributaria aplicable, el art. 32 del Reglamento del impuesto considera un caso de no sujeción -aunque podría ser controvertible que su naturaleza de exención, dada la fórmula empleada en el enunciado reglamentario, como este Tribunal Supremo ha señalado, en alguna ocasión, afirmando que se trata de una exención- el de los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, como aquí sucede. Se descarta el carácter de donación del citado exceso de adjudicación, dada la falta de animus donandi y la ausencia de un acto unilateral de voluntad de donar, que no puede estar presente en un convenio que, por su propia esencia, es bilateral y convenido

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

Se impugna aquí la sentencia de 26 de febrero de 2020, dictada la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en el recurso nº 325/2017, con fallo desestimatorio del deducido por la Generalidad de Cataluña contra la resolución de 22 de julio de 2016, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), que a su vez había estimado estimó la reclamación interpuesta por la contribuyente Sra. Erica contra la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por importe 3.146,36 euros.

El objeto de este recurso de casación, desde el punto de vista del interés casacional para formar jurisprudencia, consiste en determinar si, en el marco de la extinción de un condominio provocado por la disolución del matrimonio, el exceso de adjudicación de la vivienda habitual a uno de los cónyuges, no compensado económicamente, se encuentra sujeto al

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -artículo 3.1.b) LISD- o, en cambio, comporta la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y si, en su caso, resulta de aplicación el supuesto de no sujeción especial previsto en el artículo 32.3 RITPAJD.

El propio auto de admisión razona del siguiente modo y expone las normas y jurisprudencia que considera aplicables, en estos términos:

*"[...] SEGUNDO.- A tenor de las alegaciones introducidas en el escrito de preparación del recurso y de la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida, la cuestión jurídica que se ha de someter a enjuiciamiento se circunscribe a determinar el hecho imponible que se realiza mediante la adquisición de un exceso de adjudicación sin contraprestación económica con ocasión de la extinción de un condominio en la disolución de un matrimonio y, en particular, si existe una transmisión que puede quedar englobada en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, aunque incluida en uno de los supuestos de no sujeción previstos en el RITPAJD, o si se produce una donación que ha de tributar en virtud de lo dispuesto en el artículo 3.1.b) LISD.*

*TERCERO.- A fin de centrar las cuestiones planteadas y necesitadas de esclarecimiento conviene partir de la secuencia de hechos que interesan al caso y que se deducen de lo recogido en la sentencia recurrida y en la resolución económico-administrativa que fue confirmada en esta:*

*En fecha 13 de mayo de 2011 se presentó ante la Oficina Liquidadora sentencia de divorcio, de fecha 30 de mayo de 2011, en la que constaba que el domicilio que fue conyugal se adjudicaba a doña Erica -de acuerdo con el pacto cuarto del convenio-. Constaba asimismo que ambos cónyuges eran propietarios del 50% de la citada vivienda, sita en Sabadell, y valorada en 146.500,00 €, y de una plaza de aparcamiento, valorada en 3.625,00 €. No hay controversia en que, con esta adjudicación, la ex esposa obtenía un exceso de adjudicación de 40.000 euros, diferencia entre el valor líquido de la vivienda y plaza de garaje adjudicadas y el valor de los bienes adjudicados a su ex cónyuge (la mitad indivisa de una vivienda sita en Alp, valorada en 106.500 euros y de una plaza de aparcamiento valorada en 3.625 euros).*

*Tampoco la hay respecto de que este exceso no fue compensado al ex esposo mediante el pago de cantidad equivalente. La obligada presentó autoliquidación de ITP y AJD con base imponible de 0.00 euros, al consignar como no sujeta esta operación.*

*A la vista de la documentación presentada, el órgano gestor, en fecha 22 de noviembre de 2013, notificó a la Sra. Erica una propuesta de liquidación, en concepto de donaciones, en la que figuraba como base imponible la cantidad de 40.000 euros. Tras la desestimación de las alegaciones presentadas en tiempo y forma se dictó liquidación confirmando esa propuesta.*

*Interpuesta reclamación económico-administrativa frente a tal acto, la misma fue estimada por resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 22 de julio de 2016 con fundamento en que, aunque se ha producido una donación a favor de la reclamante en la que la ausencia de contraprestación ha sido determinada por la voluntad de la partes, el artículo 32.3 RITPAJD considera no sujeto a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas el exceso de adjudicación declarado como consecuencia de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.*

*Frente a esta resolución, la administración autonómica interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.*

*CUARTO.- La sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 26 de febrero de 2020, confirma la resolución económico administrativa antedicha, que a su vez había revocado la liquidación por Impuesto sobre Donaciones inicialmente impugnada, con base en que, aunque del convenio regulador pudiera deducirse que se produjo un exceso de adjudicación a favor de la esposa, el mismo no puede considerarse una donación en los términos recogidos en el artículo 615 del Código Civil, pues no existe ánimo de liberalidad por el demandante en cuanto la ausencia de contraprestación ha sido determinada por la voluntad de las partes intervinientes que deciden de mutuo acuerdo adjudicar la vivienda habitual a favor de uno de los cónyuges que termina asumiendo la carga hipotecaria pendiente. Concluye que, aun siendo el régimen económico del matrimonio el de separación de bienes, le es de aplicación a este caso el supuesto contemplado en el artículo 32.3 RITPAJD.*

*QUINTO.- Con carácter previo a determinar las cuestiones en que concurre el necesario interés casacional objetivo para que se admita el presente recurso de casación ha de exponerse el marco legal y jurisprudencial que hubo de ser tomado en consideración en esta litis.*

*El artículo 3.1.b) LISD, que regula el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, dispone que constituye tal concepto tributario:*

*"b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título, "intervivos".*

Por su parte, la Ley del ITPAJD, que la sentencia de instancia considera de aplicación, prevé en su artículo 7.1 que son transmisiones 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". En particular, según lo preceptuado en el artículo 7.2.B) son transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto "(l)os excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento".

*Por último, el artículo 32 RITPAJD, que regula una serie de supuestos especiales de no sujeción, contiene, en su apartado 3, la siguiente previsión:*

*"Tampoco 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."*

*En cuanto a las sentencias dictadas por esta Sala del Tribunal Supremo, es menester precisar que la de fecha 30 de abril de 2010, RCA 21/2008, (en la que se apoya la sentencia recurrida, y que efectivamente reconoce que el precepto reglamentario antes transcrito concede una exención adicional en la modalidad de transmisión patrimonial, para las adjudicaciones de bienes efecto de la disolución del matrimonio, sin restricción a la sociedad conyugal de gananciales, consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, tal y como advierte la administración recurrente, no analiza un supuesto análogo. En aquel caso hubo un exceso de adjudicación, pero a cambio de una compensación económica (adjudicación de la vivienda a la ex esposa con pago en metálico al ex marido y asunción de la hipoteca restante). En cambio, en este caso no hay controversia en que no se produjo compensación económica alguna.*

*Asimismo, tampoco la sentencia invocada por el recurrente, de 27 de mayo de 2010, recurso de casación para la unificación de doctrina 365/2005, (ECLI:ES:TS:2010:3457) sienta una tesis sobre la cuestión jurídica que se plantea en el presente recurso. Lo cierto es que no se pronuncia sobre el tema porque entiende que no se dan los requisitos del recurso de casación para la unificación de doctrina, de modo que, aunque produce como efecto la confirmación de la sentencia recurrida, no asume la tesis acogida por ella.*

*Por último, se han dictados diversos pronunciamientos sobre la tributación de los excesos de adjudicación derivados de la disolución de condominios. Es el caso de las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2019, rec. cas. 4322/2017, (ECLI:ES:TS:2019:2297), y de 30 de octubre de 2019, rec. cas. 6512/2017, (ECLI:ES:TS:2019:3480), en las cuales se ha abordado la interpretación de los arts. 7.2.B) TRITPAJD, 23 y 61.2 RITPAJD, en relación con el 1062 CC, habiéndose sentado, como doctrina general, que la extinción de un condominio en el que se adjudica un bien indivisible a uno de los condóminos, que ya era titular dominical de una cuota de dicho bien, a cambio de su equivalente en dinero, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino a la modalidad de actos jurídicos documentados. Por el contrario, los excesos derivados de la disolución de una comunidad de propietarios sí quedan sujetos al impuesto, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en los supuestos que puedan evitarse o, al menos, minorarse, con una adjudicación distinta, respetando los principios de equivalencia en la división de la cosa común y de proporcionalidad entre la adjudicación efectuada y el interés o cuota de cada comunero ( STS de 16 de septiembre de 2020, recurso de casación nº 3245/2018). Sin embargo, como se ha dicho, en el caso que nos ocupa no hay adjudicación del bien a cambio de una compensación dineraria.*

*SEXTO.- Expuesto lo anterior ha de concluirse que el supuesto del que deriva el presente recurso plantea un interrogante sobre el que no se ha pronunciado aún este Tribunal Supremo, siendo necesario que se establezca una doctrina unívoca para los casos en que los excesos de adjudicación por mor de la disolución de un matrimonio, puestos de manifiesto con la adjudicación de la vivienda habitual a uno de los cónyuges, no hayan implicado una compensación económica simultánea. Concorre en puridad la presunción establecida en el artículo 88.3.a) LJCA pues no existen pronunciamientos que resuelvan supuestos análogos al presente en los términos en que ha sido planteado el debate. Además, las cuestiones introducidas por la recurrente presentan la nota definitoria del artículo 88.2.c) LJCA, pues están vinculadas a una doctrina que es susceptible de ser extrapolada a un gran número de situaciones, siendo evidente su proyección general".*

La sentencia de instancia, que rechaza la demanda de la propia Administración autonómica frente al acuerdo del TEAR de Cataluña, en el ejercicio de sus facultades revisoras retenidas en materia de tributos cedidos, fundamenta la desestimación del recurso planteado por la administración autonómica, se fundamenta en estas razones jurídicas, que conviene transcribir:

*"[...] El objeto del presente recurso se centra en determinar cómo ha de tributar la adjudicación que de la mitad indivisa de la vivienda habitual perteneciente a los cónyuges como consecuencia del convenio regulador de divorcio habido entre ambos.*

*El convenio regulador, aun cuando pudiera constituir un exceso de adjudicación a favor de la Sra. Erica, no puede considerarse una donación a los efectos del art. 615 del Código Civil pues no existe el ánimo de liberalidad por parte del donante dado que la ausencia de contraprestación ha sido determinada por la voluntad de las partes intervinientes que, en*

el marco de las negociaciones de un convenio, deciden de mutuo acuerdo la adjudicación de la vivienda habitual a favor de uno de los cónyuges que a su vez asume la carga hipotecaria pendiente.

Asimismo, ha de tenerse en cuenta que el régimen económico matrimonial de la pareja era el de separación de bienes, por lo que y con arreglo a la STS de fecha 30/4/2010, las exenciones o beneficios fiscales que establece el art. 45.1.B) \* 3 de la LITPAJD no son aplicables al mismo por no ser una sociedad conyugal (como en el caso de la sociedad de gananciales) lo que se disuelve.

*\*(3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales).*

Ello no afecta a la exención especial prevista en el art. 32.3 del Reglamento del ITPAJD aprobado por el RD 828/95 de 29 de mayo al señalar que "tampoco 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".

Sección 3.ª Supuestos de no sujeción (...).

"[...] Artículo 32. Supuestos especiales.

1. La recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa no dará lugar a practicar liquidación por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas", sin que a estos efectos se precise la existencia de una resolución, judicial o administrativa, que así lo declare.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se aplicará igualmente a las transmisiones que se produzcan con motivo de la reversión del dominio al expropiado a consecuencia del incumplimiento de los fines justificativos de la expropiación.

3. Tampoco 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".

Dicho precepto no hace referencia a ninguna extinción de sociedad conyugal sino a la disolución del matrimonio en general, por lo que debe entenderse aplicable también a los supuestos de matrimonio en régimen de separación de bienes.

Con arreglo a dicha normativa y dado que el convenio regulador de divorcio que obra en el expediente administrativo se desprende que por mutuo acuerdo se adjudica a la Sra. Erica la mitad indivisa de la vivienda habitual perteneciente al matrimonio, no procede en relación a dicho bien liquidación alguna ni por el ITP ni por el de Donaciones. Es por ello que se justifica la desestimación del recurso [...]."

SEGUNDO.- Consideraciones jurídicas de la Sala.

El escrito de interposición de la Generalidad parte de un planteamiento equivocado, expresado con el máximo respeto, pues la liquidación que sostiene como acorde a derecho lo es del Impuesto sobre Donaciones, considerando que esa diferencia de valor o exceso de adjudicación entraña una donación o acto de liberalidad, gratuito o lucrativo, en favor del cónyuge favorecido, al no haber sido compensada económicamente. Sin embargo, al margen de que no es posible verificar aquí la existencia, que es esencial a la donación, de un animus donandi en el ex esposo, resulta ser que, desde la perspectiva fiscal, los excesos de adjudicación están específicamente regulados, con carácter general, esto es, al margen de que provengan de una disolución matrimonial o de otras causas de división, en el artículo 7.2.B) del TRLITPyAJD, excluyéndolo por tanto del ámbito del ISD, todo ello al margen de la consideración de que las donaciones sobre inmuebles han de constar, *ad solemnitatem*, en escritura pública (aspecto éste que no es traído al debate), pese a que condicionaría, evidentemente, la naturaleza del negocio jurídico celebrado y, por consecuencia, su tratamiento fiscal (vid. art. 633 del Código Civil y jurisprudencia de la Sala Primera de este Tribunal Supremo).

Siendo, pues, aplicable al caso el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre -TRLITPyAJD-, así como su reglamento, aprobado mediante Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el art. 32 de éste considera un caso de no sujeción -aunque el TS ha señalado, en alguna ocasión, que se trata de una exención lo que cabe negar- 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.

La lectura del mencionado artículo 32 RITPAJD, que regula una serie de supuestos especiales de no sujeción en el

impuesto sobre transmisiones patrimoniales, denota la claridad de su regulación, toda vez que contiene, en su apartado 3, la siguiente previsión:

*"...Tampoco 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".*

Del citado precepto cabe inferir las circunstancias que rodean la no sujeción:

a) Ha de tratarse de un exceso de adjudicación, esto es, de una diferencia de valor no compensada específicamente, en el ámbito de la disolución del matrimonio.

b) A tal efecto, resulta indiferente el concreto régimen económico matrimonial vigente, sin excluirse, pues, el de separación de bienes, siempre que algunos de los bienes, o todos, fueran disfrutados en condominio. Prueba de esa aplicación a cualesquiera de los distintos regímenes es que tales excesos de adjudicaciones, si derivan del cambio de régimen económico, también quedan favorecidos por el caso de no sujeción, según el citado art. 32.3 RITP.

c) El exceso de adjudicación ha de ser consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, lo que aquí sucede de forma incontrovertible.

