

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• Murcia
Decreto-ley 1/2022, de
12 de abril, por el que se
adoptan medidas urgentes
económicas y fiscales, como
consecuencia de la guerra en
Ucrania.....4

NOVEDADES AUTONÓMICAS

• Los recargos en materia
tributaria en la doctrina
jurisprudencial suprema

**Antonio Martínez
Lafuente.** Abogado
del Estado. Doctor en
Drecho.....8

TEMAS FISCALES

• CONSULTAS DE LA
DIRECCIÓN GENERAL DE
TRIBUTOS.....23

-Impuesto sobre Transmisiones
Patrimoniales y Actos Jurídicos
Documentados.....23

-Impuesto sobre Sucesiones y
Donaciones42

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN
GENERAL DE TRIBUTOS51

Impuesto sobre el incremento de
valor de los terrenos de naturaleza
urbana.....51

TRIBUTOS MUNICIPALES

TM
Tributos MUNICIPALES



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS.....	4
MURCIA	4
Decreto-ley 1/2022, de 12 de abril, por el que se adoptan medidas urgentes económicas y fiscales, como consecuencia de la guerra en Ucrania.	4

NOVEDADES AUTONÓMICAS

MURCIA

DECRETO-LEY 1/2022, DE 12 DE ABRIL, POR EL QUE SE ADOPTAN MEDIDAS URGENTES ECONÓMICAS Y FISCALES, COMO CONSECUENCIA DE LA GUERRA EN UCRANIA.

Modificación del texto refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre

Artículo 3.

Modificación del Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre. Se modifica el texto refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes:

Uno. Se añade un nuevo apartado Tres al artículo 3, renumerándose los actuales apartados Tres, Cuatro y Cinco, como Cuatro, Cinco y Seis respectivamente, con la siguiente redacción.

“Tres. Reducción por adquisición de fincas rústicas.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una reducción propia en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 99% para las adquisiciones «mortis causa», cuando ésta incluya el valor de una finca rústica, siempre que dicha parcela sea transmitida en el plazo de un año a una persona agricultora profesional que sea titular de una explotación agraria, a la que quedará afecta la finca, y que esté dada de alta en el régimen de seguridad social que le corresponda en función de su actividad agraria.

2. Las parcelas transmitidas deberán mantenerse afectas a la explotación agraria durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que dentro del citado plazo fallezca la persona adquirente o las parcelas se vean afectadas por un expediente expropiatorio o concurren otras causas de fuerza mayor debidamente acreditadas que imposibiliten el ejercicio de una actividad agraria o complementaria.

3. Si las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el Registro de la Propiedad se hará constar en el mismo la nota marginal de afección a que hace referencia el apartado 2 del artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias o normativa que la sustituya.

4. La reducción podrán aplicarla los adquirentes que se adjudiquen la finca y estén encuadrados en cualquiera de los grupos I, II, III y IV hasta colaterales del cuarto grado de parentesco, previstos en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

5. En caso de incumplirse los requisitos establecidos en los apartados anteriores, los adquirentes beneficiarios de esta reducción deberán presentar autoliquidación ingresando la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora.

6. Serán de aplicación a la presente reducción las definiciones establecidas en el apartado Quinto del artículo 8.”

Dos. Se añade un nuevo apartado Cinco al artículo 4, renumerándose los actuales apartados Cinco, Seis, Siete y Ocho, como Seis, Siete, Ocho y Nueve respectivamente, con la siguiente redacción.

“Cinco. Reducción por adquisición de fincas rústicas.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una reducción propia en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 99% para las adquisiciones «inter vivos», cuando ésta incluya el valor de una finca rústica, siempre que en la fecha del devengo las personas adquirentes o sus cónyuges tengan la condición de personas agricultoras profesionales y sean titulares de una explotación agraria, a la cual quedarán afectos los elementos que se adquieren, y que estén dados de alta en el régimen de seguridad social que les corresponda en función de su actividad agraria.

2. La reducción será aplicable sobre el valor total, ya sea la parcela adquirida de titularidad exclusiva de uno de los cónyuges o común a ambos en caso de régimen legal de gananciales.

3. Las parcelas transmitidas deberán afectarse a la explotación agraria durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro del citado plazo fallezca la persona adquirente o las parcelas se vean afectadas por un expediente expropiatorio o concurran otras causas de fuerza mayor debidamente acreditadas que imposibiliten el ejercicio de una actividad agraria o complementaria.

4. Si las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el Registro de la Propiedad se hará constar en el mismo la nota marginal de afección a que hace referencia el apartado 2 del artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias o normativa que la sustituya.

5. La reducción podrán aplicarla los adquirentes encuadrados en cualquiera de los grupos de parentesco previstos en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

6. En caso de incumplirse los requisitos establecidos en los apartados anteriores, los adquirentes beneficiarios de esta reducción deberán presentar autoliquidación ingresando la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora.”

7. Serán de aplicación a la presente reducción las definiciones establecidas en el apartado Quinto del artículo 8.”

Tres. Se da nueva redacción al artículo 8, en los siguientes términos: “Artículo 8. Bonificaciones en la cuota. De acuerdo con lo previsto en el artículo 49.1.b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establecen las siguientes bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

Uno. Bonificación por cesión temporal de derechos al uso privativo de aguas públicas para uso exclusivo agrícola. Se establece una bonificación en la cuota del impuesto del 100% aplicable en aquellos actos y negocios jurídicos realizados por las comunidades de usuarios cuyo domicilio fiscal radique en la Región de Murcia definidas en la legislación de aguas, relacionados con contratos de cesión temporal de derechos al uso privativo de aguas públicas para uso exclusivo agrícola. Esta bonificación también será aplicable a las obras y adquisiciones realizadas por estas mismas comunidades de usuarios, cuyo fin sea la obtención, uso y distribución de agua de cualquier origen destinada a la agricultura.

Dos. Bonificación por transmisión o cesión temporal de fincas rústicas.

1. Disfrutarán de una bonificación de la cuota tributaria del 99% en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: a) Las transmisiones de fincas rústicas. b) Los contratos por los que se ceda temporalmente la explotación o uso de una o varias fincas rústicas, o parte de ellas, para su aprovechamiento agrícola, ganadero o forestal a cambio de un precio, renta o porcentaje de los resultados.

2. La aplicación de los anteriores beneficios fiscales quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos: a) Que los adquirentes o cesionarios sean personas agricultoras profesionales titulares de una explotación agraria, a la cual queden afectos los elementos que se adquieren o cedan, y que estén dados de alta en el régimen de seguridad social que les corresponda en función de su actividad agraria. En caso de transmisión, la base imponible será el valor total, ya sea la parcela adquirida de titularidad exclusiva de uno de los cónyuges o común a ambos en caso de régimen legal de gananciales.

b) Que se mantenga la actividad agraria o actividad complementaria durante los cinco años siguientes, salvo fallecimiento del adquirente o cesionario dentro del citado plazo, o salvo supuestos de expropiación forzosa o concurran otras causas de fuerza mayor debidamente acreditadas que imposibiliten el ejercicio de una actividad agraria o complementaria.

b) Que la transmisión o cesión se documente en escritura pública, donde se hará mención al incentivo aplicado.

c) Que si las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el Registro de la Propiedad se haga constar en el mismo la nota marginal de afección a que hace referencia el apartado 2 del artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización

de Explotaciones Agrarias o normativa que la sustituya.

3. En caso de incumplirse los requisitos establecidos en los apartados anteriores, los adquirentes o cesionarios beneficiarios de esta reducción deberán presentar autoliquidación ingresando la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora.”

Tres. Bonificación por permutas voluntarias de fincas rústicas. Se beneficiarán de una bonificación de la cuota tributaria del 99%, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las permutas voluntarias de fincas rústicas autorizadas por la Consejería competente en materia de agricultura, que deberán realizarse en escritura pública, y siempre que tenga alguna de las siguientes finalidades:

a) Eliminar parcelas enclavadas, entendiéndose por tales las así consideradas en la legislación general de reforma y desarrollo agrario.

b) Suprimir servidumbres de paso.

c) Reestructurar las explotaciones agrarias, incluyendo en este supuesto las permutas múltiples que se produzcan para realizar una concentración parcelaria de carácter privado.

2. En el supuesto contemplado en este apartado será de aplicación lo dispuesto en los puntos 2 y 3 del apartado Dos de este artículo.

Cuatro. Bonificación por agrupaciones de fincas rústicas.

1. A las agrupaciones de fincas rústicas se les aplicará una bonificación del 99% en la cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. Para la aplicación de la bonificación será necesario que el titular de las fincas objeto de la agrupación tenga la condición de agricultor profesional y sea titular de una explotación agraria, a la que queden afectas las fincas agrupadas, y que esté dada de alta en el régimen de Seguridad Social que le corresponda en función de su actividad agraria. Asimismo deberán cumplirse el resto de requisitos registrales, de mantenimiento de la actividad y, en su caso, de regularización voluntaria, contemplados en los puntos 2 y 3 del apartado Dos de este artículo.

Quinto. Definiciones A efectos de aplicación de los beneficios fiscales contemplados en los apartados Dos a Cuatro del presente artículo se entiende por:

1. Finca rústica: todos aquellos terrenos que sean susceptibles de tener un aprovechamiento agrícola, forestal, ganadero o mixto por sus aptitudes agronómicas y que no tengan la calificación urbanística de urbanos, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas que sean necesarias para el desarrollo de una explotación agraria. A efectos de lo previsto en la Ley se equipará a la transmisión total o parcial del pleno dominio de las fincas rústicas, la de los derechos reales que recaigan sobre las mismas.

2. Actividad agraria, titular de la explotación, agricultor profesional, explotación agraria y unidad de trabajo agrario (UTA): los definidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.”

Puede consultar el texto completo clicando [aquí](#).



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES.....8

LOS RECARGOS EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SUPREMA.....8

Antonio Martínez Lafuente. Abogado del Estado. Doctor en Derecho.

LOS RECARGOS EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SUPREMA

Antonio Martínez Lafuente. Abogado del Estado. Doctor en Derecho.

I

1.- Los recargos a los que va a referirse la presente colaboración aparecen regulados en los artículos 27 y 28 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria¹ continuación de lo contemplado a tal fin en la anterior normativa², si bien en la actual se contienen interesantes precisiones al respecto comenzando por la de su naturaleza jurídica.

Y así en el art.17, apartado tercero, se expone:

“Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias.”

La remisión se efectúa al artículo 25 de la misma disposición a cuyo tenor:

“Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración Tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley.”

2.- La naturaleza jurídica de los recargos por declaración extemporánea ha sido objeto de debate por su carácter sancionador o no, según su cuantía y grado de exigencia; la Ley General Tributaria, dispone en su artículo décimo que:

“Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efecto retroactivo respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.”