Se trata, parece evidente, con tal prevención reglamentaria, de una norma para favorecer la adjudicación -no la venta u otra transmisión a terceros- a uno de los cónyuges, de la vivienda familiar, que es objeto de permanente protección del ordenamiento jurídico, incluso con abundantes disposiciones fiscales.

En consecuencia, ni estamos en presencia de una donación -en cuya calificación, padeció error jurídico la resolución del TEAR de Cataluña, aunque condujese, por otros motivos, a la estimación de la reclamación de la Sra. Erica-, como acto unilateral y lucrativo, ni en sentido civil ni tributario -que necesariamente ha de inspirarse en la noción dogmática de donación, como acto de transmisión lucrativa-, ni de estarlo sería válido, por no haberse instrumentado en escritura pública, lo que en modo alguno consta, esto es, al adolecer, si se tratase de una donación, de una causa de nulidad de pleno derecho, en el caso, aceptado a efectos polémicos, de que un exceso de adjudicación pudiera ser equiparado a una donación, requerido de una forma ad solemnitatem en caso de que recaiga sobre inmuebles.

Por lo demás, la tesis que ampara la liquidación autonómica por el concepto de ISD examina el exceso de adjudicación, o la ganancia o incremento patrimonial de que se beneficia el cónyuge al que se atribuye o asigna mayor valor, desde la perspectiva de la división y adjudicación de bienes concretos y singulares, no de un conjunto patrimonial, concordado por negocio bilateral de ambos cónyuges, que es la hipótesis habitual en la disolución y reparto derivado de la disolución matrimonial. Aunque en este supuesto no concurre tal inconveniente, la tesis nos lleva al riesgo de considerar que el cónyuge perjudicado en la valoración global de su cuota repartida pero que resultase, en cambio, beneficiado en cuanto al valor asignado respecto de un bien inmueble singular y concreto, sería donatario de dicho bien, debiendo tributar por la manifestación ficticia de riqueza aflorada en una plusvalía o aumento de valor que quedaría contradicha en relación con la adjudicación patrimonial examinada de un modo conjunto y global.

TERCERO.- Jurisprudencia que se establece.

Consecuencia directamente derivada de lo expuesto es que, en el supuesto de hecho examinado, no es susceptible de gravamen el exceso de adjudicación a la esposa, en el seno de la disolución matrimonial y consiguiente disolución del patrimonio común -al margen de cuál sea el régimen económico por el que se rigiera, de la vivienda habitual del matrimonio. Por ende, a la pregunta sobre que nos interroga el auto de admisión, consistente en:

"[...] Determinar si, en el marco de la extinción de un condominio, provocado por la disolución del matrimonio, el exceso de adjudicación de la vivienda habitual a uno de los cónyuges, no compensado económicamente, se sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -ex artículo 3.1.b) LISD- o, por el contrario, comporta la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y, en concreto, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o de Actos Jurídicos Documentados y si, en su caso, resulta de aplicación el supuesto de no sujeción especial previsto en el artículo 32.3 RITPAJD [...]"

hemos de responder del siguiente modo:

1) Es aplicable a los excesos de adjudicación en casos de división de la cosa común el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado en Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre -TRLITPyAJD-, así como su reglamento, Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Tal aplicabilidad descarta la caracterización del exceso de adjudicación como donación, así como su gravamen en tal concepto, al faltar, entre otros requisitos, el animus donandi.

2) Los excesos de adjudicación están específicamente regulados, con carácter general, esto es, al margen de que provengan de una disolución matrimonial o de otras causas de división de la cosa común, en el artículo 7.2.B) del TRLITPyAJD, excluyéndolos por tanto del ámbito objetivo del ISD.

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

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

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) No ha lugar al recurso de casación formalizado por la GENERALIDAD DE CATALUÑA contra la sentencia nº 810/2020, de 26 de febrero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 325/2017.
- 3º) No hacer imposición de las costas del presente recurso de casación.

## IIVTNU: ALCANDE DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD.

Sentencia de 3 de junio de 2022.

El obligado tributario puede demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU, no procediendo, en tales casos, la liquidación del impuesto. Corresponde probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido al obligado tributario.

La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios [...].

Ello es así por cuanto estas liquidaciones firmes:

- (I) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) [...] no es un derecho fundamental de esa naturaleza;
- (II) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido;
- (III) no han provocado que el solicitante adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y
- (IV) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical [...]."

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 2491/2017, de 11 de diciembre -rectificada por auto de 22 de mayo de 2018- dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que estimó el recurso de apelación núm. 2031/2015 formulado por la Sociedad Azucarera Larios, S.A., y dejó sin efecto la sentencia núm. 385/2015, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 424/2014, interpuesto contra el decreto del Alcalde Presidente del Ayuntamiento de Vélez-Málaga, de 3 de febrero de 2014, denegatorio de la apertura de expediente de devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones tributarias abonadas por la mercantil Sociedad Azucareras Larios, y en su lugar, anulando esta resolución así como las liquidaciones giradas, ordena la devolución de la cantidad total ingresada por el conjunto de liquidaciones, que asciende a 479.158,98 euros.

SEGUNDO.- Los hechos relevantes para la resolución del presente recurso de casación son los siguientes.

a) La entidad mercantil Sociedad Azucarera Larios S.A. presentó el 10 de enero de 2014 solicitud de devolución de ingresos indebidos por los pagos realizados por diversas liquidaciones giradas a su cargo por el Ayuntamiento de Vélez- Málaga (Málaga) por el concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, giradas a lo largo del año 2010, por considerar que el método de cálculo de la base imponible no era correcto. Las diversas liquidaciones respecto a las que solicitó la devolución de ingresos indebidos, se corresponden con los hechos imposables devengados como consecuencia de las transmisiones por venta de bienes inmuebles de naturaleza urbana en diversas promociones inmobiliarias desarrolladas en el municipio de Vélez-Málaga (Residencial Salsa Playa, Parque del Este III fase, Parque del Este, IV fase, Los Llanos de Baviera Golf, 2º Fase, venta de parcelas en el SUPT Cortijo Giner). Según resulta de la solicitud de devolución de ingresos indebidos, las escrituras de compraventa de los diversos inmuebles transmitidos se formalizaron a lo largo del año 2010, y

una vez giradas por el Ayuntamiento de Vélez-Málaga las correspondientes liquidaciones por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, se efectuó el pago de las mismas en fechas diversas del año 2010 y 2011, por un importe total de 497.158,98 euros.

b) Tras adquirir firmeza las referidas liquidaciones, por no haber sido impugnadas, la entidad mercantil Sociedad Azucarera Larios S.A. presentó el día 10 de enero de 2014 la citada solicitud de devolución de ingresos indebidos, alegando que el método de cálculo de la base imponible reflejaba un valor superior al que estimaba procedente, y solicitó la devolución de la diferencia de cuota tributaria entre la ingresada y la que resultaría de aplicar la base imponible que en su escrito de devolución de ingresos indebidos pretendía, diferencia que en total, para el conjunto de las liquidaciones ascendía a 167.182,56 euros.

c) Por decreto del Alcalde Presidente del Ayuntamiento de Vélez-Málaga, de 3 de febrero de 2014, se denegó la apertura de expediente de devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones referidas "[...] por ser éstas correctas conforme al informe emitido".

d) Contra el citado decreto de 3 de febrero de 2014, denegatorio de la devolución de ingresos indebidos, se interpuso recurso contencioso-administrativo por la mercantil Sociedad Azucarera Larios S.A, que fue resuelto por la sentencia núm. 385/2015, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 424/2014. Interpuesto recurso de apelación, la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Andalucía, con sede en Málaga, dictó sentencia de 11 de diciembre de 2017, estimatoria del recurso de apelación 2031/2015, y tras dejar sin efecto la sentencia apelada, anuló la resolución que denegó la apertura de expediente de devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones referidas así como las propias liquidaciones tributarias giradas por el Ayuntamiento de Vélez-Málaga, en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), y ordenó el reembolso a la actora de las cantidades íntegras abonadas por las liquidaciones, que fijó inicialmente en 862,56 euros, y en el posterior auto de rectificación, de 22 de mayo de 2018, corrigió, siendo la cantidad cuya devolución ordena la 497.158,98 euros, correspondiente a la totalidad de la deuda tributaria ingresada por las liquidaciones por IIVTNU, debiendo incrementarse con los intereses de demora calculados desde la fecha de su abono hasta la de la devolución.

TERCERO.- La argumentación de la sentencia recurrida para sustentar el fallo estimatorio es que, tras la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, por la que se declara la inconstitucionalidad de los art. 107.1 y 107.2 a) del TRLHL en los términos en la misma precisados, constituye carga del Ayuntamiento acreditar la existencia de un incremento de valor en las transmisiones gravadas por IIVTNU, lo que considera que no se cumplió en relación a las liquidaciones objeto de la pretensión de devolución de ingresos indebidos. Afirma que de la STC 59/2017 "[...] se infiere [...] el hecho imponible del Impuesto sólo se producirá cuando la Administración acredite la existencia de incremento de valor, en caso contrario, como acontece en el supuesto de litis, no cabe liquidar conforme al referido art. 107".

Y también considera la Sala territorial que la STC 59/2017 "[...] tampoco se pronuncia expresamente sobre el alcance temporal de la Sentencia, limitándose a declarar inconstitucionales y nulos los preceptos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, objeto de la cuestión de inconstitucionalidad[...]".

La sentencia estima la apelación y el recurso contencioso-administrativo, anula el acto administrativo, decreto del Alcalde Presidente del Ayuntamiento de Vélez-Málaga, de 3 de febrero de 2014, que denegó la apertura de expediente de devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones firmes, y ordena la devolución de su importe total, 479.158,98 euros, así como de los intereses de demora desde la fecha de ingreso hasta la de devolución.

CUARTO.- Por auto de 13 de noviembre de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala Tercera acuerda la admisión del recurso de casación preparado por el Ayuntamiento de Vélez-Málaga con la siguiente cuestión de interés casacional:

"2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

*Determinar si en los casos en los que los órganos judiciales optaron por la interpretación de la legalidad ordinaria sin planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad de la normativa reguladora del tributo, resulta procedente atribuir a la Administración la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible o, por el contrario, le corresponde al sujeto pasivo, cuando alegue una minusvalía, aportar la prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión fue inferior al de la adquisición del bien.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en relación con los artículos 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 217 de la Ley 1/2000, de 6 de enero, de Enjuiciamiento Civil".

QUINTO.- Antes de resolver sobre la cuestión de interés casacional, hemos de abordar la pretensión de la parte recurrida de que el recurso de casación sea desestimado, con independencia y al margen de la doctrina que hubiera de fijarse sobre la cuestión de interés casacional, todo ello como consecuencia de la STC 182/2021, de 26 de octubre, pronunciamiento que supone un cambio de criterio respecto al expresado en anteriores sentencias del Tribunal Constitucional, como las STC 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre, ya que, a diferencia de estas últimas, declara la nulidad, por inconstitucionalidad, de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, sin los condicionamientos y límites que lo había hecho en aquellos anteriores pronunciamientos.

En los escritos presentados ante esta Sala tras la publicación de la STC 182/2021, la representación de la mercantil recurrida alega que "[...] al haberse declarado inconstitucional y nulo el método de cálculo del impuesto de Plusvalía, impuesto que constituye el objeto del presente recurso, habrá de desestimarse el recurso de casación formulado por el Ayuntamiento y confirmarse la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en Málaga que declaró la nulidad de las liquidaciones objeto del presente procedimiento [...]". Y añade que "[...] la inconstitucionalidad de los artículos arts. 107.1 y 107.2 a), declarada ahora por la STC nº 182/2021 ha sido alegada por [su] mandante en el presente procedimiento, en el que incluso solicitó en su recurso de apelación el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad del art. 107 TRLRHL por vulneración del art. 31.1 de la Constitución[...]".

Esta pretensión no puede ser acogida porque en la propia STC 182/2021, de 26 de octubre, se establece el alcance y efectos del fallo que ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. En efecto, en su FJ 6, la STC 182/2021 excluye que puedan ser revisadas, con fundamento en la misma, las liquidaciones tributarias firmes, como es el caso. Precisa el FJ 6, apartado b) que "[...] b) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha [...]".

Ocurre que en este litigio se han cuestionado liquidaciones firmes, que quedan excluidas de la posibilidad de revisión con base en la citada STC 182/2021. La pretensión que se dedujo en vía administrativa fue la de obtener, por el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, una rectificación de las liquidaciones, para la devolución parcial de la cuota tributaria. Y el pronunciamiento estimatorio de la sentencia recurrida anuló la denegación de apertura de expediente de devolución de ingresos indebidos y aquellas liquidaciones por aplicación de un criterio interpretativo maximalista sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017. Por tanto, el objeto de nuestro enjuiciamiento es, no solo resolver sobre la causa por la que se solicitó la apertura del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, sino también, atendido el objeto del litigio, y el alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 y las demás dictadas al respecto, en especial la STC 126/2019, de 31 de octubre, cuál es el tratamiento que deben recibir liquidaciones firmes y consentidas que, como se ha dicho, quedan excluidas del ámbito de aplicación de los efectos de la STC 182/2021.

La condición de liquidaciones firmes y consentidas es una premisa esencial para resolver sobre las pretensiones deducidas en el proceso, por más que la parte recurrente pretende orillar esta cuestión. Pero lo cierto es que no cabe duda alguna de que, en el caso de autos, estamos ante liquidaciones firmes y consentidas respecto a las que se solicitó la devolución de ingresos indebidos, por disconformidad en el método de cálculo de la base imponible, según ha quedado reflejado en los hechos relevantes para la decisión del litigio y resulta de la sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo y no es desvirtuado en la de apelación. Hay que recordar que las liquidaciones, giradas a lo largo del año 2010, no fueron impugnadas, pese a que fueron notificadas y oportunamente abonadas a lo largo del año 2010 y 2011, y la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada el 10 de enero de 2014, ya lo hemos dicho, no afecta a la condición de firmeza de las liquidaciones.

Dicho de otra forma, la solicitud de apertura de un expediente de devolución de ingresos indebidos de liquidaciones tributarias firmes, por un pretendido error en la fórmula de cálculo de la base imponible, no altera aquella condición de acto firme, de manera que una vez examinado el motivo por el que se solicitó la rectificación, y eventualmente rechazado, el carácter firme de las liquidaciones persiste y excluye la posibilidad de aducir ahora, como cuestión nueva, la revisión de

estas liquidaciones firmes como consecuencia de la STC 182/2021, dada la limitación de efectos que, precisamente para este caso, incorpora el pronunciamiento del Tribunal Constitucional.