Esta equiparación a efecto de la retroactividad³ entre recargos y sanciones no impide que en el art. 180 apartado tercero, se exponga que:

“Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo”

Ello no obstante procede reiterar lo expuesto por la Jurisprudencia en torno a lo diferente naturaleza jurídica entre tributo y sanción de lo que se ocupó la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2014, que expuso:

“Frente a ello y como recuerda la sentencia recurrida, el

1 Me remito a lo que sobre el particular se contiene en la obra “Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de Diciembre. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras,” que tuve la oportunidad de dirigir. Instituto de Estudios Fiscales. (2014).

2 Véase: “Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública”, de la Profesora Soler Roch, Instituto de Estudios Fiscales (1974); tras la nueva redacción del art. 61 (3) de la anterior Ley General Tributaria por medio de la Ley 25/1995 de 20 de Julio, véase: “Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria”, de los Profesores Pérez Royo y Agúallo Avilés, Editorial Aranzadi (1996).

3 Sobre la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la retroactividad de la leyes tributarias, me remito a lo que expuse en: “Los principios tributarios y la jurisprudencia”. Cuadernos de Derecho Registral (2021); véase asimismo: “Los ingresos fuera de plazo ¿cláusulas penales no sancionadoras?” del Profesor Falcón y Tella, “Quincena Fiscal” nº21 (1995).

Tribunal Supremo ha insistido en numerosas ocasiones en la diferente naturaleza de la obligación tributaria y de la sanción. La firma en conformidad de la propuesta de liquidación contenida en el Acta únicamente supone la aceptación de los hechos comprobados por la Inspección, pero en ningún caso conlleva que el obligado tributario acepte la aplicación de la norma que hace la Inspección a dichos hechos y, menos aún, supone ninguna manifestación respecto al carácter culpable o no de su conducta. En este sentido, si bien el obligado tributario ha de acreditar que incurrió en un error de hecho al firmar el Acta en conformidad para desvirtuar los hechos recogidos en la misma, no existe ninguna limitación para impugnar la liquidación que derive del Acta en cuanto a sus Fundamentos de Derecho, o dicho en otros términos, en cuanto a la aplicación de la norma que hace la Inspección a dichos hechos.

Una cosa es que el comprobado acepte los hechos que dan lugar a sanciones y otra bien distinta es que la firma en conformidad de las actas sea equivalente a una confesión que dispense a la Administración de la carga de destruir positivamente, por medio de una prueba de cargo suficiente y lícita, la presunción constitucional de inocencia.

No puede admitirse, por tanto, que la firma de un Acta de Conformidad suponga la aceptación por parte del obligado tributario de la interpretación de la normativa aplicable que resulte de la misma, como tampoco puede admitirse que la ausencia de alegaciones implique, igualmente, dicha aceptación".⁴

3.- Es conocida la doctrina constitucional sobre los recargos de cuantía diversa por el ingreso fuera de plazo de las deudas tributarias; el Tribunal Constitucional y con respecto al recargo del 10%, contemplado en el art. 61 apartado segundo de la anterior Ley General Tributaria en la redacción procedente de la Ley 46/1985, de 27 de Diciembre, expuso que su naturaleza jurídica no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente, sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento (FJ 5); doctrina que posteriormente ha sido aplicada en las Sentencias del Tribunal Constitucional 171 /1995, de 21 de Noviembre; 198/1995, de 21 de Diciembre, FJ 2; 44/1996, de 14 de Marzo, y 141/1996, FJ 2. De igual modo, en virtud de esta doctrina, en los Autos del Tribunal Constitucional, 57/1998, de 3 de Marzo, FJ 4, y 237/1998, de 10 de Noviembre, FJ 4, consideraron

notoriamente infundadas las cuestiones por las que se planteaba la inconstitucionalidad del recargo del 10 por 100 que estableció el art. 61.2 Ley General Tributaria en la redacción que otorgó a este precepto la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, de 6 de Junio, y acordaron su inadmisión por este motivo. La doctrina expuesta ha sido recogida también en la Sentencia Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de Noviembre, FJ 3, y 291 /2000, de 30 de Noviembre, FJ 9.

Por ello, al carecer el recargo del 10 por 100 de finalidad represiva, retributiva o de castigo, no tiene verdadero sentido sancionador (STC 165/1 995, FJ 4) y no resulta constitucionalmente exigible que este tipo de recargo respete las garantías que establecen los art. 24.2 y 25.1 de la Constitución Española para las sanciones administrativas, de ahí que las vulneraciones de los arts. 24 y 25 de la Constitución Española alegadas respecto de él no pueden prosperar.

Añadiéndose en la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de Noviembre de 2011:

"Ahora bien, también debe reconocerse el esfuerzo realizado en pro de que la gestión de los tributos se lleve a cabo de una manera fluida, evitando la generalización de conductas dilatorias del ingreso tributario debido. Por ello, en realidad, la doctrina del Tribunal Constitucional viene aceptando que el recargo cuyo importe se aleja del de la sanción no tiene este último carácter.

Bajo dicho parámetro, y así lo hemos manifestado de forma expresa en la Sentencia de 2 de Junio de 2011 (recurso de casación número 2363/2008), el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963, en la versión de la Ley 25/1995, que es el que da cobertura al recargo del 20% por ingreso extemporáneo sin requerimiento previo, "no contiene una manifestación del "ius puniendi" del Estado. Y no se trata solo de que el propio artículo 61.3 al prever los recargos, señale que ello se sufrirá "con exclusión de la sanción" o de que el artículo 79 a) de la Ley excluya la infracción en el caso de regularización conforme al artículo 61 o cuando tenga aplicación lo dispuesto en el artículo 127; es que el porcentaje de los recargos regulados para ingresos y declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, en que el máximo es del 20%, se aparta con mucho del previsto en el artículo 87.1 de la Ley General Tributaria para las infracciones graves, entre las que figura la de dejar de ingresar la deuda tributaria, pues en tal precepto se prevé un arco porcentual que va desde el 50% al 150%.

Esta misma doctrina subyace en las sentencias del Alto Tribunal de 2 de Diciembre de 2020, 23 de Noviembre de 2015, y 30 de Enero de 2014, entre otras.

Según la interpretación del Alto Tribunal, el recargo

⁴ La referencia jurisprudencial aparece en mi estudio: "La potestad sancionadora de la Administración Tributaria". Revista Técnica Tributaria nº 134 (2021).

por ingreso extemporáneo, no tiene por finalidad la indemnización de los perjuicios causados a la Administración, sino que responde al esfuerzo realizado en pro de que la gestión de los tributos se lleve a cabo de una manera fluida, evitando la generalización de conductas dilatorias del ingreso tributario debido, por lo tanto, el elemento del perjuicio causado no es un parámetro para determinar la proporcionalidad en la aplicación del recargo, sino el hecho objetivo del retraso en el ingreso tributario debido. Y esta naturaleza señalada por las Sentencias citadas, se mantiene en la Ley 58/2003.⁵

4.- No ocurre lo mismo con el recargo del 50 por 100, en la Sentencia Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de Noviembre (FJ 5), se expuso que este recargo desempeña una función de castigo propia de una sanción, por ello sostuvimos que a este recargo le resultan de aplicación las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2 de la Constitución Española, lo que llevó a declarar la inconstitucionalidad del art. 61.2 Ley General Tributaria en la redacción que a este precepto le otorgó la Disposición Adicional Decimocuarta, apartado segundo, de la Ley 18/1991, de 6 de Junio, ya que, aunque la regulación legal del referido recargo respetaba las garantías, de certeza que se derivan del principio de legalidad penal, no era acorde, sin embargo, con las garantías que se deducen del art. 24.2 de la Constitución Española, pues la norma que lo consagraba no sólo no establecía expresamente que debiera aplicarse respetando dichas garantías sino que el tenor literal de la misma conducía a su aplicación de plano, esto es, sin audiencia previa.

La aplicación de la anterior doctrina al presente caso comportó el otorgamiento parcial del amparo solicitado, pues al haberse aplicado de plano a la entidad demandante de amparo el recargo del 50 por 100 previsto en el art. 61.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción que otorgó a este precepto la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, de 6 de Junio, no se han respetado las garantías procedimentales propias de los actos de naturaleza sancionadora, infringiendo de este modo el derecho a no padecer indefensión en este tipo de procedimientos y, en consecuencia, el art. 24.2 de la Constitución Española (en el mismo sentido las Sentencias del Tribunal Constitucional 307/2000, de 18 de Diciembre, FFJJ 3 y 4; 312/2000, de 18 de Diciembre; 23/2000, de 29 de Enero, FFJJ 2 y 3; 25/2000, de 29 de Enero, FFJJ 2 y 3; 26/2001, FFJJ 3 y 4).⁵

5.- El recargo del 100 por 100 establecido en el párrafo segundo del art. 61.2 de la Ley General Tributaria vulnera el art. 24.2 de la Constitución Española, puesto que no sólo

no califica a la medida retributiva que prevé como sanción, ni, por ende, se remite al capítulo VI, sobre "infracciones y sanciones", de la Ley General Tributaria, ni a la norma que regula el procedimiento tributario sancionador (durante la vigencia del precepto cuestionado, el Real Decreto 2631/1985, posteriormente, el Real Decreto 1930/1998, y, en la actualidad, el Real Decreto 2063/2004, de 15 de Octubre), sino que, al referirse a la misma como "recargo" y expresar que dicho recargo se "exigirá en vía de apremio" y será "único"-lo que, de conformidad con el párrafo primero del precepto, implica que su aplicación excluye "las sanciones que pudieran ser exigibles" "dirige derechamente a los ciudadanos afectados, a la Administración actuante y a los órganos judiciales hacia las normas que regulan la liquidación de los tributos, en lugar de, como resultara constitucionalmente preceptivo, a la aplicación de los principios y garantías que para el ámbito sancionador (también, insistimos, para el administrativo sancionador) derivan" del art. 24.2 de la Constitución Española (Sentencia del Tribunal Constitucional 276/2000, FJ 7).

En definitiva, la previsión por parte del precepto cuestionado en este proceso constitucional de un recargo único del 100 por 100 en aquellos casos en los que "los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o el fraccionamiento del pago", supone la definición de una sanción que, al aplicarse sin posibilidad de que el afectado alegue lo que a su defensa considere conveniente y al obviar la declaración de culpabilidad en un procedimiento sancionador que la imposición de toda sanción exige, implica la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías, en este caso, a un procedimiento administrativo sancionador con todas las garantías, reconocido en el art. 24.2 de la Constitución Española y conduce, por tanto, a que debamos declarar la inconstitucionalidad y nulidad, con los efectos previstos en el inciso final del art. 40.1 LOTC, del párrafo segundo del art. 61.2 de la Ley General Tributaria.⁶

6.- Ello dio lugar a la responsabilidad del Estado Legislador⁷ de lo que se hizo eco en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Mayo de 2006, en la que se expuso:

"La aplicación de los criterios plasmados en dichas Sentencias, que contemplan las dos vías a que se refiere

⁶ De la Sentencia del Tribunal Constitucional 39/2011, de 31 de Marzo.

⁷ Sobre la actual de regulación de la responsabilidad del Estado Legislador tras la declaración de inconstitucionalidad de una Ley, véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de Octubre de 2020, que analiza expresamente lo dispuesto en el art. 32 (4) de la Ley 40/2015, de 1 de Abril.

⁵ De la Sentencia del Tribunal Constitucional 93/2001 de 2 Abril.

la reclamación en este caso, revisión de los actos de liquidación del recargo por su nulidad de pleno derecho y responsabilidad patrimonial del Estado legislador, llevan a la estimación de este recurso, sin que frente a ello puedan prosperar las alegaciones que se formulan en la contestación a la demanda en cuanto se oponen a tan consolidada doctrina de esta Sala sobre el concreto alcance de la declaración de inconstitucionalidad efectuado por la Sentencia 276/2000, destacando el carácter sancionador del precepto eliminado del ordenamiento jurídico y la incidencia que dicha naturaleza tiene a los efectos de la aplicación de la excepción prevista en el último inciso del art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en cuanto su nulidad supone la exclusión de la responsabilidad declarada y posibilita la revisión de los actos de aplicación anteriores y firmes.

La naturaleza punitiva del precepto anulado se refleja en la nulidad de pleno derecho de tales actos de aplicación, que suponen la imposición de plano de una sanción, sin observar el correspondiente procedimiento y garantías constitucionalmente preceptivas en el ámbito sancionador, como se indica en la referida sentencia 276/2000, efecto que declara la citada Sentencia de 13 de Marzo de 2004, cuando señala que "la Sentencia aquí impugnada no sacó las consecuencias debidas de su calificación del acto como nulo de pleno derecho y de naturaleza sancionadora, respecto del que la doctrina prospectiva que subyace en el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional -respecto a situaciones que hubieren ganado firmeza- no puede ser apreciada y la eficacia anulatoria, por excepción expresa de la ley en este caso, debe ser aplicada "ex tunc", criterio acogido en la reciente Sentencia de la misma Sección Segunda de esta Sala de 28 de Marzo de 2006. No impide tal revisión del acto de aplicación firme el hecho de haber sido satisfecho en su momento el recargo, ya que su devolución es una consecuencia de la nulidad de pleno derecho, como restablecimiento de la legalidad que se revisa y, desde el punto de vista de la responsabilidad patrimonial se identifica como perjuicio causado e indemnizable.

Por otra parte y frente a la limitación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se contiene en la Sentencia 194/2000, de 19 de Julio, invocada por el Abogado del Estado, y que se remite a la regla general del art. 40.1 de la LOTC, la Sentencia 276/2000, de 16 de Noviembre, señala de manera expresa, en cuanto a los efectos, que serán los previstos en el inciso final del referido art. 40.1; las Sentencias citadas, cuyo criterio seguimos aquí, justifican el reconocimiento del derecho al abono de intereses desde la fecha del ingreso, que también se cuestiona en la contestación a la demanda; y

finalmente, el voto particular que figura en la Sentencia de 13 de Junio de 2000, que se invoca como criterio de aplicación del principio de seguridad jurídica, se refiere a un supuesto distinto al que es objeto de este recurso, en el que la declaración de inconstitucionalidad no viene determinada por el carácter punitivo del precepto ni existe remisión a los efectos previstos en el último inciso del art. 40.1 de la LOTC."

7.- Damos cuenta, por último, y analizando las cuestiones de interés general, de la posible utilización del procedimiento ejecutivo por una Administración Pública, frente a otra, con exigencia del recargo de apremio; la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Octubre de 2021, invoca como precedentes:

"Nos referimos a las dos sentencias dictadas por esta misma Sala Tercera de 9 y 18 de Febrero de 2005, en las que se examinaba la legalidad de actuaciones, referidas a sendos procedimientos de apremio que habían seguido sendas Corporaciones Locales contra otras Administraciones (Autonómica y Estatal, respectivamente), en las que se manera taxativa se declara que "no se puede privar a las Entidades Locales de la posibilidad de utilizar, cumpliendo las prevenciones legales, los procedimientos de apremio y de practicar en ellos las diligencias de ejecución precisas para la recaudación de sus créditos tributarios cuando el sujeto obligado sea una Administración" (primera de las mencionadas sentencias); o que la Sala "sienta doctrina en el sentido de reconocer que las Entidades Locales, para la cobranza de tributos liquidados... pueden utilizar el procedimiento de apremio y, dentro de él, decretar y practicar las diligencias de embargo que estimen pertinentes.

La conclusión de las reseñas jurisprudenciales anteriores es que puede acudir al procedimiento de apremio una Administración pública para la afectividad de las deudas firmes, aun cuando el deudor sea otra Administración pública. Y ello por cuanto, como se razona en todas las sentencias citadas, no puede ser obstáculo a dicha autotutela el hecho de inembargabilidad de los bienes públicos, habida cuenta de los reiterados argumentos de que esa condición no excluye los bienes patrimoniales, como es sabido. Tampoco constituye una objeción el sugestivo argumento, complementario del anterior, de que se vería afectada la potestad presupuestaria, en el sentido de que si para dicho apremio debe la Administración apremiada incluir créditos extraordinarios para el pago, comporta alterar dicha potestad, porque esa misma relevancia tendría excluir el cobro de la deuda por la Administración ejecutante, que sin tales ingresos ve alterada esa misma potestad presupuestaria."

Y tras ello concluye:

“Teniendo en cuenta los anteriores fundamentos hemos de concluir, dando respuesta a la cuestión que suscita interés casacional, que cuando en el desarrollo de un convenio interadministrativo, una de las Administraciones contratantes (acreedora) dicta un acto estableciendo una determinada deuda a satisfacer por la otra Administración contratante (deudora), y dicha declaración adquiere firmeza, no pudiendo ser impugnada en vía administrativa ni jurisdiccional, la Administración acreedora puede acudir al procedimiento de apremio, caso de que por parte de la Administración deudora no se atiende el requerimiento de pago de la deuda declarada por resolución definitiva; siempre que se reúna todos los presupuestos formales del mencionado procedimiento de ejecución y con los límites que comporta la salvaguarda de los bienes de dominio público que pudieran verse afectados en su tramitación.”

Un supuesto especial, en fin, es el que se contempla en la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de Enero de 2022, en la que se precisa:

“Una vez que se constate por el órgano instructor del procedimiento la falta de pago, se pondrá en marcha el mecanismo de repercusión contemplado en el artículo 17.2 del Real Decreto 515/2013, de 5 de Julio. Conforme al mismo, el Estado efectuará la compensación, deducción o retención con cargo a los importes satisfechos directamente a las Comunidades Autónomas de Andalucía, Canarias y Galicia. La compensación, deducción o retención se llevará a cabo, en primer lugar, con cargo a los recursos o flujos satisfechos por el Estado en aplicación del régimen de financiación que resulte aplicable a los sujetos declarados responsables. Con carácter subsidiario, se llevará a cabo con cargo a las transferencias, subvenciones y otras asignaciones de carácter finalista contempladas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado o en mecanismos extrapresupuestarios. Conforme al artículo 9.1. d) del Real Decreto 515/2013, de 5 de Julio, formarán parte de la deuda las multas coercitivas que puedan devengarse con posterioridad al acuerdo de Consejo de Ministros y traigan causa del mismo incumplimiento. Para ello, de acuerdo con el artículo 16.2 del Real Decreto 515/2013, de 5 de Julio, la Secretaría General una vez recibida la información de la Comisión Europea a través de la Secretaría de Estado de la Unión Europea remitirá a los responsables el cálculo correspondiente a cada semestre conforme a los criterios establecidos en las tablas contenidas en el presente acuerdo, para que se proceda al pago por parte de los mismos en los dos meses siguientes, haciendo constar que de no realizarlo en el plazo indicado se hará uso de los mecanismos de exacción previstos en el Real Decreto 515/2013, de 5 de Julio. Una vez que se haga efectiva la

repercusión y el pago de la deuda, esta quedará extinta conforme al artículo 9.1.f) del Real Decreto 515/2013, de 5 de Julio.

Por todo lo expuesto, procede estimar parcialmente esta ampliación del recurso en el sentido de declarar: que la deuda exigible a la Administración recurrente ha de limitarse a los conceptos establecidos en el Real Decreto 515/2013, de 5 de Julio, sin que puedan incluirse otros conceptos como el recargo de apremio a que se refiere la impugnación, por lo que, como se solicita con carácter subsidiario, procede declarar la nulidad del recargo de apremio, con la devolución de su importe y los intereses legales desde la fecha en la que se efectuó la compensación.”

II

8.- La actual regulación⁸ de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo se contiene en el art. 27 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, en la que se indica:

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

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración

⁸ Véase: “Naturaleza de los recargos por declaración extemporánea” de la Profesora Velarde Aramayo en “Tratado sobre la Ley General Tributaria; Homenaje al Profesor Rodríguez Bereijo,” Editorial Aranzadi. Volumen I (2010); tras la reforma procedente de la Ley 11/2021, de 9 de Julio, véase: “Intereses de demora y recargos de regularización en la Ley de Prevención y Lucha contra el fraude fiscal”; Ponencia presentada por el Profesor Gorospe Oviedo, en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España, en el Curso 2021/2022; véase asimismo: “El recargo por declaración extemporánea y el requerimiento previo: un estudio de la doctrina administrativa de la jurisprudencia,” del Profesor Paolo Taboada, en “Revista de Contabilidad y Tributación” nº 460 (2021).

se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.⁹

No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:

a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.

b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.

c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.

d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren.”

En el Preámbulo de la Ley se expone sobre el particular: “Se modifica el sistema de recargos por extemporaneidad

⁹ Me remito a lo que he expuesto en: “Nueva visita al interés de demora tributario”, Revista “Impuestos”, Editorial la Ley Volumen II (2010); aparecen destacadas consideraciones sobre el tema en: “El Tribunal Constitucional alemán declara la inconstitucionalidad de los intereses de demora del 6%.” del Profesor González Ortiz, en “Revistas Española de Derecho Financiero” nº 192 (2021)

estableciéndose un sistema de recargos crecientes del 1 por ciento por cada mes completo de retraso sin intereses de demora hasta que haya transcurrido el periodo de doce meses de retraso. A partir del día siguiente del transcurso de los doce meses citados, además del devengo del recargo del 15 por ciento, comenzará el devengo de intereses de demora. Asimismo, se exceptiona de dichos recargos a quien regularice una conducta tributaria que lo haya sido previamente por la Administración Tributaria por el mismo concepto impositivo y circunstancias, pero por otros periodos, no habiendo sido merecedora de sanción, siempre que se regularice en un plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación.”