SEXTO.- Sobre la cuestión de interés casacional, y en relación a las mismas partes hemos dictado nuestra sentencia núm. 698/2020, de 8 de junio (rec. cas. 2923/2018), en la que se hace una remisión íntegra a los razonamientos expresados en la sentencia de esta Sala núm. 1163/2018, de 9 de julio, que resuelve el recurso de casación núm. 6226/2017, y en el efectuamos una remisión total a lo que al respecto se señalaba en el fundamento de derecho quinto, en el que se argumenta que:

"[...] Corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT") [mandato que no conlleva una quiebra de los principios de reserva de ley tributaria o del principio de seguridad jurídica] y en el fundamento de derecho séptimo, en el que, reiteramos, se establece como contenido interpretativo el siguiente:

"1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE .

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017 , "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o, dicho de otro modo, porque "imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5)". Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017 , la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL [...]"

Dada la identidad de los hechos y acto administrativo recurrido, así como de la semejanza de los argumentos expuestos por las partes, seguiremos ahora el mismo criterio observado en esa ocasión y por las razones expuestas entonces, que vamos a reiterar ahora pues no advertimos motivos para resolver de otro modo. Procedemos así por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica. Por consiguiente la cuestión de interés casacional planteada debe quedar resuelta en los mismos términos ya expuestos.

SÉPTIMO.- Los criterios interpretativos establecidos deben conducir a la estimación del recurso de casación, por ser contraria la sentencia recurrida a la doctrina jurisprudencial establecida, y, por consiguiente, a casar y anular la sentencia de fecha 11 de diciembre de 2017, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso de apelación 2031/2015, por ser contraria a derecho. Situados en la posición de resolver sobre el fondo, debemos abordar la cuestión planteada en el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia núm. 385/2015, de 12 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 424/2014, contra la resolución que denegó la apertura de procedimiento de devolución de ingresos indebidos de liquidaciones firmes por IIVTNU. La cuestión del método de cálculo de la base imponible, que fue el único motivo por el que se solicitó la devolución de ingresos indebidos en vía administrativa, fue correctamente analizada y rechazada en la sentencia núm. 385/2015, de 12 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga.

Sobre esta cuestión en especial, y analizando también el alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad de las STC 59/2017, de 11 de mayo, y la STC 126/2019, de 31 de octubre, nos hemos pronunciado en nuestra sentencia STS 333/2020, de 6 de marzo (rec. cas. 5923/2018) que analiza la misma cuestión que se suscitó ante la Administración como fundamento de la devolución de ingresos indebidos, esto es, el método de cálculo de la base imponible del IIVTNU. Al respecto, conviene reiterar lo declarado por esta Sala en la sentencia de 30 de septiembre de 2019 (rec. cas. núm. 210/2018), en la que, con cita de la sentencia de 23 de abril de 2019, dictada en el recurso de casación 332/2018 (ES:TS:2019:1326), dijimos:

"2) Rechazada la denominada tesis maximalista, hay que señalar que en la demanda no se aporta ni un solo elemento de prueba sobre un eventual decremento de valor del terreno, y tan sólo se plantea por la parte actora la disconformidad con la fijación de la base imponible por el procedimiento establecido en el art. 107.1 y 107.2 a) del TRLH, cuestión que no fue resuelta por la sentencia de instancia. Se alega que no es ajustado a derecho el método de cálculo de la base imponible que, a su juicio, debería realizarse con unos parámetros distintos a los realizados por la Administración. Ante todo hay

que precisar que no se desvirtúa el valor catastral del terreno a la fecha del devengo, que fue aplicado para determinar la base imponible, y que está correctamente reflejado en las liquidaciones impugnadas, sin que la actora cuestione tal valor catastral. Sobre la base de estas premisas, no puede prosperar el único alegato de la demandante, que resume en que la base imponible del impuesto no debió realizarse sobre el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión gravada. Esta cuestión ha sido analizada reiteradamente en nuestra jurisprudencia, debiendo citarse en este punto lo expuesto en nuestra sentencia de 23 de abril de 2019, dictada en el recurso de casación 332/2018 (ES:TS:2019:1326), en la que analizando una cuestión análoga hemos razonado que:

"[...] no puede prosperar el único alegato de la demandante, que resume en que la base imponible del impuesto no debió realizarse sobre el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión gravada, insistiendo más adelante en que lo correcto, a su entender, sería determinar la base imponible por la diferencia entre el valor catastral y el valor en el momento de la adquisición, según las reglas del descuento racional, siendo el resultado de esta operación de sustracción el valor de partida sobre el que calcular el incremento de valor experimentado por el terreno. Lo que subyace en todo el escrito de demanda es la disconformidad con el procedimiento de cálculo establecido en el art. 107.1 y 107.2 a) del TRLH, por entender que conduce a fijar como base imponible un incremento de valor calculado para un periodo posterior a la fecha del devengo, ya que toma en consideración precisamente el valor de los terrenos que en tal momento tengan asignado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sobre los que se aplican determinados porcentajes por año en función del tiempo de puesta de manifiesto del incremento valor, determinado por el periodo de permanencia del inmueble en el patrimonio del sujeto pasivo. Sin embargo, ese es precisamente el método de cálculo establecido por el legislador, a tenor de los art. 107.1 y 107.2 a) TRLHL y no existe duda alguna, y la prueba pericial aportada por el actor no lo desvirtúa - antes bien lo afirma explícitamente - de que las operaciones aritméticas realizadas en la autoliquidación reflejan fielmente el mandato normativo que está determinado en el art. 107.1 y 107.2.a) del TRLHL, en relación con el art. 107.4 del mismo texto legal, y con remisión al porcentaje anual que, dentro de los límites del art. 107.4 del TRLHL, fije cada ayuntamiento. Se trata, por tanto, de un procedimiento que se ajusta al mandato legal, y que no puede ser sustituido por otro, tal y como pretende el recurrente, por resultar sujeto al principio de legalidad y reserva de ley establecido en los artículos 7 y 8 respectivamente, ambos de la Ley General Tributaria [...]. Sería preciso cuestionar primero la constitucionalidad del mandato legal, cuestionamiento que ni tan siquiera se propone por la parte recurrente.

La demandante plantea erróneamente la cuestión como el resultado de la incorrecta aplicación de fórmulas matemáticas de capitalización simple, frente a la del descuento racional que estima necesaria para fijar la base imponible, lo cual no constituye, en puridad, el núcleo del problema que plantea. En realidad, lo que propone la actora es una alteración del procedimiento de cálculo que desconoce directamente el mandato legal del art. 107.4 TRLHL. Lo que la actora llama "actualizar" el valor catastral, en realidad consiste en descontar al valor catastral vigente a la fecha del devengo el valor que resulte de aplicar a aquél la fórmula del descuento racional, utilizando como tipo de descuento los tipos porcentuales resultante de aplicar el porcentaje de incremento previsto legalmente para el número de años del periodo de devengo. La actora no ha aportado una prueba pericial técnica, o de otro tipo, que evidencie, en este caso, la inadecuación del método de cálculo derivado del mandato legal del art. 107 TRLHL al principio de capacidad económica del art. 31.1 de la CE, ni tampoco que la aplicación de la fórmula del descuento racional responda al mandato legal, lo cual por otra parte es evidente, ya que la expresión algebraica del mandato del art. 107.4 TRLHL es bien simple y se corresponde con el cálculo realizado en la liquidación originaria" (FD 4).

En el presente litigio, en el concreto supuesto que examinamos no existe duda alguna sobre la existencia de incremento de valor de los terrenos, pues la actora no ha intentado acreditar el decremento que invoca y, por otra parte, la Sala no tiene duda de que, en tal situación de real incremento de valor de los terrenos, la cuota tributaria resultante no supone afectación alguna del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo, al ser ajustada a Derecho la resolución del Ayuntamiento que desestimó la impugnación de la liquidación" (FD cuarto).

Estas consideraciones resultan de plena aplicación al caso que enjuiciamos, pues, como ya se ha reseñado anteriormente, en el caso litigioso se trata de unas transmisiones de inmuebles respecto a las que la sociedad recurrente no cuestionó que había existido un incremento de valor de los terrenos superior a la cuota determinada conforme al art 107.4 TRLHL. El alegato de la demandante se limitó a que, en su criterio -que es rechazado por la sentencia recurrida en apelación-, la forma de calcular la base imponible refleja un incremento de valor superior al que a su juicio ofrecería una fórmula de cálculo distinta, basada en aplicar la fórmula matemática del descuento racional. Resulta obvio, por tanto, que no se está en ningún caso ante un supuesto afectado por la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, complementada con la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 126/2019, que introduce determinadas matizaciones relevantes para casos que, como el que nos ocupa, cuestionan el método legal de cálculo de la base imponible.

En efecto, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la limitación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad

del art. 107 TRLHL es muy clara y no ampara una eventual revisión del acto firme de liquidación a que se refiere este litigio. Así resulta a la luz de la sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre, que, pese a declarar la inconstitucionalidad del citado precepto, no lo hace de forma absoluta e incondicionada, como tampoco lo hizo la STC 59/2017, sino que excluye extender la declaración de inconstitucionalidad en aquellos casos en que, como el que enjuiciamos aquí, la cuota tributaria devengada por el gravamen no supera el incremento de valor realmente obtenido por el contribuyente con la transmisión que determina el devengo del IIVTNU.

La referida STC 126/2019 declara que:

"[...] en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo ( art. 31.1 CE) (FJ cuarto).

5. [...] el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

a) El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria"" (FJ quinto).

Conviene añadir que incluso para el supuesto de la citada declaración de inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional introduce una precisión sobre el alcance concreto del fallo, al declarar que "[...] [p]or exigencia del principio de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme".

Pues bien, en el presente caso se trata de unas liquidaciones firmes, en la que ni tan siquiera se cuestiona la existencia de un incremento de valor de los terrenos objeto de transmisión, ni se afirma que el mismo resulte superior o sensiblemente próximo a la cuota tributaria devengada por la aplicación del art. 107.4 TRLHL. Por consiguiente, es obvio que no cabe la revisión de las liquidaciones firmes, puesto que la aplicación del dicho precepto y del sistema de cálculo de la base imponible que previene no arroja un resultado que incurra en el alcance confiscatorio y vulnerador del art. 31.1 CE, que se requiere para incurrir en el ámbito de la declaración de inconstitucionalidad de art. 107.4 TRLHL, en los términos de las STC 59/2017 y 126/2019, reiterando ahora que estas liquidaciones firmes no pueden quedar afectadas por la ulterior STC 182/2021. No cabe, por tanto, acceder a la revisión de las liquidaciones firmes.

Por otra parte, en ningún caso es ajustado a Derecho dar lugar a la declaración de devolución de ingresos indebidos sin seguir previamente alguno de los procedimientos de revisión del art. 216 LGT, como exige la remisión que al mismo hace el art. 221.3º LGT, que dispone:

"3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

La actora confunde el derecho a la devolución de ingresos indebidos con el derecho a instar que un ingreso previamente realizado sea declarado como indebido, cuando es así que este segundo derecho, tratándose de liquidaciones, exige que se ejercite dentro de los plazos preclusivos del recurso o de la reclamación establecidos por la Ley (en virtud del principio de seguridad jurídica del art. 9 de la CE), puesto que, en otro caso, resultaría que no existirían unos plazos preclusivos, o que serían superfluos o inútiles, con lo que aquellos contribuyentes o sujetos pasivos que presentaran en tiempo y forma sus recursos o reclamaciones estarían actuando con una diligencia gratuita e innecesaria, ya que, en vez del plazo establecido para recurrir, podrían utilizar los cuatro años del art. 66.d) de la LGT; plazo que procede respecto de ingresos que ya han sido declarados indebidos, o en casos especiales, como el de las autoliquidaciones, en los que no ha existido un

acto administrativo previo. La recurrente podía haber interesado la revisión de los actos liquidatorios litigiosos por causa de nulidad para, en su caso, previa declaración de nulidad, obtener la devolución, pero no instar directamente la acción de devolución, haciendo de peor condición a aquellos contribuyentes que cuestionaron las liquidaciones en tiempo y forma. No es correcta la vía procedimental que ha acogido la parte actora para pretender, por el motivo que suscitó de disconformidad con el método de cálculo de la base imponible, que se declarase el derecho a la devolución de unos pagos que considera indebidos, en tanto que ha obviado la firmeza de las liquidaciones tributarias.

Esta doctrina jurisprudencial, recogida en nuestra STS 333/2020, de 6 de marzo, ha tenido continuidad en las recaídas en otros recursos de casación en los hemos abordado con mayor amplitud y sistematización los distintos escenarios que pueden producirse ante liquidaciones firmes en el marco de las declaraciones de inconstitucionalidad efectuadas por la SSTC 59/2017 y 126/2019. Así, en nuestras SSTS 20 de enero de 2022 (rec. casación 1502/2020) y de 18 de mayo de 2020 (rec. casación 2596/2018) hemos declarado que: "[...] a) En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria [...]"

Y respecto a las liquidaciones firmes por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, hemos precisado en las mismas sentencias que "[...] b) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios [...]"

Ello es así por cuanto estas liquidaciones firmes:

(I) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) [...] no es un derecho fundamental de esa naturaleza;

(II) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido;

(III) no han provocado que el solicitante adquiriera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y

(IV) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical [...]"

Como síntesis de todo lo anterior, debe ser rechazada la causa por la que la sentencia recurrida acogió las pretensiones de la parte recurrente, y situados en la posición de resolver el recurso de apelación interpuesto por la Sociedad Azucarera Larios S.A., frente a la sentencia núm. 385/2015, de 12 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, hemos de desestimar el mismo, al ser su pronunciamiento desestimatorio conforme con la doctrina establecida en nuestra jurisprudencia sobre la causa por la que se solicitó la devolución de ingresos indebidos, así como sobre el alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en las STC 59/2017, de 11 de mayo, y la STC 126/2019, de 31 de octubre. Y dado que no resulta posible, a raíz de la declaración de inconstitucionalidad sobrevenida, declarada en la STC 182/2021 de 26 de octubre, la revisión de las liquidaciones firmes, como son las que nos ocupan, debe ser confirmada la sentencia núm. 385/2015, de 12 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, que con desestimación del recurso contencioso-administrativo confirmó el acto impugnado, decreto del Alcalde Presidente del Ayuntamiento de Vélez-Málaga, de 3 de febrero de 2014, denegatorio de la apertura de expediente de devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones tributarias firmes. En consecuencia, el recurso de apelación ha de ser desestimado y confirmada la sentencia recurrida.

OCTAVO.- No ha lugar a imponer las costas del recurso de casación a ninguna de las partes ( art. 93.4 LJCA), por lo que cada parte soportará las suyas y las comunes por mitad. Y en cuanto a las del recurso de apelación, pese a ser desestimado, no ha lugar a su imposición a la parte que ha vista rechazada sus pretensiones dada las serias dudas jurídicas que la cuestión litigiosa ha planteado, haciendo uso de la excepción prevista en el art. 139.2 de la LJCA.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento sexto:

1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 3411/2020, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Vélez-Málaga contra la sentencia núm. 2491/2017, de 11 diciembre -rectificada por auto de 22 de mayo de 2018-, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, estimatoria del recurso de apelación núm. 2031/2015 formulado por la Sociedad Azucarera Larios S.A. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la entidad mercantil Sociedad Azucarera Larios S.A frente a la sentencia núm. 385/2015, de 12 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 424/2014, interpuesto por la mercantil contra el decreto del Alcalde Presidente del Ayuntamiento de Vélez-Málaga, de 3 de febrero de 2014, denegatorio de la solicitud que presentó el día 10 de enero de 2014 la entidad mercantil Sociedad Azucareras Larios S.A, para la apertura de expediente de devolución de ingresos indebidos abonados por la misma, por determinadas liquidaciones tributarias firmes giradas a su cargo por el Ayuntamiento de Vélez-Málaga, en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre la costas del recurso de casación y de las causadas en la instancia, en los términos previstos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recuso e insértese en la colección legislativa.

**CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS ..... 33****IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 33**

- Transmisión de una vivienda, tras efectuar unas obras, a una persona física que lo destinará a su vivienda habitual ..... 33
- Delimitación del iva/itp en la entrega de derechos de aprovechamiento y terrenos..... 33
- Entidad mercantil, que se dedica a la actividad de promoción inmobiliaria, adquiere de otra mercantil, un conjunto de terrenos urbanos no consolidados en los que existen algunas viviendas en estado ruinoso que serán derribadas antes del inicio de las obras de urbanización necesarias ..... 34
- Sujeción y, en su caso, exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de la entrega de un local ..... 34
- Expropiación parcial a cambio de cesión temporal ..... 35
- Disolución de una sociedad adjudicándose, sus socios, la parte proporcional de la propiedad del solar, libre de edificaciones, calificado como edificable para uso industrial y destinado, actualmente, al alquiler de espacio para vallas publicitarias correspondiente a sus participaciones sociales ..... 35
- Condición de empresario o profesional, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de un fondo de capital-riesgo ..... 36
- Venta de una parcela, completamente urbanizada, por el consultante que figura dado de alta como empresario o profesional por ser propietario de varias parcelas urbanizables que forman parte de una Junta de Compensación ..... 36
- Transmisión de unos terrenos, tras el derribo de las edificaciones existentes en los mismos, por una sociedad a un tercero, interesado en urbanizarlos y construir en ellos ..... 36
- Compra, por una sociedad mercantil, de una parcela colindante a una sociedad que se dedica a la venta de terrenos urbanos edificables. 37
- Transmisión del vehículo y la licencia de auto-taxi a otra persona que continuará la misma actividad del consultante ..... 37
- Venta de una obra de arte (obra gráfica) de su colección por un particular a una Administración pública ..... 37
- Constitución de una sociedad limitada con aportación de dos viviendas que tiene arrendadas con fines turísticos, a través de una plataforma digital, para que sea la nueva sociedad la que se dedique al alquiler de las mismas ..... 38
- Cesión de un terreno edificable, por un ayuntamiento, a una entidad a través de una ampliación de capital ..... 38
- Venta de dos inmuebles, adquiridos en 1990, que estuvieron afectos a una actividad económica desde su adquisición hasta el cese de la misma, producido en 2015 ..... 39
- Expediente de dominio notarial para la inscripción de un inmueble..... 39
- Adquisición de una vivienda de segunda mano cuyo precio de compraventa va a ser superior al valor de referencia catastral..... 40
- Adquisición de unos inmuebles cuyo valor de adquisición es menor que su valor de referencia debido a las condiciones en que se encuentran ..... 40
- Elevación a público del contrato privado e inscripción de la compraventa en el Registro de la Propiedad ..... 40
- Adquisición de un inmueble, en la fase de liquidación de un concurso, pudiendo aprobar el juzgado su oferta en la subasta, siendo esta inferior al valor de referencia..... 41
- Operación de reestructuración empresarial ..... 41
- Aportación de una cantidad de dinero a una sociedad por su socio único que, posteriormente, será devuelta por aquella..... 42
- Sustitución de la persona del deudor original de un préstamo hipotecario por un nuevo deudor, en caso de transmisión del inmueble hipotecado..... 42
- Disolución total de una comunidad mediante la adjudicación exclusiva del bien al consultante, mediando compensación por parte de éste a los otros comuneros..... 43
- Sujeción de determinadas novaciones modificativas de las escrituras de constitución de hipoteca a la cuota variable de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados y, en caso afirmativo, cuál sería la forma de determinar la base imponible ..... 43
- Extinción del condominio de tres inmuebles el mismo día que se realiza la adjudicación de la herencia de la madre, de forma que uno de los hermanos se adjudique el 100 por cien de una de las viviendas y el garaje y el otro se adjudique el 100 por cien de la otra vivienda 44
- Escritura pública de la extinción del condominio ..... 44
- Escritura de división horizontal y adjudicación, simultáneamente, en el mismo documento ..... 45

**IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 45**

- Reconocimiento en acto de conciliación por el sucesor testamentario de los derechos del legitimario desheredado en el testamento ..... 45
- Donación de empresa familiar dedicada al arrendamiento de locales. La entidad no tiene ningún empleado y el cargo de administrador no es retribuido ..... 45
- Reducción por adquisición mortis causa..... 46
- Tributación de la herencia por un residente fiscal en España cuando el causante es residente fiscal en Francia. .... 46
- Calificación de las cantidades percibidas a través de un trust..... 48

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

#### TRANSMISIÓN DE UNA VIVIENDA, TRAS EFECTUAR UNAS OBRAS, A UNA PERSONA FÍSICA QUE LO DESTINARÁ A SU VIVIENDA HABITUAL

(Consulta DGT V0976-22; 04/05/2022).

Según parece deducirse del escrito de consulta, cuando la vivienda fue adquirida por la sociedad consultante a su anterior titular ya disponía del correspondiente certificado final de obra, y fue adquirida en virtud de una segunda entrega, en la que se produjo la inversión del sujeto pasivo por haberse renunciado a la exención, por lo que la presente contestación se realizará asumiendo dicha premisa.

En estas circunstancias, la entrega de la vivienda que ahora va a realizar la entidad consultante tendrá la consideración de segunda o ulterior entrega de la misma de manera que, en estas circunstancias, se encontraría exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos previstos en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, transcrito anteriormente. En particular, será necesario que las obras que va a realizar la consultante en las mismas no tengan la consideración de obras de rehabilitación a efectos del Impuesto.

De resultar exenta la entrega de las edificaciones quedará sujeta, en su caso, a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, tanto en la adquisición como en la entrega de la vivienda por parte de la entidad consultante, si las mismas resultasen exentas en los términos expuestos, dicha exención debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a dichas exención en los términos previstos en el artículo 20.Dos de la Ley del Impuesto.

No obstante de la información aportada se deduce que el adquirente de la vivienda entregada por la consultante será una persona física que no actuará como empresario o profesional, por lo que en tal caso, no será posible la renuncia a la exención regulada en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

#### DELIMITACIÓN DEL IVA/ITP EN LA ENTREGA DE DERECHOS DE APROVECHAMIENTO Y TERRENOS

(Consulta DGT V0986-22 de 05/05/2022).

Se consulta sobre la entrega de derechos de aprovechamiento y de unos terrenos, que se encontraban urbanizados pero enclavados en el ámbito de un Plan General de Ordenación Urbana que ha sido objeto de una Modificación Puntual que, con carácter general, no altera la clasificación del suelo, siendo en su mayoría suelos urbanos no consolidados. Según parece deducirse de la información aportada y sin otros medios de prueba disponibles, la referida modificación puntual del plan implicará necesariamente la realización de un conjunto de obras de urbanización con base en un nuevo proyecto de urbanización, que aún no ha sido aprobado, sin las cuales los terrenos que van a ser transmitidos no podrían ser de nuevo edificables.

Por lo tanto, en estas circunstancias, sólo se considerarán en curso de urbanización aquellos terrenos respecto de los que se hayan iniciado las obras materiales de urbanización.

En el supuesto objeto de consulta, según manifiesta la consultante, estos elementos objetivos se deducen, entre otros de:

- Se trata de un terreno previamente urbanizado.

- La consultante es una entidad dedicada a la promoción inmobiliaria y ha sido constituida con la única finalidad de promover, impulsar y financiar la edificación de las cuatro Áreas de Planeamiento que integran el mencionado proyecto.
- Sin perjuicio de la Modificación Puntual del Plan General de Ordenación que se ha efectuado, los terrenos que van a ser objeto de transmisión tienen la calificación de urbanos desde el año 1985.
- El destino otorgado a las cuatro Áreas de Planeamiento que integran el proyecto es la construcción de viviendas, oficinas y establecimientos comerciales.
- En dos de las cuatro Áreas de Planeamiento se han comenzado los primeros trabajos de transformación física del terreno de manera anticipada, teniendo en consideración los gastos anticipados que se van a satisfacer en dichas obras de gastos de urbanización.

En consecuencia con lo expuesto, podría deducirse que existen elementos objetivos que pondrían de manifiesto que la intención de las partes, a efectos de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, sería la transmisión de terrenos edificables. En estas circunstancias, su entrega se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ENTIDAD MERCANTIL, QUE SE DEDICA A LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA, ADQUIERE DE OTRA MERCANTIL, UN CONJUNTO DE TERRENOS URBANOS NO CONSOLIDADOS EN LOS QUE EXISTEN ALGUNAS VIVIENDAS EN ESTADO RUINOSO QUE SERÁN DERRIBADAS ANTES DEL INICIO DE LAS OBRAS DE URBANIZACIÓN NECESARIAS

(Consulta DGT V0988-22 de 05/05/2022).

Según parece deducirse del escueto escrito de consulta, aunque la entidad transmitente de los terrenos objeto de consulta realizó algunas inversiones en los mismos, para el inicio de las obras de urbanización, todavía no se ha tramitado el correspondiente Proyecto de Reparcelación, por lo que dichas obras o inversiones no parecen corresponderse con obras materiales de urbanización.

En estas circunstancias, si la transmisión de los terrenos se realizase sin que se hayan iniciado materialmente dichas obras de urbanización, su entrega se encontraría sujeta, pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, si los terrenos ya habían sido objeto de urbanización o dichas obras se habían iniciado materialmente su entrega se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para determinar si se trata de un terreno edificable en relación con la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 deberán tenerse en cuenta no sólo la calificación y realidad urbanística del terreno en el momento de la transmisión sino también las circunstancias globales relativas a dicha transmisión, incluida la intención de las partes, siempre que ésta pueda acreditarse por elementos objetivos concurrentes en el momento de la transmisión.

A estos efectos, el Tribunal Supremo señala entre los elementos objetivos que pueden confirmar dicha intencionalidad y calificar el terreno como edificable: la inclusión de las fincas en un plan de ordenación urbana con calificación de residencial, la aprobación definitiva del plan de ordenación urbana, la aprobación del proyecto de urbanización, la solicitud de licencia administrativa para la construcción de edificaciones y el pago del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obra.

En este sentido, deberá analizarse, en cada caso, al conjunto de elementos objetivos que podrían resultar relevantes en relación con la determinación de la intención de las partes de transmitir unos terrenos edificables, sin que, a estos efectos, la mera inclusión de un terreno rústico cuya urbanización aún no se ha iniciado en un plan de ordenación urbana, parezca suficiente.

SUJECCIÓN Y, EN SU CASO, EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LA ENTREGA DE UN LOCAL

(Consulta DGT V1203-22; de 27/05/2022).

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

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otro lado, según manifiesta el consultante, respecto del local objeto de transmisión, se habría producido la utilización ininterrumpida del mismo por un plazo igual o superior a dos años desde su construcción en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra por sujetos distintos de los que van a ser sus adquirentes.

Además, según parece deducirse de la información aportada, ya se habría producido una previa transmisión de dicho local de su anterior propietario al consultante por lo que, en todo caso, se trataría de una segunda o ulterior entrega del mismo.

Por lo tanto, en estas circunstancias, la entrega del local objeto de consulta tendría la consideración de segunda o ulterior entrega y se encontraría sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

*“Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente...”*

EXPROPIACIÓN PARCIAL A CAMBIO DE CESIÓN TEMPORAL

(Consulta DGT V1204-22; de 27/05/2022).

La consultante es una entidad mercantil que es propietaria de unos terrenos rústicos destinados al cultivo de cereales y que van a ser objeto de expropiación parcial por parte del Ayuntamiento correspondiente para la construcción de un camino para bicicletas y caminantes. Además, la consultante va a ceder temporalmente a dicho Ayuntamiento, a cambio de una contraprestación, el uso de una parte de los terrenos para la realización de unas obras y trasladar unas tuberías a la parte de terrenos expropiada.

Por otro lado, la cesión de uso temporal de un terreno por parte de la entidad consultante tendrá la consideración de prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y se encontrará sujeta a dicho impuesto.

No obstante lo anterior, el artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto dispone que están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido:

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

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

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

*(...)*

*La exención no comprenderá:*

*a) Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.*

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

*(...).”*

Por lo tanto, según parece deducirse del escrito de consulta, la constitución de un arrendamiento temporal sobre los terrenos rústicos objeto de consulta se encontrará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD ADJUDICÁNDOSE, SUS SOCIOS, LA PARTE PROPORCIONAL DE LA PROPIEDAD DEL SOLAR, LIBRE DE EDIFICACIONES, CALIFICADO COMO EDIFICABLE PARA USO INDUSTRIAL Y DESTINADO, ACTUALMENTE, AL ALQUILER DE ESPACIO PARA VALLAS PUBLICITARIAS CORRESPONDIENTE A SUS PARTICIPACIONES SOCIALES

(Consulta DGT V1302-22; de 09/06/2022).

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

Por otro lado, la entrega del inmueble objeto de consulta por parte de la consultante a sus socios tendrá la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y se encontrará sujeta al mismo.

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto, relativo a exenciones relativas a terrenos.

Dado que, según la descripción contenida en el escrito de consulta, el inmueble que se adjudicará a los socios es un solar edificable para uso industrial, su entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL, EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, DE UN FONDO DE CAPITAL-RIESGO

(Consulta DGT V1326-22; de 10/06/2022).

De acuerdo con el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, constituye una actividad económica si dichos préstamos no se conceden con carácter ocasional, sino con arreglo a unos objetivos empresariales o a una finalidad comercial, caracterizada en especial por el afán de rentabilizar los capitales invertidos.

Del escrito de consulta resulta que las entidades gestionadas (sociedades y fondos de capital riesgo) tienen como objeto no solo la toma de participaciones temporales en el capital social de empresas sino la concesión permanente y continua de préstamos ya sea participativos u ordinarios.

En estas condiciones y siguiendo la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea puede concluirse que dichas entidades tienen la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido dado que, como se ha señalado, de forma continuada y permanente intervienen en el mercado financiero mediante la concesión de préstamos.

## VENTA DE UNA PARCELA, COMPLETAMENTE URBANIZADA, POR EL CONSULTANTE QUE FIGURA DADO DE ALTA COMO EMPRESARIO O PROFESIONAL POR SER PROPIETARIO DE VARIAS PARCELAS URBANIZABLES QUE FORMAN PARTE DE UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN

(Consulta DGT V1327-22; de 10/06/2022).