Además, según la Disposición Transitoria Primera de la ley 11/2021, de 9 de Julio:

“La nueva redacción del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza.”

Se ocupó de ello la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de Septiembre de 2021, que indicó:

“Es por ello, que procede, en ese extremo, estimar las pretensiones de la XZ, SA, disponiendo la modificación del recargo por declaración extemporánea a ella exigido en los términos señalados en el nuevo apartado 2 del artículo 27 de la Ley General Tributaria, por ser la nueva regulación más favorable a la reclamante y no haber el recargo inicialmente liquidado adquirido firmeza.”

9- Particular interés tiene lo que se expresa en el apartado cuarto del citado artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria a cuyo tenor:

“Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.”

La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de Septiembre de 2010, sobre el particular expuso:

“Y, con tal propósito, parece que el punto de partida debe ser el análisis de la finalidad y naturaleza de los recargos que se examinan. De la doctrina del Tribunal Constitucional (Sentencias del Tribunal Constitucional 164/1995, de 13 de Noviembre, 276/2000, de 16 de Noviembre, y 93/2001, de 2 de Abril) sólo puede extraerse la conclusión de que no tienen naturaleza sancionadora, salvo que cuantitativamente alcancen

el valor de las sanciones. Más bien responden a la idea de facilitar la aplicación de los tributos, sirviendo de estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias. Pero parece que, ni siquiera durante la vigencia y aplicación del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria/1963, cabía incluir en el ámbito de tal incentivo y promoción a las meras autoliquidaciones tardías y "clandestinas", especialmente cuando, tratándose del Impuesto sobre el Valor Añadido, se ingresaba con ocasión de la autoliquidación del cuarto trimestre la deuda tributaria que correspondía a un trimestre anterior, sin ni siquiera señalar a cuál correspondía; con la aplicación, en tal supuesto, de las consecuencias de la regularización voluntaria podría resultar la generalización de un sistema en el que se diferiera el pago de la deuda de los tres primeros trimestres sin pagar recargo, interés o sanción.

Es cierto que, a diferencia del artículo 27.4 de la Ley General Tributaria/2003, el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria//1963 no establecía de manera explícita el requisito de la manifestación expresa, para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea, pero también lo es que era una exigencia implícita el que se indicara expresamente el impuesto, período y datos necesarios para comprobar la autoliquidación o liquidación e ingreso extemporáneo con el que se pretende regularizar la autoliquidación omitida o incorrectamente formulada.

En primer lugar, porque es una contradicción conceptual la pretendida "regularización voluntaria tácita". No existe tal regularización si se omiten los datos necesarios para comprobar la situación tributaria que se quiere regularizar. Resultaba y resulta esencial, en la regularización voluntaria, el conocimiento por la Administración de la verdadera situación tributaria del sujeto pasivo que incumple, en el correspondiente plazo, las obligaciones de la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria. Dicho en otros términos, la finalidad del artículo 63.3 de la Ley General Tributaria/1963 no era diferente a la del artículo 27.4 de la Ley General Tributaria/2003; en ambos casos se trata de permitir al contribuyente una regularización mediante la presentación de una declaración fuera de plazo que no solo sea voluntaria sino que facilite al máximo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con la necesaria simplificación y agilización de la gestión tributaria, para lo que resulta imprescindible la identificación de la obligación tributaria y el periodo al que se refiere.

En segundo término, desde el punto de vista del Derecho sancionador, en la medida en que pudiera resultar aplicable, no es lo mismo desde la perspectiva de la culpabilidad y proporcionalidad una regularización voluntaria detallada, por el incumplimiento en tiempo de obligaciones tributarias, que un cumplimiento tardío de dichas obligaciones ocultando o silenciando la realidad

del ilícito ya consumado. Cosa distinta es la repercusión que antes, bajo la vigencia de los artículos 61.3, 78 y 79 de la Ley General Tributaria/63, y ahora, en aplicación de los artículos 27 y 191 y ss. de la Ley General Tributaria/2003, pueda tener para la tipificación y graduación de la sanción el ingreso extemporáneo pero voluntario de las deudas tributarias."

10.- Es consustancial al sistema de regularización voluntaria, con la aplicación del correspondiente recargo en lugar de la sanción, la observancia o concurrencia de los siguientes requisitos:

1º) Extemporaneidad de la declaración o autoliquidación, es decir que se presente después de finalizar el plazo previsto en la normativa reguladora del tributo.

2º) Presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación omitida o de la liquidación complementaria que rectifique la anterior, formulada en plazo, haciendo constar, en ambos casos, el periodo impositivo a que se refieren las bases y cuotas objeto de regularización.

3º) Existencia de una deuda tributaria a ingresar como consecuencia de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada.

4º) Espontaneidad de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin mediar requerimiento previo de los órganos de la Administración Tributaria.

El Tribunal Supremo¹⁰ ha formado doctrina sobre la expresión que ha quedado subrayada interpretándola de modo amplio; y así y sugiriendo dicho parecer el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 20 de Abril de 2021, expuso que son inexigibles los recargos a los que se refiere el art. 27 de la Ley General Tributaria en los supuestos en los que el contribuyente regulariza impulsado por el conocimiento de datos relevantes para el establecimiento de la deuda que se han dado a conocer en un procedimiento referente a un periodo anterior en relación con hechos sustancialmente coincidentes.

Además el Tribunal Supremo en Sentencia de 13 de Octubre de 2021, expuso:

"Ni el derecho de la Unión Europea -en particular, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido y los principios de neutralidad y proporcionalidad- ni los principios constitucionales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario, quedan vulnerados por la posibilidad de la imposición de una sanción, la tipificada en el artículo 191.6 de la Ley General Tributaria, que castiga el diferimiento de la declaración de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido devengada y repercutida a un trimestre posterior, con inobservancia de los requisitos exigidos en el artículo 27.4 de la Ley General

Tributaria, aunque el efecto de la aplicación de la norma sancionadora supone una multa por importe superior a lo que debería abonar el contribuyente por el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo cuando, como es el caso, no resulta posible la aplicación de dicho recargo, por voluntad propia del sujeto pasivo, que no se ha ceñido a las exigencias legales”.

11.- La Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de Diciembre de 2020, contempló un supuesto de la exigencia de un recargo, que comparado con la sanción tributaria que le corresponde por la misma conducta resultaría del todo punto desproporcionado y por ello expuso:

“Existe, además, otro argumento extraordinariamente convincente que resulta bien traído por la parte recurrente: la colisión de la norma aplicada en la sentencia recurrida con la norma prevista en el artículo 198.1 de la Ley General Tributaria, que tipifica como infracción tributaria leve la falta de presentación en plazo de autoliquidaciones o declaraciones siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública; todo ello, en el caso hipotético de que aceptáramos dialécticamente que la realización de una declaración complementaria -que no de una autoliquidación como la norma prevé expresamente- autoriza la exigencia del recargo.

Parece que el precepto infractor encaja completamente

10 El Auto de 23 de Mayo de 2019, admitió el Recurso de Casación al entender que procedía: “Aclarar, matizar o precisar la doctrina contenida en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera, pronunciada en el recurso de casación nº 2526/2011) en estos términos: 1) en primer lugar, qué debe entenderse por requerimiento previo, previsto y definido en el artículo 27.1, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria, como presupuesto jurídico negativo cuya aparición excluye el recargo; y 2) en segundo término, en relación con la anterior, cómo debe interpretarse la expresión legal "cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria" y, en particular, si cabe entender comprendido en el concepto de requerimiento previo el conocimiento del inspeccionado que deriva de que en un procedimiento para comprobar un periodo determinado -aquí 2012- se ponga de manifiesto la improcedencia de una deducción fiscal que también lo sería en relación con el periodo 2013 y el contribuyente, a la vista del criterio sustentado, presente una autoliquidación complementaria extemporánea, correctora de la inicial, en el sentido de eliminar las deducciones que ha llegado a advertir como improcedentes, antes de darse inicio al procedimiento de comprobación de éste último periodo,” concluyendo: “Pues bien, ciñéndonos al asunto debatido, debemos responder a la cuestión con interés casacional manifestando que el concepto de requerimiento previo ha de entenderse en sentido amplio. Es posible excluir el recargo por presentación extemporánea previsto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria cuando, a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido estricto, la presentación extemporánea de la autoliquidación puede haber sido inducida por el conocimiento de hechos relevantes reflejados en un Acta de conformidad relativa a un determinado ejercicio de un Impuesto, suscrita con anterioridad a la presentación de dichas autoliquidaciones correspondientes a determinados periodos de un ejercicio anterior de mismo impuesto. En esas condiciones se puede considerar que se han realizado actuaciones administrativas conducentes a la regularización o aseguramiento de la liquidación de la deuda tributaria. En cambio, no se excluye dicho recargo cuando las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron antes de la suscripción del Acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior.”

en el supuesto que ahora nos ocupa, pues lo que han hecho las dos sociedades del grupo es, sencillamente, declarar una operación de venta intragrupo sin consecuencias fiscales, ni perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Y si ello es así, el principio de proporcionalidad exige, en un supuesto como este, que la respuesta se atempere a la realidad de los hechos, de suerte que una sanción por infracción leve respetaría mejor -qué duda cabe el mencionado principio que un recargo por importe de 87.225 euros en un caso, insistimos, en el que no ha habido perjuicio, ni falta de ingreso.

12.- La Ley 36/2066, de 29 de Noviembre, incorporó al artículo 27 de la Ley General Tributaria un apartado quinto del siguiente tenor, y que:

“El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por 100 siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.”

La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Mayo de 2020, expuso sobre el mencionado precepto lo siguiente:

“La tercera y última razón descansa en que no entendemos que la circunstancia de haber pedido el aplazamiento de la deuda al autoliquidar obligue al contribuyente a esperar a que se adopte la resolución procedente sobre esa solicitud y que sea de todo punto irrelevante el pago completo de la deuda antes de que recaiga esa resolución, pues es evidente que ese pago resulta más beneficioso para el Tesoro Público que un eventual aplazamiento de la deuda, sin garantías o con

unas concretas y determinadas garantías.