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

De los términos expuestos en el escrito de consulta no se deduce con claridad si el consultante tenía dicha intención de venta, cesión o adjudicación en relación con las parcelas urbanizadas, si bien se señala que se dio de alta como empresario o profesional como consecuencia del citado proceso de urbanización.

En el caso de que, efectivamente, la urbanización de los terrenos se llevase a cabo por el consultante con dicha intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título, la transmisión de las parcelas resultantes quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido con independencia del tiempo transcurrido desde que se produjo la urbanización hasta el momento de la venta.

Por otro lado, según manifiesta el consultante en su escrito, las parcelas que van a ser objeto de transmisión fueron completamente urbanizadas por lo que su entrega se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## TRANSMISIÓN DE UNOS TERRENOS, TRAS EL DERRIBO DE LAS EDIFICACIONES EXISTENTES EN LOS MISMOS, POR UNA SOCIEDAD A UN TERCERO, INTERESADO EN URBANIZARLOS Y CONSTRUIR EN ELLOS

(Consulta DGT V1329-22; de 10/06/2022).

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

No obstante, si finalmente resultase de aplicación la exención del artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto por cumplirse los requisitos expuestos, debería entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la referida exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del propio artículo 20 de la misma Ley.

## **COMPRA, POR UNA SOCIEDAD MERCANTIL, DE UNA PARCELA COLINDANTE A UNA SOCIEDAD QUE SE DEDICA A LA VENTA DE TERRENOS URBANOS EDIFICABLES**

(Consulta DGT V1402-22; de 15/06/2022).

De la información aportada en el escrito de consulta no se conoce con exactitud las condiciones en que se transmite la parcela objeto de consulta, si la misma se transmite teniendo esta la condición de solar o de terreno urbanizable, o una vez que se ha iniciado el proceso urbanizador, como parece deducirse de la escasa información aportada, la transmisión resultará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, si finalmente resultase de aplicación la exención del artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto por cumplirse los requisitos expuestos, debería entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la referida exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del propio artículo 20 de la misma Ley.

## **TRANSMISIÓN DEL VEHÍCULO Y LA LICENCIA DE AUTO-TAXI A OTRA PERSONA QUE CONTINUARÁ LA MISMA ACTIVIDAD DEL CONSULTANTE**

(Consulta DGT V1413-22; de 16/06/2022).

En el supuesto específico de transmisión de una licencia de auto-taxi, tal como se ha planteado en el escrito de consulta y tal como establece la jurisprudencia del Tribunal Supremo, resultará de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, de manera que la transmisión de la citada licencia no se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, aun cuando la misma no vaya acompañada de otros medios de producción materiales o humanos..

De este modo, en el caso que nos ocupa, la transmisión del vehículo junto a la licencia, que es lo que sopesa hacer el consultante, estaría, igualmente, dentro del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la Ley del Impuesto, de igual manera que si únicamente transmitiese la licencia, ya que, se considera que se está transmitiendo una unidad económica autónoma en sede del transmitente, la cual quedaría afectada al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

## **VENTA DE UNA OBRA DE ARTE (OBRA GRÁFICA) DE SU COLECCIÓN POR UN PARTICULAR A UNA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**

(Consulta DGT V1470-22; de 21/06/2022).

Del escrito de la consulta se deduce que la persona física consultante realizará la operación objeto de consulta percibiendo una contraprestación por ella. Al respecto debe señalarse que la frecuencia o habitualidad con la que una persona física realiza operaciones no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del Impuesto en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado, aunque sea de forma ocasional.

Así se ha manifestado por este Centro directivo en, entre otras, la contestación vinculante de 21 de mayo de 2012, número V1102-12, en la que se señaló que no puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.

No obstante, dichas personas físicas no tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen dicha operación, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuada al margen de una actividad empresarial

o profesional, tal y como parece suceder en el supuesto objeto de consulta, en el que el consultante no es el autor del cuadro que será objeto de transmisión, dado que parece deducirse que la pintura en cuestión forma parte de su patrimonio privado.

En estas circunstancias, la referida entrega no se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

.....

**CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD LIMITADA CON APORTACIÓN DE DOS VIVIENDAS QUE TIENE ARRENDADAS CON FINES TURÍSTICOS, A TRAVÉS DE UNA PLATAFORMA DIGITAL, PARA QUE SEA LA NUEVA SOCIEDAD LA QUE SE DEDIQUE AL ALQUILER DE LAS MISMAS**

(Consulta DGT V1481-22; de 21/06/2022).

.....

Si, en los arrendamientos de viviendas objeto de consulta, no se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera, tal y como éstos se han delimitado entre otras en la consulta de fecha 14 de febrero de 2019, número V0308-19, y el arrendamiento se realiza directamente a los consumidores finales que lo destinan a vivienda en las condiciones señaladas, tal arrendamiento estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, si la actividad realizada no se limitara a la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo durante períodos de tiempo, sino que se tratara de actividades que reunieran las características propias de las actividades de servicios de hospedaje, por prestarse alguno de los servicios complementarios de la industria hotelera durante el tiempo de duración del arrendamiento, los servicios de arrendamiento de vivienda estarían sujetos y no exentos y tributarían por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 10 por ciento.

.....

**CESIÓN DE UN TERRENO EDIFICABLE, POR UN AYUNTAMIENTO, A UNA ENTIDAD A TRAVÉS DE UNA AMPLIACIÓN DE CAPITAL**

(Consulta DGT V1503-22; de 23/06/2022).

.....

Cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización.

En consecuencia, resulta fundamental fijar el momento en que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística de un terreno.

Cuando la transmisión del terreno se produce una vez concluida esa actividad de dotación de infraestructuras urbanísticas no hay duda en cuanto a su tratamiento. La controversia surge cuando la transmisión se produce con anterioridad.

Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando este éste ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares, son de aplicación las conclusiones alcanzadas en el párrafo anterior.

Cuando la entrega tiene por objeto terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar, no se aplicaría la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, su entrega en estas condiciones estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, si el terreno, cualquiera que fuese su calificación, se destina a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, su entrega estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, si finalmente resultase de aplicación la exención del artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto por cumplirse los requisitos expuestos, debería entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la referida exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del propio artículo 20 de la misma Ley.

## VENTA DE DOS INMUEBLES, ADQUIRIDOS EN 1990, QUE ESTUVIERON AFECTOS A UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA DESDE SU ADQUISICIÓN HASTA EL CESE DE LA MISMA, PRODUCIDO EN 2015

(Consulta DGT V1560-22; de 30/06/2022).

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

No se pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

La pérdida de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no tendrá lugar en tanto no se cese efectivamente en la actividad correspondiente y se formule la baja en el correspondiente censo de empresarios o profesionales, estando sujeto, hasta que no se produzca dicha baja, al cumplimiento de las obligaciones formales que correspondan. No obstante, aunque se presentara el correspondiente modelo censal (036) de baja, si no se ha producido el cese efectivo no decae la obligación del cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias.

En consecuencia, la condición de sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se mantiene hasta que no se produzca el cese efectivo en el ejercicio de la actividad del empresario o profesional, el cual no se puede entender producido en tanto el sujeto pasivo, actuando como tal, continúe llevando a cabo la liquidación del patrimonio empresarial o profesional, enajenando los bienes afectos a su actividad, o prestando servicios, aunque estos se realicen durante varios años y sean los únicos que se presten.

Del escrito de consulta se deduce que el consultante afectó los locales de negocio a una actividad empresarial, y no ha liquidado totalmente su patrimonio empresarial, por lo que en tal caso mantendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto y, por tanto, estarán sujetas a dicho impuesto las entregas de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial.

No obstante lo anterior, cabría plantear la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 susceptible de renuncia.

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

## EXPEDIENTE DE DOMINIO NOTARIAL PARA LA INSCRIPCIÓN DE UN INMUEBLE

(Consulta DGT V1040-22; 09/05/2022).

El expediente de dominio tiene por objeto acreditar la adquisición del dominio a los efectos de proporcionar un título inmatriculador, permitiendo el acceso al Registro de la Propiedad en el caso de los propietarios de fincas que carezcan de título que acredite su derecho o en el los supuestos en que se haya producido una interrupción del tracto registral, debiendo tenerse en cuenta que el hecho imponible está constituido por el otorgamiento del expediente y no por la transmisión del dominio cuyo título se supla con el mismo, razón por la cual la prescripción se computa desde la fecha del expediente y no desde la fecha de la transmisión.

Sin embargo, el expediente de dominio no tributará como transmisión patrimonial onerosa si se acredita haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión de los bienes cuyo título se supla con el citado expediente.

Ahora bien, la transmisión cuya falta de título se suple con el referido expediente no es aquella en cuya virtud los consultantes han adquirido el bien por compraventa documentada en escritura pública, pues dicha transmisión no carece de título, constituido por la referida escritura, que es título válido y suficiente para acreditar la adquisición que se pretende inscribir, con independencia de la imposibilidad de su acceso al Registro de la Propiedad ante la falta de la inscripción previa de la finca a nombre de los vendedores.

Es precisamente la falta de título de la transmisión o transmisiones anteriores, la que hace necesario instar el expediente de dominio a efectos de inmatricular la finca en el registro y la que, en consecuencia, constituye el hecho imponible por el

que debe liquidarse el ITPAJD, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, salvo que se acredite el pago del impuesto por la misma.

La liquidación que correspondería por la anterior transmisión es, por tanto, independiente de la liquidación del impuesto practicada por los consultantes por la adquisición realizada por compraventa.

## ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA DE SEGUNDA MANO CUYO PRECIO DE COMPRAVENTA VA A SER SUPERIOR AL VALOR DE REFERENCIA CATASTRAL

(Consulta DGT V1041-22 de 09/05/2022).

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.

Por lo tanto, la base imponible del impuesto deberá ser el valor por el que se va a realizar la compraventa al ser superior al valor catastral.

## ADQUISICIÓN DE UNOS INMUEBLES CUYO VALOR DE ADQUISICIÓN ES MENOR QUE SU VALOR DE REFERENCIA DEBIDO A LAS CONDICIONES EN QUE SE ENCUENTRAN

(Consulta DGT V1359-22; de 14/06/2022).

En la transmisión de un inmueble la base imponible está constituida por el valor de referencia salvo que el precio o contraprestación o el valor declarado sean superiores.

Si el valor de referencia superase el precio máximo de venta y la consultante entendiese que el valor asignado perjudica sus intereses legítimos, podrá impugnar la autoliquidación y solicitar su rectificación en los términos establecidos en el artículo 10 del TRLITPAJD, bien entendido que ello no le exime de su obligación de practicar la correspondiente autoliquidación por el valor de referencia.

## ELEVACIÓN A PÚBLICO DEL CONTRATO PRIVADO E INSCRIPCIÓN DE LA COMPRAVENTA EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD

(Consulta DGT V1453-22; de 20/06/2022).

A efectos de prescripción, lo primero a determinar es el momento en que se entienda producida la celebración del contrato que, al tratarse de un contrato privado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50.2 TRLITPAJD su fecha será la de su presentación, salvo que con anterioridad concurren alguna de las circunstancias previstas en el artículo 1227 del Código Civil.

En el presente caso, se habría dado una de las circunstancias previstas en el artículo 1227 del Código Civil, el fallecimiento de uno de los firmantes, por lo que habrá que estar a la fecha de este fallecimiento para determinar el inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar el impuesto devengado con motivo de la transmisión documentada en dicho contrato.

No obstante, en todo caso, la declaración de que un determinado hecho imponible está prescrito o no es una cuestión de hecho que queda fuera de la competencia de este centro directivo. Por tanto, las circunstancias de hecho relativas a la prescripción deberán acreditarse por los obligados tributarios ante la oficina liquidadora correspondiente, que será la competente para pronunciarse al respecto.

De no entenderse producida la prescripción del impuesto, dicha Administración procederá a practicar liquidación cuyo régimen jurídico aplicable, a todos los efectos, incluida la valoración del inmueble, vendrá determinado por la fecha del

documento privado que prevalezca a efectos de prescripción.

Por el contrario, de entenderse producida la prescripción en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la elevación a público del contrato privado de compraventa no determina la sujeción de la escritura pública a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, ya que el hecho de que una escritura pública tenga por contenido un acto o contrato sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, pero respecto del que se ha producido la prescripción, no implica que dicho acto o contrato no esté sujeto a dicha modalidad. Es decir, la prescripción no convierte un acto o contrato sujeto en no sujeto.

## ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE, EN LA FASE DE LIQUIDACIÓN DE UN CONCURSO, PUDIENDO APROBAR EL JUZGADO SU OFERTA EN LA SUBASTA, SIENDO ESTA INFERIOR AL VALOR DE REFERENCIA

(Consulta DGT V1512-22; de 24/06/2022).

El artículo 10 del TRLITPAJD regula las normas para determinar la base imponible en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, siendo estas normas las que rigen en todo tipo de transmisiones de bienes y derechos sujetas a esta modalidad y, que en el ámbito de los bienes inmuebles suponen la aplicación de la regla especial, regulada en los apartados 2 a 4 del artículo 10 del TRLITPAJD.

El artículo 46 del TRLITPAJD regula la comprobación de valores, por lo que las reglas en él contenidas debe entenderse aplicable al ámbito de la comprobación. Entre estas reglas se incluyen la prevista en el apartado primero, específica para los bienes inmuebles y en el apartado 5 para los bienes y derechos transmitidos en un procedimiento concursal.

En el supuesto planteado en el escrito de consulta, en el que la consultante tiene previsto adquirir un inmueble en la fase de liquidación de un concurso, la base imponible del impuesto estará constituida, por el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario a la fecha de devengo del impuesto, salvo que el valor declarado por los interesados o el precio fijado sea superior, en cuyo caso se tomarán estas últimas magnitudes.

## OPERACIÓN DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL

(Consulta DGT V1082-22 de 17/05/2022).

La reestructuración consiste en una fusión por absorción, mediante la cual la entidad A absorbería a la entidad B. El tipo de canje se calculará en función del valor real de los patrimonios de ambas entidades, efectuando una tasación de cada uno de los inmuebles y valorando todas las inversiones financieras por su valor razonable. Dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

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

Respecto a la posible aplicación del artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores:

En el supuesto objeto de consulta se plantea una operación de fusión por absorción, por lo que no concurre el primero de los requisitos para la aplicación del artículo 314 de la LMV, pues no se produce transmisión de valores, sino la transmisión de la totalidad del patrimonio de la sociedad absorbida en favor de la sociedad absorbente que, en contraprestación, entregará a los socios de aquella una participación en su capital, lo que constituye una operación propia del mercado primario y no del mercado secundario, por lo que, en tal caso, la referida operación no quedaría sometida al artículo 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores.