Parece oportuno recordar que el apartado quinto del artículo 27 de la Ley General Tributaria fue introducido por la reforma operada en la [Ley 36/2006, de 29 de Noviembre](#), de medidas para la prevención del fraude fiscal, en cuya Exposición de Motivos se hacía referencia al deseo de evitar la litigiosidad y "favorecer el pago de las liquidaciones", finalidad que no parece que se cumpla si, en supuestos como el que nos ocupa, se penaliza a quien paga en relación con quien consigue un aplazamiento de ese pago.

En definitiva, nuestra respuesta a la cuestión que suscita el auto de admisión del presente recurso de casación debe ser, por tanto, la de que procede aplicar la reducción del 25 por 100 del importe de los recargos del artículo 27.2 de la [Ley 58/2003, de 17 de Diciembre](#), General Tributaria, prevista en el artículo 27.5 de esa misma ley cuando, solicitado por el contribuyente el aplazamiento de la cantidad a ingresar resultante de la autoliquidación presentada extemporáneamente sin requerimiento previo de la Administración tributaria, con ofrecimiento de garantía distinta del aval o certificado de seguro de caución, dicho contribuyente efectúa el ingreso completo de la deuda tributaria antes de que la Administración se pronuncie sobre el aplazamiento solicitado."

III

13.- El art.28 de la [Ley 58/2003, de 17 de Diciembre](#), se ocupa de los Recargos del periodo ejecutivo en los siguientes términos:

"Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta Ley.

Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.

Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.

El recargo ejecutivo será del 5 por 100 y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

El recargo de apremio reducido será del 10 por 100 y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley para las deudas apremiadas.

El recargo de apremio ordinario será del 20 por 100 y será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.

El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

No se devengarán los recargos del período ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa."¹¹

14.- La Sentencia del Tribunal Supremo de [17 de Diciembre de 2020](#), se ocupa de analizar si procede exigir el recargo de apremio en un supuesto de responsabilidad tributaria¹², siendo así que ya se exigió el recargo de apremio al deudor principal; según la mencionada Sentencia no existe ni "anatocismo ejecutivo" ni vulneración del principio non bis in ídem ya que los respectivos recargos de apremio aquí discutidos traen causa de un incumplimiento propio e independiente de pago de la deuda en período voluntario, el del deudor principal y el del responsable, careciendo por otro lado los recargos del período ejecutivo de la naturaleza sancionadora que la recurrente predica, recordando a este respecto lo dispuesto en el artículo 25.1, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria en cuya virtud "tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la Ley, mientras que "2. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias"; así, pues, los recargos del período ejecutivo y las sanciones no participan de la misma naturaleza, siendo doctrina a tener en cuenta lo siguiente:

"Determinar si resulta o no ajustado al ordenamiento jurídico exigir al responsable solidario un recargo de apremio sobre la deuda que se le deriva por la vía del

¹¹ El último párrafo del precepto fue introducido por el [Real-Decreto Ley 20/2011, de 30 de Diciembre](#).

¹² Me remito a mi monografía: "Prescripción y responsabilidad tributaria en la Jurisprudencia". Editorial Francis Lefebvre (2020); además debe de traerse a colación lo expuesto por la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de [28 de Diciembre de 2021](#), en la que se expone: "Finalmente la norma no configura el apremio efectivo del patrimonio del deudor, como un requisito de procedibilidad para derivar la responsabilidad sino que la declaración de fallido es una consecuencia de una actuación administrativa tendente a acreditar la insolvencia, total o parcial, de un deudor principal y no el objeto de ese apremio. Consecuencia de lo anterior, es que la Administración, iniciado o no el período ejecutivo, debe desplegar la necesaria actuación administrativa para investigar y realizar los bienes y derechos del deudor principal en el curso del procedimiento de apremio o al margen de éste y acreditado que se ignora la existencia de bienes o derechos embargables o realizables procede a la manifestación sobre su solvencia. En definitiva, no es necesario que se haya iniciado la vía de apremio, para entender acreditada la insolvencia del deudor."

artículo 42.2 de la Ley General Tributaria, si no la abona en el período que le confiere el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria, cuando dicha deuda ya contiene el recargo de apremio impuesto al deudor principal, esto es, si ambos recargos son conciliables o, por el contrario, incompatibles entre sí". La respuesta a dicha cuestión debe ser que resulta ajustado al Ordenamiento Jurídico exigir al responsable solidario un recargo de apremio sobre la deuda que se le deriva por la vía del art. 42.2 de la Ley General Tributaria, si no la abona en el periodo que le confiere el artículo 62.2. de la Ley General Tributaria, pues el recargo de apremio impuesto al deudor principal conforma, junto a la deuda tributaria pendiente, sanciones e intereses, el alcance global de la responsabilidad a la que se extiende la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria."

15.- No menos interés tiene la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de Diciembre de 2020, que se ocupa de las consecuencias de la incidencia en un supuesto de responsabilidad tributaria solidaria en el sentido de poder exigir o no a cada uno de ellos el recargo por el inicio del periodo ejecutivo, exponiendo lo que a continuación se indica:

"En definitiva, la obligación accesoria de los recargos del período ejecutivo, son obligaciones ex lege, configuradas por el legislador, de suerte que al producirse el presupuesto fáctico se desencadena la consecuencia jurídica que el legislador ha dispuesto. Por tanto, en lo que ahora interesa y respecto de los recargos del período ejecutivo, el legislador ha querido que cuando pasado el período voluntario se satisfaga la totalidad de la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio, se devengue un recargo del 5% cuantificado sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario, ello con carácter automático por mor del art. 161.1.a) de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de su liquidación y notificación, al que sigue cuando se cumplan las circunstancias legalmente previstas el recargo de apremio reducido y el ordinario; no un 5%, a voluntad de la Administración por cada procedimiento que se inicie, no con el inicio del periodo ejecutivo, sino al dirigirse contra cada uno de los responsables solidarios del pago de la deuda, cuantificado en función de la totalidad de la deuda principal impagada multiplicada por cada uno de los responsables solidarios contra los que se dirige el procedimiento ejecutivo, que con posterioridad de cumplirse los presupuestos fácticos se convertirá en un 10% y hasta en un 20% por cada uno de los responsables solidarios.

De todo lo dicho debe concluirse que la Administración no tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables del artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido

satisfecho por uno de ellos."

16.- Debe aludirse además a lo expuesto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Diciembre de 2020, que se ocupó de examinar si en la compensación como modo de extinción de la obligación tributaria, procede incorporar el recargo de apremio concluye señalando que, como se indica en la sentencia recurrida, lo cierto es que, la Administración debe respetar el procedimiento establecido en las normas para efectuar la compensación de deudas entre Administraciones y Entidades regidas por el Derecho Público, y este procedimiento no es otro que el recogido en el artículo 57 del Reglamento General de Revisión vigente, en el que no se prevé apremio alguno. Se debe, por tanto, concluir que tanto el antiguo artículo 65 del Reglamento General de Revisión, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de Diciembre, como el artículo 57 del vigente Reglamento General de Revisión, exigen que la compensación de deudas entre Administraciones y Entidades Públicas que en él se citan, se realice tras finalizar el plazo de ingreso en periodo voluntario, sin que resulte procedente dictar providencia de apremio alguna, con el consiguiente recargo.

En la Sentencia se expuso:

"Fijación de doctrina.

La Sección primera formula la siguiente cuestión:

"Primero. Determinar si, procede dictar providencia de apremio contra un Ayuntamiento.

Segundo. En el caso de que la respuesta a la anterior pregunta sea afirmativa y, si procede incluir los recargos del período ejecutivo en el acuerdo de compensación¹³ que se dicte posteriormente".

La disyuntiva que plantea la Sección Primera no se corresponde con el supuesto fáctico, como hemos puesto de manifiesto en el fundamento de derecho primero, por lo que no ha lugar a pronunciarse sobre dicha cuestión.

¹³ La doctrina sobre la compensación tributaria, aparece en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Julio 2020, en la que se expone: "Dilucidar si, acordada la devolución de una liquidación tributaria por anulación judicial a favor de un contribuyente, y girada una nueva liquidación por la Administración actuante - en ejecución de la resolución judicial anulatoria y en sustitución de la liquidación anulada- puede la Administración decretar la compensación de oficio de las liquidaciones, declarando la obligación de pago por devolución de ingresos indebidos sólo del saldo a favor del sujeto pasivo, todo ello durante el plazo de ingreso en periodo voluntario de las nuevas cantidades a ingresar o, por el contrario, para proceder a la compensación tributaria es requisito insoslayable la firmeza en vía judicial de la nueva deuda tributaria girada". La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que para la compensación de oficio de las deudas tributarias no se exige la firmeza en vía judicial de la nueva liquidación girada en ejecución de una resolución judicial que anula otra anterior, de tal forma que acordada la devolución de una liquidación tributaria por anulación judicial a favor de un contribuyente, y girada una nueva liquidación por la Administración actuante - en ejecución de la resolución judicial anulatoria y en sustitución de la liquidación anulada- puede la Administración, decretar la compensación de oficio de las liquidaciones, declarando la obligación de pago por devolución de ingresos indebidos sólo del saldo a favor del sujeto pasivo, todo ello durante el plazo de ingreso en periodo voluntario de las nuevas cantidades a ingresar."

Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

La Comunidad de Madrid solicita la estimación del recurso y, asimismo, que esta Sala declare que en los supuestos de deudas existentes entre diferentes entidades públicas, cuando al finalizar el periodo voluntario no existen créditos compensables pero las circunstancias para la compensación se dan de manera sobrevenida, con posterioridad a haber sido dictada la correspondiente providencia de apremio que incluye el recargo del periodo ejecutivo, el acuerdo de compensación ha de incluir el citado recargo, toda vez que éste forma parte de la deuda a compensar. La posición del Ayuntamiento de Las Rozas, por el contrario, se concreta en solicitar la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia y, por tanto, la anulación de los actos recurridos.

A la vista lo manifestado en los fundamentos de derecho precedentes, declaramos no haber lugar al presente recurso de casación, con lo cual se estiman las pretensiones del Ayuntamiento de Las Rozas.”