Ahora bien, si podría resultar posible su aplicación en caso de que en el activo de dicho patrimonio se incluyeran valores en los que concurrieran las circunstancias exigidas en el apartado 2 de dicho precepto. Sin embargo, aún en esta segunda alternativa, si se tratase de bienes afectos a la actividad empresarial de la entidad de la que se transmitan los valores, no concurrirían los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del Texto Refundido de la LMV para conformar el

presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, por lo que, en principio, no sería de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedaría exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al que está sujeta.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la referida transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, pudiendo ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes.

**APORTACIÓN DE UNA CANTIDAD DE DINERO A UNA SOCIEDAD POR SU SOCIO ÚNICO QUE, POSTERIORMENTE, SERÁ DEVUELTA POR AQUELLA**

(Consulta DGT V1093-22 de 19/05/2022).

Dado que la entidad consultante manifiesta en su escrito que la cantidad aportada por el socio le será devuelta por la sociedad por acuerdo de la Junta, parece que cabría calificar la operación como contrato de préstamo del socio a la sociedad, pues este ha entregado a la entidad dinero con condición de devolver otro tanto; al tratarse de dinero, llevará la calificación de simple préstamo. A estos efectos, es irrelevante que se pacte pago de intereses o no (préstamo simple gratuito), pues en ambos casos el negocio jurídico se calificará como oneroso, ya que la onerosidad no viene determinada por la existencia o no de intereses, sino por la de una contraprestación (onus, carga), por contraposición a los negocios jurídicos lucrativos en los que la prestación de una parte no queda compensada por la contraprestación de la otra parte.

Ahora bien, conviene precisar que la operación de calificación jurídica de los actos o contratos gravados corresponde a la Administración tributaria gestora del tributo, que es la que ha de efectuar la comprobación de la autoliquidación presentada por el obligado tributario y no a este Centro Directivo, cuya función, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003) es informar a los obligados tributarios con respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

Pues bien, si el negocio jurídico realizado es el de préstamo, salvo que resulte aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el apartado 5 del artículo 7 del TRLITPAJD, la constitución del préstamo estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (artículo 7.1.B) del TRLITPAJD), si bien resultaría exenta en ambos casos (artículo 45.I.B).15 del TRLITPAJD) y no sujeta a las otras modalidades del impuesto.

Ahora bien, si el negocio jurídico realizado es una aportación del socio que no suponga aumento de capital social, circunstancia que de la escueta explicación aportada es imposible determinar, dicha aportación estaría sujeta al concepto de operaciones societarias, pero exenta del mismo, en función del artículo 45.I.B)11.

La posterior restitución al socio de las cantidades aportadas, en tanto no suponga disminución del capital social, no constituye ningún hecho imponible del impuesto.

**SUSTITUCIÓN DE LA PERSONA DEL DEUDOR ORIGINAL DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO POR UN NUEVO DEUDOR, EN CASO DE TRANSMISIÓN DEL INMUEBLE HIPOTECADO**

(Consulta DGT V1148-22 de 25/05/2022).

La Sentencia del Tribunal Supremo 521-2020, de 20 de mayo de 2020 de la que se transcribe literalmente su fundamento de derecho tercero, establece lo siguiente:

«**TERCERO. Fijación de doctrina legal.**

*Por ello, procede contestar a la pregunta formulada por la Sección Primera: " Determinar si la liberación en escritura pública notarial de codeudores de un préstamo garantizado mediante hipoteca de determinados inmuebles está sujeta*

*o no a la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado", en el sentido de que está sujeta.».*

En cuanto a la determinación del sujeto pasivo, el artículo 29 del TRLITPAJD regula la determinación del sujeto pasivo en los documentos notariales, estableciendo una regla general y una regla especial.

Como regla general la condición de sujeto pasivo recae en una de las siguientes personas, en el orden excluyente establecido en dicho precepto: en primer lugar, en el adquirente del bien o derecho; en su defecto, la persona que insta o solicita el documento; y en defecto de ambas, aquel en cuyo interés se expida el documento notarial. La regla especial solo es de aplicación en el supuesto de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria.

En el supuesto planteado debe descartarse la aplicación de la regla especial, pues el contenido de la escritura pública cuya tributación se examina no es la constitución de un préstamo hipotecario sobre el bien que adjudica a uno de los comuneros en la disolución de la comunidad de bienes, préstamo ya existente con anterioridad a la disolución de la misma; tampoco lo es la ampliación de dicho préstamo por parte del comunero adjudicatario para poder pagar a la consultante la parte que le corresponde en la liquidación de la comunidad de bienes, que constituiría un acto independiente del que ahora se examina y que es la liberación de la consultante de la responsabilidad por el préstamo inicial a consecuencia de haber sido adjudicado el bien al otro comunero. En consecuencia, en ningún caso sería sujeto pasivo el prestamista.

En cuanto a la aplicación de la regla general del artículo 29, no puede declararse sujeto pasivo del impuesto al adquirente del bien o derecho, pues no estamos ante un supuesto de transmisión de un bien o derecho, sino de la transmisión de una deuda. Por tanto, al no poderse aplicar la primera regla, debe acudir a la segunda regla del citado precepto, conforme a la cual, en defecto de adquirente, la condición de sujeto pasivo recaerá sobre la persona que inste o solicite el otorgamiento del documento notarial, en este caso, el adjudicatario del inmueble, titular del bien, que consiente en la liberación de la consultante de la responsabilidad del préstamo en el que ambos eran cotitulares.

#### DISOLUCIÓN TOTAL DE UNA COMUNIDAD MEDIANTE LA ADJUDICACIÓN EXCLUSIVA DEL BIEN AL CONSULTANTE, MEDIANDO COMPENSACIÓN POR PARTE DE ÉSTE A LOS OTROS COMUNEROS

(Consulta DGT V1208-22; 27/05/2022).

La determinación de la cantidad que uno de los herederos debe abonar a los otros por el exceso de adjudicación recibido es una cuestión que depende de la voluntad de las partes, de carácter privado y carente de naturaleza fiscal, sobre la que este Dirección General no tiene competencia para pronunciarse.

Por otro lado, la disolución del condominio sobre una bien indivisible, una vivienda, adjudicándose en su totalidad a uno solo de los comuneros que compensará a los otros en metálico, deberá tributar por la cuota variable del documento notarial, por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

Finalmente, en la liquidación a practicar por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, la base imponible será el valor declarado en la escritura de disolución del condominio, que no podrá ser inferior al valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario en la fecha del otorgamiento de la escritura en que tiene lugar el devengo del impuesto. En caso de que el interesado no estuviera conforme con el valor de referencia, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación en los términos establecidos en el artículo 10 del Texto Refundido.

#### SUJECCIÓN DE DETERMINADAS NOVACIONES MODIFICATIVAS DE LAS ESCRITURAS DE CONSTITUCIÓN DE HIPOTECA A LA CUOTA VARIABLE DE LA MODALIDAD DE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS Y, EN CASO AFIRMATIVO, CUÁL SERÍA LA FORMA DE DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE

(Consulta DGT V1306-22; de 09/06/2022).

Es fundamental que la novación modificativa de que se trate determine la realización de un nuevo hecho imponible distinto e independiente de aquel que sea objeto de novación.

Por otro lado, la exigencia de que el documento tenga contenido valuable no depende de que se modifique o no la garantía hipotecaria. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo la base imponible vendrá establecida por las modificaciones que se establezcan en las cláusulas financieras, teniendo en cuenta los intereses añadidos y los costes adicionales que conlleven dichas cláusulas. Todo ello, sin perjuicio de la comprobación que pueda realizar la oficina liquidadora competente en función de la documentación presentada.

La indeterminación de la aplicación de la cláusula de salida, “exit fee” no es impedimento para su cuantificación, pues no su valor no está en la seguridad de su aplicación sino en la posibilidad de su ejercicio, de igual forma que sucede con la responsabilidad hipotecaria garantizada en una hipoteca de máximo.

**EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO DE TRES INMUEBLES EL MISMO DÍA QUE SE REALIZA LA ADJUDICACIÓN DE LA HERENCIA DE LA MADRE, DE FORMA QUE UNO DE LOS HERMANOS SE ADJUDIQUE EL 100 POR CIENTO DE UNA DE LAS VIVIENDAS Y EL GARAJE Y EL OTRO SE ADJUDIQUE EL 100 POR CIENTO DE LA OTRA VIVIENDA**

(Consulta DGT V1307-22; de 09/06/2022).

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

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

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

En el caso planteado parece que existen varias comunidades de bienes sobre los tres inmuebles, puesto que se han originado como consecuencia de distintas adquisiciones hereditarias, por lo que, si para poder disolver cada comunidad se forman lotes equivalentes al tanto por ciento que posee cada comunero, lotes que les serán adjudicados a cada uno de ellos, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, aunque la compensación no sea en dinero sino en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, no estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Por tanto, la disolución de cada comunidad que se disuelva tributará únicamente por la modalidad de actos jurídicos documentados.

**ESCRITURA PÚBLICA DE LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO**

(Consulta DGT V1358-22; de 14/06/2022).

La determinación del valor de la operación contractual que debe reflejarse en la escritura pública de la extinción del condominio es una cuestión que depende de la voluntad de las partes, de carácter privado y carente de naturaleza fiscal, sobre la que esta Dirección General no tiene competencia para pronunciarse.

Por otro lado, en la disolución del condominio sobre un bien indivisible adjudicándose en su totalidad a uno solo de los comuneros, el hecho de que la compensación de un comunero al otro consista total o parcialmente en la asunción de su parte de deuda en un préstamo hipotecario no significa que la compensación no haya sido en metálico, sino que

tal compensación en metálico se ha destinado –por pacto entre ellos– a la cancelación de la deuda dineraria de dicho comunero.

Finalmente, en el presente caso, la operación planteada supone una disolución de una comunidad de bienes con exceso de adjudicación que surge para dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1062 del Código Civil. Cumpliéndose, en principio, los requisitos que exige la aplicación de esta regla especial no se considerará una transmisión patrimonial onerosa conforme a lo previsto en el artículo 7.2 B) del TRLITPAJD, debiendo tributar por la cuota variable del documento notarial, por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

## ESCRITURA DE DIVISIÓN HORIZONTAL Y ADJUDICACIÓN, SIMULTÁNEAMENTE, EN EL MISMO DOCUMENTO

(Consulta DGT V1395-22; de 15/06/2022).

Existiendo dos actos jurídicos independientes, ya se escrituren conjuntamente o en distintos documentos, y ya tengan lugar simultáneamente o en momentos diferentes, cada uno de ellos deberá tributar de forma separada, con la única excepción del préstamo y su garantía.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### RECONOCIMIENTO EN ACTO DE CONCILIACIÓN POR EL SUCESOR TESTAMENTARIO DE LOS DERECHOS DEL LEGITIMARIO DESHEREDADO EN EL TESTAMENTO

(Consulta DGT V1452-22 de 20/06/2022)

A este respecto, el artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre de 1991) –en adelante, RISD– dispone que

«Artículo 12. Negocios jurídicos gratuitos e “inter vivos”.

Entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e “inter vivos” a los efectos de este impuesto, además de la donación, los siguientes:

(...)

d) El desistimiento o el allanamiento en juicio o arbitraje en favor de la otra parte, realizados con ánimo de liberalidad, así como la transacción de la que resulte una renuncia, un desistimiento o un allanamiento realizados con el mismo ánimo.

(...)».

Vista la normativa expuesta, la consultante deberá tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como una donación.

### DONACIÓN DE EMPRESA FAMILIAR DEDICADA AL ARRENDAMIENTO DE LOCALES. LA ENTIDAD NO TIENE NINGÚN EMPLEADO Y EL CARGO DE ADMINISTRADOR NO ES RETRIBUIDO

(Consulta DGT V1233-22 de 31/05/2022)

En los términos expuestos del escrito de la consulta, la madre del consultante no reúne los requisitos establecidos para la exención en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, ya que no se puede calificar como económica la actividad de arrendamiento de inmuebles de la entidad, dado que no cumple la exigencia de persona contratada a jornada completa para la llevanza de la actividad conforme al artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Tampoco cumple el requisito de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los

rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, ni lo cumple ningún miembro del grupo familiar, ya que manifiesta que el cargo es gratuito.

Por lo tanto, al no tener la donante la exención previa en el Impuesto sobre el Patrimonio, a la donación, sin entrar a valorar el resto de las condiciones que establece el artículo 20.6 de la LISD, no le resultará aplicable la reducción del 95 por 100 que establece el artículo 20.6 de la LISD.

### REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA

(Consulta DGT V1236-22 de 31/05/2022)

En el año 2019 falleció, intestada, la hermana del consultante. La causante ejercía la actividad económica de arrendamiento de inmuebles en los términos previstos en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF, a la que se encontraban afectas 26 viviendas de su propiedad. Dicha empresa de la causante se encontraba exenta del Impuesto sobre el Patrimonio. El consultante y sus cuatro hermanos se aplicaron a partes iguales la reducción del 95% establecida en dicho precepto sobre el valor neto (activo menos pasivo) de la empresa de la causante y se adjudicaron inmuebles concretos. El consultante no ha continuado ejerciendo la actividad económica de arrendamiento de inmuebles que aquélla ejercía, de forma que las rentas percibidas por el arrendamiento de los pisos que se adjudicó constituyen rendimientos del capital inmobiliario del consultante.

Con el fin de aliviar la fuerte carga financiera que está soportando la actividad empresarial agrícola del consultante, se plantea la posibilidad de vender los pisos que se le adjudicaron en las operaciones particionales de la herencia de la causante, por un importe mayor que el valor que fue objeto de la reducción aplicada, saldando de esta manera deudas de dicha empresa agrícola.

Tal y como se señala en el epígrafe 1.3.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo (BOE del 10 de abril de 1999), de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familia, la Ley exige el mantenimiento del valor por el que se practicó la reducción durante el plazo de diez años establecido desde el fallecimiento del causante prohibiéndose la realización de actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

De acuerdo con la consulta vinculante V2720-18, de 15 de octubre de 2018, de esta Dirección General y la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2021, el requisito de mantenimiento del artículo 20.2.c) de la LISD no exige la continuidad de la actividad sino el mantenimiento del valor de adquisición sobre el que se practicó la reducción, pudiéndose materializar la reinversión en bienes inmuebles, acciones, fondos de inversión, depósitos bancarios u otros activos o productos financieros que se estimen convenientes.

Consecuentemente, tal y como se dijo en la consulta vinculante V1836-15, de 11 de junio de 2015, siempre que pueda llevarse a cabo tal acreditación, no hay obstáculo para que el resultado de la enajenación de los inmuebles adquiridos "mortis causa" pueda aplicarse al levantamiento de deudas o cargas hipotecarias del consultante o reinvertirse en productos financieros.