IV

17.- Es conocida la doctrina jurisprudencial según la cual no puede iniciarse la vía de apremio con exigencia del recargo de dicha denominación cuando esté solicitada la suspensión del acto impugnado y aún no exista pronunciamiento definitivo sobre el particular.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de Febrero de 2018, dictada en el Recurso 170/2016, tiene sentada doctrina sobre lo expuesto en el sentido siguiente:

I.- En primer lugar, expone que sigue siendo válida la doctrina jurisprudencial según la cual solicitada la suspensión del acto impugnado, no es procedente la vía de apremio:

“La cuestión que plantea este recurso de casación es si, interesada por el obligado tributario la suspensión de la ejecución de la deuda que se le reclama, ya en la vía administrativa o económico-administrativa, ya en la jurisdiccional, puede la Administración emitir una providencia de apremio, con la que se inicia el procedimiento de ejecución sin que antes se haya adoptado una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha resuelto que no es posible. La ya citada sentencia del Tribunal Supremo de 28 de Abril de 2014 (casación 4900/2011), con cita de otras anteriores, teniendo a la vista los artículos 167 de la Ley General Tributaria y 40 y 46 RRVA, y a la luz de los artículos 9, 24.1 y 106.1 CE, afirma que «la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos

económico- administrativos. Lo mismo cabe decir en los supuestos en que la solicitud de suspensión se produzca en vía judicial» (FJ 2o, párrafo 1o). Más en particular, indicó que no se puede emitir la providencia de apremio «antes de notificarse la decisión de inadmisión a trámite de la suspensión», pues con ello «se está ejercitando una potestad de la que en ese momento se carece, dejando vacío de contenido el derecho a la tutela cautelar y dando lugar a un acto administrativo aquejado de un vicio que determina su nulidad» (FJ 2o, párrafo 4o).

Este criterio jurisprudencial ha sido aplicado por distintos tribunales superiores de justicia y la Audiencia Nacional, entre otras, en las sentencias relacionadas en el punto 4.2 del primer antecedente de esta resolución. Han resuelto pues, en sentido contrario a la sentencia recurrida, que la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto penda la decisión sobre la suspensión, ya lo sea en la vía administrativa, ya en la judicial. Todos conectan directamente su decisión con la idea de la tutela cautelar, que impide la ejecutividad del acto administrativo en tanto esté aún por decidir la solicitud de suspensión, o por notificar la resolución que se haya adoptado al respecto”.

II.- En segundo lugar, que solicitada la suspensión del acto impugnado no puede proveerse sobre la misma, a la vez que se resuelva sobre el Recurso de Reposición:

“Tales reflexiones no son impertinentes al caso. Cuando en vía de reposición se pretende una medida cautelar, como la suspensión, ajustada o no al elenco de garantías previstas en el artículo 224 de la Ley General Tributaria, su archivo que ha de ser inmediato y debidamente notificado-, es el que permite abrir la vía de apremio, esto es, el que sustenta el efecto de que la solicitud se tenga por no presentada, pero tal consecuencia carece de razón de ser si se confunde el momento de resolver el recurso de reposición con el de proveer acerca de la solicitud cautelar, que es instrumental de la anterior, sobre el que ya no tendría sentido pronunciarse.

Las consecuencias adversas de ese proceder indebido debe afrontarlas la Administración con arreglo al principio jurídico general que impide a los sujetos de derecho beneficiarse de sus propias torpezas o incumplimientos, condensado en el aforismo latino “*allegans turpitudinem propriam non auditur*”, dicho de otro modo, no cabe presumir, en contra del administrado, que su solicitud estaba destinada al archivo y que éste, a su vez, obliga a suponer que aquélla no se presentó nunca, cuando no puede hablarse en sentido propio, ni tampoco analógico, de archivo, decisión cuya naturaleza no es sustantiva sino procedimental, en tanto que determinante de la finalización de un procedimiento o, en el caso que examinamos, de un incidente dentro de él, respecto del que conserva su identidad conceptual propia (véanse,

al efecto, los artículos 43 , 87 y 92 de la Ley 30/1992, del Procedimiento Administrativo Común), sobre la noción de archivo como medio de terminación de los procedimientos.”

III.- Por último que las garantías no pueden limitarse a las expuestas en el art.244 de la Ley General Tributaria, al indicarse que:

“Las razones expuestas nos llevan a aseverar que la jurisprudencia de este Tribunal Supremo es aplicable al asunto que nos ocupa, sin que a ello se opongan las particularidades del recurso de reposición y, dentro de ellas, las referidas a la limitación de garantías que pueden ofrecerse para acceder a la suspensión de la liquidación (art. 224 de la Ley General Tributaria), pues en todo caso la providencia de apremio irrumpió en el devenir de un recurso potestativo antes de que su resolución hubiera sido notificada a su destinatario y puesta en conocimiento de los órganos encargados de su ejecución.”

18.- Conforme lo expuesto la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de Mayo de 2020, en la que se expone:

“Pues bien, de la recta configuración legal del principio de ejecutividad y de sus límites, así como del régimen del silencio administrativo -lo que nos lleva a extender el elenco de preceptos interpretados a otros como los artículos 21 a 24 de la LPAC y sus concordantes; de los artículos 9.1, 9.3, 103 y 106 LJCA; así como el principio de buena administración -que cursa más bien como una especie de meta principio jurídico inspirador de otros-, puede concluirse la siguiente interpretación:

1) La Administración, cuando pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa, como es su deber, pues el silencio administrativo no es sino una mera ficción de acto a efectos de abrir frente a esa omisión las vías impugnatorias pertinentes en cada caso.

2) Además, no puede descartarse a priori la posibilidad de que, examinado tal recurso, que conlleva per se una pretensión de anulación del acto, fuera atendible lo que él se pide. De esa suerte, la Administración no puede ser premiada o favorecida cuando no contesta tempestivamente las reclamaciones o recursos, toda vez que la ejecutividad no es un valor absoluto, y uno de sus elementos de relativización es la existencia de acciones impugnatorias de las que la Administración no puede desentenderse.

Es cierto que el recurrente no promovió, como le era posible, la suspensión del acto recurrido en reposición, pero tal circunstancia sólo habría hecho más clara y evidente la necesidad de confirmar la sentencia, pues al incumplimiento del deber de resolver sobre el fondo -la licitud de la liquidación luego apremiada-, sobre el que

nos hemos pronunciado, se solaparía además, haciendo la conducta aún más grave, el de soslayar el más acuciante pronunciamiento pendiente, el de índole cautelar.”

19.- La misma conclusión se obtiene si se analiza una solicitud de aplazamiento de la deuda tributaria, apremiándose la liquidación con exigencia del recargo correspondiente, antes de resolverse sobre aquella, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de Octubre de 2020, que sobre el particular expuso:

“Todo lo anterior (que, insistimos, supone matizar la doctrina establecida en la Sentencia de esta Sala y Sección de 27 de Marzo de 2019 y adaptarla a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión y a las alegaciones de las partes) nos conduce a las declaraciones siguientes, que vamos a fundamentar en lo declarado en el fundamento jurídico anterior:

1) La Resolución dictada por la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional y que es objeto de impugnación contiene una interpretación contraria a la que se sigue del criterio expuesto, pues señala que es ajustado a Derecho que la Administración dicte una providencia de apremio sin contestar previamente a una petición de aplazamiento de la deuda efectuada por el contribuyente transcurrido el período de pago voluntario.

2) Las providencias de apremio de las que trae causa el presente recurso -al haber sido notificadas al sujeto pasivo sin haber atendido la petición de aplazamiento presentada con anterioridad- resultan, por tanto, contrarias a Derecho, como también lo son las resoluciones de los órganos de revisión económico administrativos que las confirmaron.”

20.- Por último y entre los motivos de oposición a la iniciación de la vía de apremio, debe de mencionarse la nulidad de pleno derecho que afecta a una liquidación que ha de adquirir firmeza, cuestión esta no exenta de casuística, sobre lo que el Tribunal Constitucional tiene expuesta Sentencia de 30 de Enero de 2012,¹⁴ que:

“En el presente asunto, conforme se ha recordado con más detalle en los antecedentes de esta resolución, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Octubre de 2009, rechazó la declaración de nulidad de la liquidación tributaria interesada por la demandante de amparo por considerar, al igual que la Sentencia dictada en instancia y, ya antes, la resolución de la Junta Superior de Hacienda de Baleares impugnada en el proceso judicial a quo, que no cabe alegar, con motivo de la impugnación de la providencia de apremio, cuestiones relativas a la nulidad de pleno derecho de los actos de liquidación, si por entonces son ya firmes. Para alcanzar esta conclusión el

¹⁴ Me remito a lo que expuse en: “La nulidad de pleno derecho y el Ordenamiento Tributaria”; en “Carta Tributaria” nº 65-66 (2020).

Tribunal Supremo tiene muy en cuenta la precisión de la Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de Noviembre, que antes se ha recordado y que expresamente limita el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la Ley del Parlamento de las Illes Balears 12/1991, de 20 de Diciembre, sobre el impuesto de instalaciones que inciden en el medio ambiente, a las situaciones que, al tiempo de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», no hayan adquirido firmeza al haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme. Una precisión ciertamente imposible de pasar por alto, que sigue la pauta marcada por otras sentencias constitucionales, y que en el criterio del Tribunal Supremo, que es además el mismo que luce también en otras sentencias del propio órgano judicial, distingue el presente asunto y, en consecuencia, impide aplicar al mismo la doctrina jurisprudencial que en casos muy singulares ha admitido la posibilidad de atacar la liquidación tributaria originaria con ocasión de la impugnación de la providencia de apremio y con fundamento en la posterior anulación de la disposición reglamentaria aplicada por la Administración tributaria.

Asimismo la Sentencia impugnada, de conformidad con la propia jurisprudencia que repetidamente ha declarado que en los supuestos de notificaciones a personas jurídicas no es necesario que se identifique a la persona física que la recibe, bastando con que en el correspondiente acuse de recibido conste el sello de la empresa, explica igualmente

por qué en el presente caso la notificación de la liquidación tributaria considerada fue correcta y, por consiguiente, la misma era ya al tiempo de la publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de Noviembre un acto de liquidación firme, por consentido.”¹⁵

21.- Y por último y en relación con el Concurso de Acreedores la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Marzo de 2019, expuso:

“Teniendo en consideración que la cuestión suscitada en el auto de admisión, consiste en determinar "si, una vez en vigor la reforma llevada a cabo por la Ley 38/2011, de 10 de Octubre, en los artículos 84.4 de la Ley 22/2003, de 9 de Julio, Concursal y 164.2 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria , la Administración puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa", procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar lo siguiente:

La interpretación conjunta del artículo 164.2 de la Ley General Tributaria con relación a los artículos 55 y 84.4 de la Ley Concursal , determina que, una vez abierta la liquidación, la Administración tributaria no puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa hasta que no se levanten los efectos de la declaración del concurso, debiendo instar el pago de los créditos contra la masa ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal.”¹⁶

¹⁵ Véase asimismo las Sentencias del Tribunal Constitucional de 28 de Marzo de 2011 y de 16 de Noviembre de 2020.

¹⁶ Véase lo expuesto por el Magistrado Gómez y Díez Castroverde en “Medios alternativos y de oposición a la providencia de apremio”, en la Revista “Tributos Locales”, nº 104 (2012).

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS23**IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS23**

- Principio de calificación: Donación del padre al hijo de su vivienda y, simultáneamente, del hijo al padre la suya 23
- Compra del cien por cien de las participaciones sociales de una entidad cuyo activo está constituido exclusivamente por bienes inmuebles que se encuentran arrendados durante los últimos ejercicios a otras entidades que los utilizan como apartamentos turísticos. 23
- Concesión de líneas de crédito a través de una plataforma tecnológica de Internet por una entidad mercantil..... 24
- Condición de sujeto pasivo en el impuesto sobre el valor añadido..... 24
- Adquisición, por una sociedad de responsabilidad limitada, de una nave industrial a otra entidad mercantil que previamente la ha adquirido a través de subasta concursal de quien tenía la condición de primer dueño y cuya operación estaba sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido 25
- Expropiación, por un Ayuntamiento, de un terreno que tiene la condición de solar, a una entidad mercantil que se dedica a la actividad de promoción inmobiliaria 25
- Transmisión, por una sucursal que forma parte de un grupo dedicado al sector de los seguros, de la unidad del negocio dedicada a la actividad de apoyo a la gestión y back office, a otra entidad española del grupo que se dedica a la actividad de "call center" y atención al cliente 25
- Transmisión de un terreno, sobre el que hay constituido un derecho de arrendamiento de suelo con una edificación destinada a una actividad comercial de supermercado, que fue construida por la entidad arrendataria 26
- Adquisición, directamente del promotor, de un local comercial de nueva construcción, por una persona física propietaria de un local comercial que arrienda a terceros para también destinarlo al arrendamiento 26
- Aportación de unos terrenos en curso de urbanización mediante una ampliación del capital de una empresa dedicada al arrendamiento de inmuebles..... 27
- Adquisición, por una persona física que desarrolla la actividad de abogacía, de una vivienda en la que va a fijar tanto su residencia habitual como su despacho profesional 27
- Compra de locales comerciales para transformarlos en viviendas y, posteriormente, proceder a su venta 28
- Adquisición, de un solar urbano, por una entidad mercantil que no dispone de alta en actividad económica alguna ni ha realizado ninguna actividad urbanizadora en el citado solar 28
- Adquisición de una vivienda de segunda mano que tiene la calificación de Vivienda de Protección Pública con un precio fijado por la Comunidad de Madrid de unos 350.000 € y un valor de referencia es de 588.000 € 29
- Escritura pública por la que se deja sin efecto una escritura pública de obra nueva en construcción, nunca iniciada, y la consiguiente división horizontal 29
- Disolución de la comunidad de bienes existente sobre un solar divisible, de forma que se adjudique, en exclusiva, a cada uno de los comuneros una parte del mismo en rigurosa proporción a su cuota de participación en la comunidad, sin que se produzcan excesos de adjudicación 30
- Tributación de la división o, alternativamente, la segregación del solar, en tanto que ambas son operaciones registrales imprescindibles para poder disolver la comunidad de bienes existente sobre el mismo..... 30
- Extinción de un condominio sobre unos inmuebles, adquiridos en un 50 por ciento por herencia de su madre y el otro 50 por 100 por herencia de su padre, adjudicando los bienes a cada comunero 31
- Disolución de condominio, adjudicándose cada hermano uno de los inmuebles, que consideran de valor equivalente pero cuyos valores de referencia del catastro, aprobados el 1 de enero de 2022, difieren en 20.000 euros..... 31
- Constitución de servidumbres de paso y modificación de la división horizontal por variación de los coeficientes 32
- Régimen tributario aplicable a la transmisión de las oficinas de Farmacia..... 33
- Inmatriculación, en el Registro de la Propiedad, de una finca no inscrita, adquirida por prescripción adquisitiva o usucapión..... 33
- Escritura de compraventa de llave en mano de vivienda de nueva construcción como cosa futura incluyendo una condición resolutoria en garantía del precio aplazado 33
- Emisión y cobro de cheques de cuenta bancaria con otro titular con el que es copropietario de una comunidad de bienes..... 34
- Transformación de dos locales comerciales en cuatro viviendas mediante la realización de obras con la correspondiente licencia de cambio de uso 34

• Contrato de arrendamiento con opción de compra de un local comercial	35
• Promesa de compraventa por el que una entidad mercantil se compromete a realizar todas las actuaciones urbanísticas necesarias y a construir varias naves logísticas para ser adquiridas por la compradora una vez finalizadas	35
• Percepción del canon de explotación en virtud de la adjudicación de una concesión de servicios de explotación, gestión y mantenimiento de un aparcamiento	36
• Arrendamiento de un terreno para destinarlo a la instalación de unos puntos de recarga de vehículos eléctricos	36
• Adjudicación, en una subasta, a una entidad mercantil, cuyo objeto social es la actividad inmobiliaria, de un solar urbanizado y edificable con la intención de destinarlo a su posterior venta	36
• Venta, por una persona física, de una vivienda, adquirida hace cinco años y destinada al arrendamiento a terceros, a una sociedad limitada que tiene intención de explotarla como vivienda vacacional	37
• Transmisión, por un ayuntamiento, mediante subasta pública, de una parcela edificable que le fue cedida gratuitamente en 2007 en virtud de un convenio urbanístico suscrito con el transmitente de la misma.....	37
• Adquisición por un ayuntamiento de varios solares, cuyos propietarios son personas físicas que fueron los urbanizadores de dichos terrenos, que tienen la condición de solares.....	38
• Transmisión de acciones.....	38
• Adquisición por una entidad mercantil de la nuda propiedad de inmuebles a cambio de la constitución de rentas vitalicias-pensiones- en favor de propietarios, personas físicas, no empresarios ni profesionales, de dichos inmuebles	39
• Enajenación por un organismo autónomo de bienes inmuebles que han sido desafectados por el Ministerio de Defensa	40
• Transmisión, por una persona física, de un terreno sobre el que hay constituido un derecho de superficie con una edificación destinada a una actividad comercial de supermercado.....	40
• Adquisición de viviendas para cesión de explotación con fines vacacionales.....	41
• Adquisición, por una persona física que ejerce la actividad profesional de corredores de comercio libre, de un loft para montar su oficina.....	41
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	42
• Aspectos generales de la tributación del causahabiente residente en el extranjero.....	42
• Beneficiario de un seguro de vida residente en España y tomador y asegurado residente en Francia.....	42
• Conmutación del usufructo viudal	43
• Transmisión de participaciones sociales mediante un pacto sucesorio de presente de los regulados en el Título II del Decreto Legislativo 1/2011 de la Comunidad de Aragón	45
• Mantenimiento de reducción por adquisición de participaciones. Reducción de capital	46
• Mantenimiento de reducción por adquisición de participaciones. Aportación a las participaciones a sociedades holding	46
• Donación del 50 por ciento de una oficina de farmacia y venta del otro 50 por ciento a sus dos hijos	47
• Renuncia a favor de persona determinada.....	47
• Requisitos mantenimiento reducciones. Escisión proporcional de la entidad de la que ha recibido las participaciones en dos o tres nuevas entidades	48
• Donación de nuda propiedad de un inmueble sito en el Extranjero en favor de un residente en España	48

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN: DONACIÓN DEL PADRE AL HIJO DE SU VIVIENDA Y, SIMULTÁNEAMENTE, DEL HIJO AL PADRE LA SUYA

(Consulta DGT V0099-22 de 21/01/2022).

De ninguna manera puede calificarse como donación ninguna de las dos entregas de viviendas que pretenden realizar el consultante a favor de su hijo y el hijo a favor de su padre; y ello, porque la donación requiere gratuidad, es decir, ausencia de contraprestación y tanto en la entrega de la vivienda del consultante al hijo, como del hijo al padre, existe contraprestación.

En el primer caso, la contraprestación de la vivienda del consultante es la vivienda del hijo.

En el segundo caso, la contraprestación de la vivienda del hijo es la vivienda del padre.

En consecuencia, el negocio jurídico por el que se realizarán las entregas de viviendas será el de permuta o, en su caso, compraventa, atendiendo, para calificarlo como una u otra, a lo dispuesto en el artículo 1.446 del Código Civil.

En definitiva, cabe concluir que, habida cuenta que las entregas de viviendas que pretenden realizar el consultante y su hijo no serán gratuitas, sino con contraprestación (el consultante se refiere a ellas como donaciones simultáneas), no cabe calificarlas como transmisiones lucrativas, sino onerosas, en cuyo caso el impuesto aplicable será el ITPAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1.A) del texto refundido de la Ley del ITPAJD.

A este respecto, cabe añadir que, en el caso de que, conforme a lo expuesto, el negocio jurídico a realizar se califique como permuta, el artículo 23 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo señala que:

“En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos.”

COMPRA DEL CIENTO POR CIENTO DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA ENTIDAD CUYO ACTIVO ESTÁ CONSTITUIDO EXCLUSIVAMENTE POR BIENES INMUEBLES QUE SE ENCUENTRAN ARRENDADOS DURANTE LOS ÚLTIMOS EJERCICIOS A OTRAS ENTIDADES QUE LOS UTILIZAN COMO APARTAMENTOS TURÍSTICOS

(Consulta DGT V0144-22 de 28/01/2022).

Si el transmitente tiene la condición de empresario o profesional la operación debería tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido, o por el contrario, no teniendo dicha condición, debería tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En cualquier caso, en principio se dan dos de los tres requisitos básicos para la aplicación de la regla especial del artículo 314.2 del TRLMV.

El tercero de estos requisitos es la intención o pretensión de «elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles».

Y a estos efectos, en el escrito de consulta se hace constar que las participaciones sociales objeto de transmisión

son partes alícuotas del capital social de una entidad mercantil cuyo activo está constituido exclusivamente por bienes inmuebles, todos ellos arrendados durante los últimos ejercicios.

En consecuencia, en tanto los inmuebles estén afectos a actividades económicas – arrendamiento–, debe entenderse que no concurren ninguno de los tres supuestos –incisos a), b) y c)– en los que se presume, salvo prueba en contrario, la intención o pretensión de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles, por lo que 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 IVA o del ITP y AJD, 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 del inmueble 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.

CONCESIÓN DE LÍNEAS DE CRÉDITO A TRAVÉS DE UNA PLATAFORMA TECNOLÓGICA DE INTERNET POR UNA ENTIDAD MERCANTIL

(Consulta DGT V0303-22 de 17/02/2022).

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.

Asimismo, se debe precisar que, en contrataciones en línea a través de Internet, el mero cliqueo en un anuncio o página que te redirige a otra página en donde se formaliza la contratación no puede considerarse como mediación incluso aunque la retribución de dicho servicio sea realizada por el número de veces que se cliquea en el mismo.