### TRIBUTACIÓN DE LA HERENCIA POR UN RESIDENTE FISCAL EN ESPAÑA CUANDO EL CAUSANTE ES RESIDENTE FISCAL EN FRANCIA.

(Consulta DGT V1073-22 de 13/05/2022)

Al fallecimiento del causante recibirá cantidades procedentes de un seguro de vida y consolidará el dominio sobre inmuebles situados en Francia y participaciones en sociedades francesas con activos inmobiliarios situados en Francia. Por lo tanto, la adquisición por la consultante de bienes por herencia tras el fallecimiento de su padre, así como la percepción de cantidades por ser la beneficiaria del contrato de seguro sobre la vida contratado por su padre estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, siendo sujeto pasivo, conforme a lo previsto en el artículo 5 de la LISD, la consultante, a la que se la exigirá el impuesto por obligación personal por ser residente fiscal en España.

No obstante, el artículo 2.1 de la LISD señala que la normativa española se aplica sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de modo que existiendo Tratado Internacional éste se aplica preferentemente sobre la Ley española del Impuesto. En este caso sería aplicable el Convenio de 8 de enero de 1963 entre España y Francia (BOE de 7 de enero de 1964) para evitar la doble imposición y

establecer normas de asistencia administrativa en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias que dispone en sus artículos 29, 30, 33 y 34 lo siguiente:

“Artículo 29.

1. Este capítulo se aplica a los impuestos sobre las herencias exigidos por cada uno de los Estados contratantes.

Se consideran impuestos sobre las herencias los que se exigen por causa de muerte en forma de impuestos sobre el caudal relicto y sobre las cuotas hereditarias, y los que recaen sobre las donaciones «mortis causa».

2. La finalidad de este Convenio es evitar la doble imposición que puede producirse al fallecimiento de una persona residente en uno de los dos Estados contratantes, por la exacción simultánea de los impuestos españoles y franceses sobre las herencias.

3. Son objeto de este Convenio los siguientes impuestos:

a) En lo que se refiere a España:

El impuesto sobre el caudal relicto.

El impuesto sobre las herencias exigido sobre las cuotas hereditarias.

b) En lo que se refiere a Francia:

El impuesto sobre las herencias exigido sobre las cuotas hereditarias.

4. Se suscribe este Convenio teniendo en cuenta la legislación vigente en España y en Francia en la fecha de su firma. Se aplicará también a los impuestos futuros de idéntica o análoga naturaleza que se añadan a los actuales o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán, al comienzo de cada año, las modificaciones introducidas en su legislación fiscal durante el año anterior.

(...)”

“Artículo 30.

Los bienes inmuebles (incluidos los accesorios) solo se someten al impuesto sobre las herencias en el Estado contratante en que están situados. El ganado y aperos de labranza que se utilicen en una explotación agrícola o forestal tributarán únicamente en el Estado contratante en que esta esté situada.

Se consideran bienes inmuebles los derechos a los que se aplican las normas del Derecho privado sobre propiedad territorial y los derechos de usufructo sobre inmuebles. Se exceptúan los créditos de cualquier naturaleza garantizados con hipoteca.

La calificación de un bien o de un derecho como inmueble o como accesorio de un inmueble se hará con arreglo a la legislación del Estado en que esté situado el bien de que se trata o el bien sobre el que recaiga el derecho.”

“Artículo 33.

Los bienes muebles corporales, incluido el mobiliario, la ropa, el ajuar doméstico y los objetos y colecciones de arte distintos de los muebles a los que se refieren los artículos 31 y 32, se someten al impuesto sobre herencias en el lugar en que estén efectivamente en la fecha de la muerte del causante.

[...]”

“Artículo 34.

1. Los bienes incorporales de la herencia a los que no sean aplicables los artículos 31 y 32 sólo se someterán a los impuestos sobre herencias en el Estado en el que el causante fuera residente en el momento de su muerte.”

Como establece el artículo 29 del Convenio de doble imposición, la finalidad del mismo es evitar la doble imposición que pueda producirse al fallecimiento de una persona residente en uno de los dos Estados contratantes.

Por tanto, si no existiera convenio de doble imposición, la consultante, residente en España, sujeta por obligación personal, debería tributar por todos los bienes que recibiera como consecuencia del fallecimiento de su padre residente en Francia, entre ellos, la consolidación del dominio en los bienes en los que es nuda propietaria –inmuebles y participaciones en sociedades– y la percepción de cantidades como beneficiaria de un contrato seguro de vida. Sin embargo, al existir convenio para evitar la doble imposición con Francia deben tenerse en cuenta las disposiciones del Convenio con Francia y, en concreto, lo dispuesto en su artículo 30, 33 y 34 transcritos anteriormente.

En consecuencia, la consolidación de dominio sobre un inmueble situado en Francia únicamente puede estar sujeto a tributación en Francia, de acuerdo con el artículo 30 del Convenio antes transcrito. Por su parte, conforme al artículo 34 del Convenio, los bienes incorporales que reciba se someterán a imposición únicamente en el Estado en que el causante fuera residente en el momento de su fallecimiento, en este caso, Francia. Los valores mobiliarios tienen la consideración de bienes incorporales, según el mencionado artículo 34, por lo que la consolidación del dominio sobre los mismos tributará en Francia. Lo mismo ocurre con el seguro de vida que reciba, que como ya se dijo en la V0999-05, al ser un bien inmaterial, tributará en Francia, ya que, según manifiesta en el escrito de su consulta, es donde el causante será residente en el momento del fallecimiento.

CALIFICACIÓN DE LAS CANTIDADES PERCIBIDAS A TRAVÉS DE UN TRUST

(Consulta DGT V1454-22 de 20/06/2022)

Como se ha dicho reiteradas veces en las resoluciones reseñadas, si bien en el derecho angloamericano el «trust» es una institución característica que guarda una estrecha relación no sólo con el derecho de obligaciones y el de propiedad sino, incluso, con el derecho de familia y sucesiones, que es el ámbito tradicional que le es propio (en los países del llamado «Common Law», es de tal importancia que se regula como un ámbito más del derecho privado), la figura del «trust» no está reconocida por el ordenamiento jurídico español. España es uno de los países europeos que desconoce la figura del «trust». No sólo carece de una ley que regule una figura similar en derecho español, sino que tampoco ha firmado el “Convenio de la Haya sobre la ley aplicable al Trust y a su Reconocimiento”, de 1 de julio de 1985. Dicho texto entró en vigor el 1 de enero de 1992 y, según los expertos, ha supuesto, en aquellos estados que lo han ratificado (Australia, Canadá, China, Italia, Reino Unido y sus colonias, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Liechtenstein, San Marino, Suiza y Mónaco), poner fin a los problemas de calificación que acarreaaba tratar con una figura desconocida y reconocerle ciertos efectos básicos en el Estado ratificante, aunque éste carezca de una regulación de derecho material. Por tanto, a los efectos del ordenamiento jurídico español, las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos a un «trust» y sus beneficiarios se consideran realizadas directamente entre aportantes y beneficiarios.

Conforme a lo anterior, las transmisiones de bienes y derechos de la persona que constituye un «trust» («settlor» o «grantor») a éste, así como las transmisiones de bienes y derechos –o de los rendimientos producidos por tales bienes y derechos– ordenados por el gestor del «trust» («trustee») a favor de los beneficiarios, a efectos del ordenamiento jurídico tributario español, se consideran transmisiones directas del «settlor» o «grantor» al beneficiario. Dado que se tratará en general de transmisiones a título lucrativo, tales transmisiones estarán en general sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –en adelante ISD–, salvo en el caso de beneficiarios personas jurídicas, que no están sujetas a dicho impuesto, sino, en su caso, al Impuesto sobre Sociedades.

La cuestión a determinar, pues, es el momento en que se considerará producida la transmisión y sus efectos y, en consecuencia, la sujeción al impuesto, cuestión que dependerá de las características de cada «trust» (revocable o irrevocable; discrecional o no discrecional, etc.) y estará condicionada por los acuerdos específicos adoptados en cada caso y por las reglas que rigen los «trust». A este respecto, a falta del reconocimiento de la figura del trust, parece razonable considerar que, en principio, no se tiene por constituido el «trust» y no surten efectos las relaciones jurídicas reguladas por el mismo.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....	50
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA .....	50
. Revisión de liquidaciones anteriores a la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de fecha 26 de octubre de 2021 cuando hubieren sido objeto de aplazamiento de pago .....	50
. Declaración presentada con anterioridad a la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de fecha 26 de octubre de 2021 .....	51
. Consolidación del dominio por la extinción del usufructo por fallecimiento del usufructuario .....	51
. Prueba de la inexistencia de incremento de valor. Valor de adquisición atribuible al suelo, cuando este último fue objeto de adquisición como solar, procediendo a la construcción de la edificación y venta posterior de las viviendas.....	53
. Prueba de la inexistencia de incremento de valor. Comprobación administrativa del valor .....	53
. Extinción del usufructo por muerte del usufructuario .....	55

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

REVISIÓN DE LIQUIDACIONES ANTERIORES A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 182/2021, DE FECHA 26 DE OCTUBRE DE 2021 CUANDO HUBIEREN SIDO OBJETO DE APLAZAMIENTO DE PAGO

(Consulta 0009-22 de 27/05/2022)

La Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de fecha 26 de octubre de 2021 (BOE de 25 de noviembre), en resolución de la cuestión de inconstitucionalidad nº 4433/2020, declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLRHL, por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de la imposición (art. 31.1 Constitución Española).

Los preceptos declarados inconstitucionales, todos del artículo 107 del TRLRHL, son los reguladores de la determinación de la base imponible del impuesto.

En cuanto al alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad, el fundamento de derecho 6 de la sentencia realiza las siguientes precisiones en su letra a):

“a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLRHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. (...)”

Pero, el mismo fundamento de derecho 6 en su letra b) dispone:

“b) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha.”

La solicitud y concesión de un aplazamiento o fraccionamiento de pago de una deuda tributaria no es ningún recurso, reclamación ni solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada.

Tanto el aplazamiento como el fraccionamiento de pago constituyen un diferimiento del pago de la deuda tributaria concedido por la Administración tributaria a solicitud del sujeto pasivo cuando aprecie que su situación económico-financiera le impide, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos. La finalidad del aplazamiento o del fraccionamiento es facilitar el pago cuando transitoriamente no pueda realizarse.

En el caso objeto de consulta, la resolución por la que se concede a la consultante el fraccionamiento del pago de la deuda tributaria del IIVTNU en 8 pagos trimestrales, es de fecha 23/06/2021. En dicha resolución se le otorgaba unos plazos desde el 05/10/2021 hasta el 05/07/2023.

No consta que la consultante hubiera presentado ninguna solicitud de rectificación de la autoliquidación del IIVTNU con anterioridad a la fecha de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, por lo que resulta de aplicación lo señalado en la letra b) del fundamento de derecho 6 de la citada sentencia, no pudiendo considerarse la obligación tributaria de la consultante como una situación susceptible de ser revisada con fundamento en dicha sentencia.

En consecuencia, la deuda tributaria del IIVTNU objeto de la consulta resulta plenamente exigible, debiendo procederse a su ingreso en los plazos otorgados en el fraccionamiento concedido.

## DECLARACIÓN PRESENTADA CON ANTERIORIDAD A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 182/2021, DE FECHA 26 DE OCTUBRE DE 2021

(Consulta DGT V1300-22 de 09/06/2022)

La ordenanza fiscal reguladora del impuesto del ayuntamiento de la imposición tiene establecido como sistema general de gestión del impuesto el de autoliquidación por el sujeto pasivo, contemplando únicamente la declaración en dos supuestos:

- En el supuesto del apartado 4 del artículo 17 de la citada ordenanza fiscal, que dispone:

“Cuando el sujeto pasivo considere que la transmisión de la propiedad del terreno por cualquier título o la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio está exento, ha prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación o bien, el periodo de generación del incremento del valor sea inferior a un año, deberá presentar declaración en los plazos señalados en el apartado 2 de este artículo, acompañando la documentación a que se refiere el apartado 3 del mismo, y demás pruebas en las que fundamente su pretensión.

En el caso de que la Administración no encontrase conforme la declaración presentada, practicará liquidación conforme al artículo 18º de la presente Ordenanza.”

- En el supuesto del apartado 2 del artículo 18 de la ordenanza fiscal que establece:

“Cuando la finca urbana o integrada en un bien inmueble de características especiales objeto de la transmisión no tenga determinado el valor catastral a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, o, si lo tuviere, no concuerde con el de la finca realmente transmitida, a consecuencia de aquellas alteraciones de sus características no reflejadas en el Catastro o en el Padrón del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que deban conllevar la asignación de valor catastral conforme a las mismas, el sujeto pasivo vendrá obligado a presentar la declaración en los mismos términos que se expresan en el artículo 17º. El Ayuntamiento practicará la liquidación resultante una vez sea fijado el valor catastral correspondiente.”

En el caso objeto de consulta, el consultante no indica si lo presentado en mayo de 2021 fue una autoliquidación o una declaración.

- Para el caso de que lo presentado por el contribuyente en mayo de 2021 fuera una autoliquidación, siguiendo el sistema general de gestión del impuesto de la ordenanza fiscal, y con independencia de que procediera al pago o no del importe de la deuda tributaria en dicha fecha o de que solicitase aplazamiento o fraccionamiento de pago, dicha autoliquidación debe considerarse como una situación consolidada, a los efectos señalados en el fundamento de derecho sexto de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, en cuanto que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en dicha sentencia las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a la fecha de dictarse dicha sentencia.

Por tanto, en este caso, el consultante vendrá obligado al pago de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación.

- Por el contrario, para el caso de que lo presentado por el contribuyente en mayo de 2021 fuera una declaración, por resultar de aplicación alguno de los supuestos previstos en los artículos 17.4 y 18.2 de la ordenanza fiscal reguladora del impuesto antes transcritos, y tal como parece manifestar, a fecha 13/02/2022 aún no se le hubiera notificado la correspondiente liquidación tributaria, sí que resulta de aplicación la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, que imposibilita la liquidación y, consiguiente exigibilidad del impuesto.

Para este último caso, el ayuntamiento no podrá practicar la liquidación del impuesto, dado que los preceptos que regulan la determinación de la base imponible vigentes en la fecha de devengo han sido declarados inconstitucionales y nulos por la referida sentencia y tampoco puede practicarse la liquidación al amparo de la normativa contenida en el Real Decreto-Ley 26/2021, ya que esta resulta de aplicación para los hechos imposables devengados a partir del 10 de noviembre de 2021, sin que tenga efectos retroactivos.

## CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO POR LA EXTINCIÓN DEL USUFRUCTO POR FALLECIMIENTO DEL USUFRUCTUARIO

(Consulta DGT V1451-22 de 20/06/2022)

En el caso de la consulta, en el año 1995 se transmitió la nuda propiedad de un inmueble urbano por donación, permaneciendo el derecho de usufructo en la persona que hasta el momento de la transmisión era titular del derecho de propiedad en pleno dominio sobre el bien inmueble. Como consecuencia de ello, se produjo el hecho imponible del IIVTNU, siendo el sujeto pasivo la consultante, como adquirente de la nuda propiedad a título lucrativo.

Más tarde, en febrero de 2022, cuando se produce el fallecimiento del usufructuario se extingue el derecho de usufructo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 513 del Código Civil y se consolida el pleno dominio en la persona nuda propietaria, que hasta ese momento era titular del derecho de nuda propiedad sobre el inmueble.

Con la muerte del usufructuario se produce una extinción del derecho de usufructo en su persona (que no es gravada por el IIVTNU) y una “recuperación” del derecho de usufructo por la persona del nudo propietario.

El artículo 513 del Código Civil contempla entre las causas de extinción del usufructo, la muerte del usufructuario.

Por lo que, una vez extinguido el derecho real de usufructo, no hay una transmisión de tal derecho a la persona del nudo propietario, sino tan solo una recuperación de las facultades de goce sobre el bien por el propietario

Así el Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de enero de 1999, en resolución de recurso de casación en interés de ley núm. 3067/1998, manifestó en su fundamento de derecho segundo que:

“Como bien razona la Sentencia recurrida, la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos que acabamos de citar. Ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real. El hecho de que, por el fallecimiento de la usufructuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que puedan constituir hecho imponible. Simplemente, el régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte de la usufructuaria extingue el usufructo (art. 513.11 del Código Civil), recuperando los propietarios las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto.”

Y en la sentencia de 9 de diciembre de 2011 (recurso de casación 653/2008), aunque referida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Tribunal Supremo, en el fundamento de derecho primero, asume el criterio de la Audiencia Nacional manifestado en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo de 19 de abril y 23 de noviembre de 2007, en el siguiente sentido:

“El usufructo, según el artículo 467 del Código Civil, “da derecho a disfrutar los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia, a no ser que el título de su constitución o la ley autoricen otra cosa”. Es, por tanto, un derecho real limitativo del dominio, en el sentido de que se proyecta sobre una cosa ajena, como explícitamente señala el precepto transcrito. Esta naturaleza sustancial de “ius in re aliena” impide considerar que el nudo propietario adquiere el usufructo cuando recupera “de iure” las facultades inherentes al disfrute que, hasta entonces, poseía el usufructuario. No en vano, el artículo 513 del propio Código Civil declara que “el usufructo se extingue:... 1º) Por muerte del usufructuario”. Es decir, que al fallecimiento del usufructuario, si se extingue el derecho de éste, intransmisible a terceros, revierten al propietario las facultades propias del disfrute de la cosa, pero no es que, como desacertadamente se preconiza en el acta, se “adquiera” el usufructo cuando el usufructuario cesa en su derecho. Más claramente aún se llega a esta conclusión ante la advertencia del apartado 3º del ya mencionado artículo 513, que se refiere a esta causa de extinción: “3º) Por la reunión del usufructo y la propiedad en una misma persona”.

En suma, es de pura lógica que la extinción del usufructo por muerte del usufructuario, así como por confusión, impiden considerar, como con cierta ligereza lo hace la Administración, que con ocasión del fallecimiento de la esposa de su padre, la Sra. Ángela adquirió derecho alguno, puesto que: 1) no es admisible que un derecho, a la vez, se extinga y se transmita, siendo así que el usufructo extinguido por muerte del usufructuario desaparece como derecho; 2) menos concebible aún es que quien adquiera ese usufructo extinguido sea el propietario, que no puede ser a la vez usufructuario, y no sólo por la extinción del derecho real, y por la imposibilidad de confusión (artículo 513.3 C.C.) sino porque en la esencia del usufructo está la condición de derecho real limitativo del dominio y, por tanto, susceptible de disfrute sólo sobre cosas o derechos ajenos, nunca sobre los propios; c) tampoco cabe asimilar la recuperación con facultades inherentes al dominio con la adquisición de un derecho real que, referido a un tercero, pierde sentido en relación con el titular dominical o, en otras palabras, que los modos de adquirir se refieren a la propiedad y a los demás derechos reales, no a facultades singulares correspondientes al dominio.

Así las cosas, el reintegro al propietario de esas facultades anteriormente desmembradas no puede datarse en la fecha de consolidación del dominio pleno, sino que trae causa de la adquisición de la propiedad, por vía hereditaria (artículo 609 C.C., que cita entre los modos de adquirir la propiedad “la sucesión testada e intestada...”), a la vez que el artículo 661 aclara que “los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones”, siendo de recordar, igualmente, la regla sobre la posesión civilísima del artículo 440, también del C.C., a cuyo tenor “la posesión de los bienes hereditarios se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante, en el caso de que llegue a adirse la herencia...”, como es el caso.”

Por tanto, siendo el hecho imponible del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104 del TRLRHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de

la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, y no habiendo en este caso transmisión de la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, no se produce el hecho imponible del impuesto, y por consiguiente, la consolidación del dominio en la consultante por la extinción del usufructo al fallecimiento del usufructuario no está sujeta al IIVTNU.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de la propiedad del inmueble urbano por la consultante, habrá que tener en cuenta, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU que el período de puesta de manifiesto en esa futura transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que entonces se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que la consultante adquirió la nuda propiedad del inmueble por donación (en el año 1995), sin que se tenga en cuenta a estos efectos la fecha en la que se consolida el dominio, dado que esta operación no determina el devengo del impuesto.

.....

**PRUEBA DE LA INEXISTENCIA DE INCREMENTO DE VALOR. VALOR DE ADQUISICIÓN ATRIBUIBLE AL SUELO, CUANDO ESTE ÚLTIMO FUE OBJETO DE ADQUISICIÓN COMO SOLAR, PROCEDIENDO A LA CONSTRUCCIÓN DE LA EDIFICACIÓN Y VENTA POSTERIOR DE LAS VIVIENDAS**

(Consultas DGT V0983-22 de 04/05/2022)

.....

En el caso objeto de la consulta, en el que se plantea la aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.5 del TRLRHL y, por remisión, el artículo 107.5 del mismo texto legal, al caso tipo de la actividad de una empresa dedicada a la actividad de construcción y promoción inmobiliaria, en el que se adquiere una parcela de terreno urbano y sobre la misma se construyen una o varias edificaciones, procediendo, en su caso, a la división horizontal del edificio y la posterior enajenación de los inmuebles resultantes de dicha división (viviendas, locales comerciales, plazas de garaje, trasteros, etc.), resulta que, cuando se transmita uno de los inmuebles resultantes, por ejemplo, una vivienda, habrá que calcular la proporción que represente en la fecha de devengo del IIVTNU (fecha de la transmisión) el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total de la vivienda, aplicar esta proporción al valor de transmisión consignado en el título que documente la transmisión y comparar este “valor de transmisión del terreno” con el “valor de adquisición del terreno de la vivienda”.

A los efectos de determinar el “valor de adquisición del terreno de la vivienda”, tal y como se ha señalado, no hay que aplicar la proporción entre los valores catastrales, ya que lo adquirido en su día solo fue terreno. Pero no se puede tomar el valor de adquisición de la totalidad de la parcela adquirida, sino el porcentaje de ese valor que corresponda a la vivienda que se transmite, aplicando para ello el porcentaje que corresponda a la vivienda en la escritura de división horizontal del inmueble adquirido.

Esto último no viene especificado en la redacción del artículo 104.5 del TRLRHL, pero se deduce que la comparación debe hacerse entre valores homogéneos y referidos a un mismo bien inmueble. De forma que, si se adquiere un terreno por un valor de 1.000.000 euros y se divide en 10 partes iguales, transmitiéndose más tarde una de las partes, como valor de adquisición no puede tomarse el millón de euros, sino la décima parte de ese valor, es decir que el valor de adquisición del terreno transmitido sería de 100.000 euros.

.....

**PRUEBA DE LA INEXISTENCIA DE INCREMENTO DE VALOR. COMPROBACIÓN ADMINISTRATIVA DEL VALOR**

(Consulta DGT V1128-22 de 20/05/2022)

.....

El apartado 5 del artículo 107 del TRLRHL dispone:

“5. Cuando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor.”

El artículo 104.5 del TRLRHL (y por remisión, el artículo 107.5), dispone que, para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones:

- El valor que conste en el título que documente la operación.
- El valor comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

En el caso de que se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, como puede ser una vivienda, un local comercial, etc., se tomará como valor del suelo a estos efectos, el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.

Si la Administración tributaria encargada de la gestión del impuesto (generalmente, el Ayuntamiento) considera que el valor consignado en el título que documente la transmisión o la adquisición del bien inmueble no se corresponde con el verdadero valor de transmisión o adquisición, podrá iniciar un procedimiento de comprobación tributaria, de los enumerados en el artículo 123 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

La Administración tributaria local a los efectos de la comprobación del valor, podrá utilizar cualquiera de los medios previstos en el artículo 57 de la LGT, que dispone lo siguiente:

“Artículo 57. Comprobación de valores.

1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley.”

Tal como dispone el apartado 4 del artículo 57 de la LGT, la comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en el artículo 134 de la propia LGT, ya sea en el caso de que la comprobación de valores sea el único objeto del procedimiento o ya sea cuando esta comprobación se sustancia en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III de la LGT, que son los procedimientos de aplicación de los tributos.

Y el artículo 134 de la LGT establece:

“Artículo 134. Práctica de la comprobación de valores.

1. La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios.

El procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

El plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación prevista en este artículo será el regulado en el artículo 104 de esta ley.

2. La Administración tributaria deberá notificar a los obligados tributarios las actuaciones que precisen de su colaboración. En estos supuestos, los obligados deberán facilitar a la Administración tributaria la práctica de dichas actuaciones.

. Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.

Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la regularización que proceda a la que deberá acompañarse la valoración realizada.

Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización.

4. En los supuestos en los que la ley establezca que el valor comprobado debe producir efectos respecto a otros obligados tributarios, la Administración tributaria actuante quedará vinculada por dicho valor en relación con los demás interesados. La ley de cada tributo podrá establecer la obligación de notificar a dichos interesados el valor comprobado para que puedan promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria.

Cuando en un procedimiento posterior el valor comprobado se aplique a otros obligados tributarios, éstos podrán promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria.

5. Si de la impugnación o de la tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario resultase un valor distinto, dicho valor será aplicable a los restantes obligados tributarios a los que fuese de aplicación dicho valor en relación con la Administración tributaria actuante, teniendo en consideración lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado anterior.”

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 134 de la LGT, si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, deberá notificar la propuesta de regularización otorgando un plazo para formular alegaciones.

Y en el caso de resultar de aplicación el valor comprobado por la Administración, deberá aplicarse lo dispuesto en el artículo 107.5 del TRLRHL, para el caso de que la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición (ya sean los consignados en los respectivos títulos o los comprobados por la Administración tributaria) resulte inferior al importe de la base imponible del impuesto determinado de acuerdo con lo establecido en los apartados 1 a 4 del citado artículo 107.

## EXTINCIÓN DEL USUFRUCTO POR MUERTE DEL USUFRUCTUARIO

(Consulta DGTV nº V1509-22 de 23 de junio de 2022)

El Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de enero de 1999, en resolución de recurso de casación en interés de ley núm. 3067/1998, manifestó en su fundamento de derecho segundo que:

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

Y en la sentencia de 9 de diciembre de 2011, aunque referida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Tribunal Supremo, en el fundamento de derecho primero, asume el criterio de la Audiencia Nacional manifestado en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo de 19 de abril y 23 de noviembre de 2007, en el siguiente sentido:

“El usufructo, según el artículo 467 del Código Civil, “da derecho a disfrutar los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia, a no ser que el título de su constitución o la ley autoricen otra cosa”. Es, por tanto, un derecho real limitativo del dominio, en el sentido de que se proyecta sobre una cosa ajena, como explícitamente señala el precepto transcrito. Esta naturaleza sustancial de “ius in re aliena” impide considerar que el nudo propietario adquiere el usufructo cuando recupera “de iure” las facultades inherentes al disfrute que, hasta entonces, poseía el usufructuario. No en vano, el artículo 513 del propio Código Civil declara que “el usufructo se extingue:... 1º) Por muerte del usufructuario”. Es decir, que al fallecimiento del usufructuario, si se extingue el derecho de éste, intransmisiblemente a terceros, revierten al propietario las facultades propias del disfrute de la cosa, pero no es que, como desacertadamente se preconiza en el acta, se “adquiera” el usufructo cuando el usufructuario cesa en su derecho. Más claramente aún se llega a esta conclusión ante la advertencia

del apartado 3º del ya mencionado artículo 513, que se refiere a esta causa de extinción: “3º) Por la reunión del usufructo y la propiedad en una misma persona”.

En suma, es de pura lógica que la extinción del usufructo por muerte del usufructuario, así como por confusión, impiden considerar, que con ocasión del fallecimiento de la esposa de su padre, la Sra. Ángela adquirió derecho alguno, puesto que: 1) no es admisible que un derecho, a la vez, se extinga y se transmita, siendo así que el usufructo extinguido por muerte del usufructuario desaparece como derecho; 2) menos concebible aún es que quien adquiera ese usufructo extinguido sea el propietario, que no puede ser a la vez usufructuario, y no sólo por la extinción del derecho real, y por la imposibilidad de confusión (artículo 513.3 C.C.) sino porque en la esencia del usufructo está la condición de derecho real limitativo del dominio y, por tanto, susceptible de disfrute sólo sobre cosas o derechos ajenos, nunca sobre los propios; c) tampoco cabe asimilar la recuperación con facultades inherentes al dominio con la adquisición de un derecho real que, referido a un tercero, pierde sentido en relación con el titular dominical o, en otras palabras, que los modos de adquirir se refieren a la propiedad y a los demás derechos reales, no a facultades singulares correspondientes al dominio.

Así las cosas, el reintegro al propietario de esas facultades anteriormente desmembradas no puede datarse en la fecha de consolidación del dominio pleno, sino que trae causa de la adquisición de la propiedad, por vía hereditaria (artículo 609 C.C., que cita entre los modos de adquirir la propiedad “la sucesión testada e intestada...”), a la vez que el artículo 661 aclara que “los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones”, siendo de recordar, igualmente, la regla sobre la posesión civilísima del artículo 440, también del C.C., a cuyo tenor “la posesión de los bienes hereditarios se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante, en el caso de que llegue a adirse la herencia...”, como es el caso.”

Por tanto, siendo el hecho imponible del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104 del TRLRHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, y no habiendo en este caso transmisión de la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, no se produce el hecho imponible del impuesto, y por consiguiente, la consolidación del dominio en el consultante por la extinción del usufructo al fallecimiento del usufructuario no está sujeta al IIVTNU.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de la propiedad de alguno de los inmuebles urbanos por el consultante, habrá que tener en cuenta, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, que el período de puesta de manifiesto en esa futura transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que entonces se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que el consultante adquirió la nuda propiedad del inmueble por herencia de la primera propietaria (Dª. X), sin que se tenga en cuenta a estos efectos la fecha en la que se consolida el dominio, dado que esta operación no determina el devengo del impuesto.