Por otro lado, se puede concluir que las campañas de publicidad o promoción de productos, bien sea de forma física o a través de páginas web, serían prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, en el escrito de consulta, la entidad consultante señala que su labor de mediación y captación de clientes se desarrolla incluyendo, entre otras, funciones de búsqueda de clientes a través de bases de datos, análisis patrimoniales de los potenciales clientes, y asesoramiento contractual.

Así, en la medida que la labor realizada por la consultante se ajuste a lo establecido en los apartados anteriores de esta contestación, cabe concluir que la realización de la actividad de intermediación constituye un servicio de mediación financiera exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONDICIÓN DE SUJETO PASIVO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

(Consulta DGT V0340-22 de 21/02/2022).

Se consulta sobre la adquisición, por un ayuntamiento, de un inmueble perteneciente a dos personas físicas que han ejercido en el mismo la actividad económica de guardería infantil, habiendo cesado en tal ejercicio en el año 2019, para destinarlo a la prestación de servicios públicos.

En primer lugar, conviene señalar el principio general de que el empresario o profesional no 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.

Asimismo, es criterio de este Centro directivo, por todas, en la contestación vinculante de 12 de junio de 2019, número V1401-19, considerar que si, en el momento en el que se va a realizar la transmisión del local, este no se encuentra afecto a ninguna actividad empresarial o profesional en sede del transmitente, al haberse producido el cese efectivo de la misma y su consiguiente desafectación, la entrega del mismo no estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sino a la modalidad de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por otro lado, de la escueta información contenida en el escrito de consulta solo se deduce que el adquirente, un

ayuntamiento, tiene la intención de destinar el inmueble a la prestación de servicios públicos.

Por lo tanto, solo en el caso de que, en la actividad a la que afectará el citado inmueble, el ayuntamiento tenga la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, actuando en la compraventa en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales al tener la intención de afectar el inmueble al desarrollo de tal actividad, y con el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición, será posible la renuncia a la exención siempre que se cumplan los requisitos antes descritos.

ADQUISICIÓN, POR UNA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA, DE UNA NAVE INDUSTRIAL A OTRA ENTIDAD MERCANTIL QUE PREVIAMENTE LA HA ADQUIRIDO A TRAVÉS DE SUBASTA CONCURSAL DE QUIEN TENÍA LA CONDICIÓN DE PRIMER DUEÑO Y CUYA OPERACIÓN ESTABA SUJETA AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

(Consulta DGT V0343-22 de 23/02/2022).

Si la sociedad transmitente de la nave industrial tiene la condición de empresario o profesional, como señala la descripción de hechos recogida en el escrito presentado, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la entrega de dicho inmueble situado en el territorio de aplicación del Impuesto.

De la descripción de hechos realizada parece que se trata de una segunda u ulterior transmisión de un inmueble, una nave industrial, edificación que no consta que haya sido rehabilitada ni que vaya a ser objeto de rehabilitación después de la entrega, por lo que la transmisión estará sujeta y exenta.

La exención recogida en el artículo 20, apartado uno, número 22º. A) de la citada Ley debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la misma en los términos previstos en el artículo 20.Dos de la Ley del Impuesto.

EXPROPIACIÓN, POR UN AYUNTAMIENTO, DE UN TERRENO QUE TIENE LA CONDICIÓN DE SOLAR, A UNA ENTIDAD MERCANTIL QUE SE DEDICA A LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA

(Consulta DGT V0361-22 de 24/02/2022).

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 otra parte, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.Dos.3º de la Ley 37/1992, tienen la consideración de entregas de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa, por lo que dicha expropiación se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Según se deduce de la información aportada por la entidad consultante, el terreno que va a ser objeto de expropiación tiene la condición de solar y, en estas circunstancias, dicha entrega se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, y tributará al tipo general del impuesto, salvo que el mismo fuese a destinarse a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

TRANSMISIÓN, POR UNA SUCURSAL QUE FORMA PARTE DE UN GRUPO DEDICADO AL SECTOR DE LOS SEGUROS, DE LA UNIDAD DEL NEGOCIO DEDICADA A LA ACTIVIDAD DE APOYO A LA GESTIÓN Y BACK OFFICE, A OTRA ENTIDAD ESPAÑOLA DEL GRUPO QUE SE DEDICA A LA ACTIVIDAD DE "CALL CENTER" Y ATENCIÓN AL CLIENTE

(Consulta DGT V0363-22 de 24/02/2022).

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 de la Ley clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida, fundamentalmente, por las sentencias de 27 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl y de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10, Christel Schiever.

De acuerdo con lo previsto en dicho artículo se requiere que:

- los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial

o profesional por sus propios medios en sede del transmitente.

- que dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

La reforma del supuesto de no sujeción del artículo 7, número 1º, realizado por la Ley 28/2014, anteriormente citada, aclara que la valoración de los requisitos de unidad económica autónoma debe realizarse en sede del transmitente, y ello con independencia que, tras la transmisión, en sede del adquirente, pudiera existir una unidad económica autónoma.

Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en sede del transmitente.

Del escrito de consulta, parece deducirse que serán objeto de transmisión todos los elementos patrimoniales afectos a la actividad de apoyo a la gestión y back office, entre otros, y tal como indica la consultante: la cesión del personal adscrito a dicha actividad; el inmovilizado material tales como instalaciones, patentes, equipos para procesos de información, mobiliario, aplicaciones informáticas; todas las obligaciones contractuales con clientes y proveedores de la unidad de negocio así como todos los pasivos y cuentas a pagar asociadas a la misma.

De acuerdo con lo anterior, según los hechos descritos y a falta de elementos de prueba adicionales, parece deducirse que, a priori, los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 por lo que la transmisión objeto de consulta debe quedar no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

.....

TRANSMISIÓN DE UN TERRENO, SOBRE EL QUE HAY CONSTITUIDO UN DERECHO DE ARRENDAMIENTO DE SUELO CON UNA EDIFICACIÓN DESTINADA A UNA ACTIVIDAD COMERCIAL DE SUPERMERCADO, QUE FUE CONSTRUIDA POR LA ENTIDAD ARRENDATARIA

(Consulta DGT V0364-22 de 24/02/2022).

.....

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.

En relación con la transmisión del terreno debe señalarse que la transmisión del mismo llevará aparejada la subrogación en el derecho de arrendamiento ya existente por parte del adquirente del terreno.

La transmisión del terreno objeto de consulta se encontrará sujeta y no exenta en la medida en que dicho terreno tenga la condición de edificable, tal y como parece deducirse del escrito de consulta, en los términos expuestos.

Por su parte, la mera subrogación en el derecho de arrendamiento que se produzca por parte del adquirente como consecuencia del cambio de titularidad del terreno, sin que medie contraprestación específica por dicha subrogación, no constituye la realización de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo anterior será de aplicación, con independencia de las operaciones derivadas de la nueva condición de arrendador que pudiera tener el adquirente en su relación con el arrendatario del referido arrendamiento.

.....

ADQUISICIÓN, DIRECTAMENTE DEL PROMOTOR, DE UN LOCAL COMERCIAL DE NUEVA CONSTRUCCIÓN, POR UNA PERSONA FÍSICA PROPIETARIA DE UN LOCAL COMERCIAL QUE ARRIENDA A TERCEROS PARA TAMBIÉN DESTINARLO AL ARRENDAMIENTO

(Consulta DGT V0366-22 de 24/02/2022).

.....

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.

Del escrito de consulta parece deducirse que a la referida entrega no le resultaría de aplicación ninguno de los supuestos de inversión del sujeto pasivo previstos en el artículo 84.Uno.2º de la Ley del Impuesto por lo que, en estas circunstancias, el sujeto pasivo sería el promotor del local objeto de consulta.

APORTACIÓN DE UNOS TERRENOS EN CURSO DE URBANIZACIÓN MEDIANTE UNA AMPLIACIÓN DEL CAPITAL DE UNA EMPRESA DEDICADA AL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

(Consulta DGT V0089-22 de 20/01/2022).

Habría que determinar si se realiza una operación de reestructuración, calificadas como tales de conformidad con la normativa del Impuesto de Sociedades:

a) Si se trata de una operación de reestructuración empresarial:

Estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

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

b) Si no se trata de una operación de reestructuración empresarial:

Si no fuera una operación de reestructuración, circunstancia que corresponde determinar a la Subdirección General de los Impuestos sobre las Personas Jurídicas, la operación quedaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias por la ampliación de capital que realice la entidad, pero resultaría exenta del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 45.I.B) 11 del TRLITPAJD.

ADQUISICIÓN, POR UNA PERSONA FÍSICA QUE DESARROLLA LA ACTIVIDAD DE ABOGACÍA, DE UNA VIVIENDA EN LA QUE VA A FIJAR TANTO SU RESIDENCIA HABITUAL COMO SU DESPACHO PROFESIONAL

(Consulta DGT V0192-22 de 07/02/2022).

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

En relación con el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por parte del consultante, el artículo 93, apartado uno, de la mencionada Ley establece que podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley.

El mismo artículo, en su apartado cuatro, señala que no podrán ser objeto de deducción, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

De acuerdo con lo anterior, en lo que se refiere a la posible deducibilidad de las cuotas soportadas por los suministros contratados en la vivienda, como el agua, la luz, el teléfono o internet, del mismo artículo 95 de la Ley del Impuesto se deriva que no podrán ser deducidas en ninguna medida ni cuantía, toda vez que se prevé su utilización simultánea para satisfacer necesidades de la parte del edificio destinada a vivienda. En caso de tratarse de suministros destinados en exclusiva a la actividad empresarial o profesional, serán deducibles las cuotas soportadas por dichas adquisiciones.

Por lo que respecta a la deducción del Impuesto soportado por la adquisición de una vivienda dedicada, parcialmente, a la actividad económica del consultante, como ya se ha señalado, el precepto citado resulta de aplicación, por lo que serán deducibles siempre que dicha vivienda se afecte como bien de inversión al desarrollo de la actividad empresarial o profesional de la consultante y en la medida en que vaya a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de dicha actividad económica.

La cuota deducida por la adquisición de dicho bien de inversión deberá ser regularizada cuando varíe el grado de utilización aplicado inicialmente, según las normas de regularización de bienes de inversión establecidas en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992.

En cuanto al modo de acreditar el grado de afectación por la consultante, además de lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá tenerse en cuenta que, a estos efectos, será válido cualquier medio admitido en Derecho, pero no será prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el propio sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial, sin perjuicio de que esta anotación sea otra condición necesaria para poder ejercitar el derecho a la deducción.

COMPRA DE LOCALES COMERCIALES PARA TRANSFORMARLOS EN VIVIENDAS Y, POSTERIORMENTE, PROCEDER A SU VENTA

(Consulta DGT V0279-22 de 15/02/2022).

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.

De la escasa información contenida en el escrito de consulta parece deducirse que la reforma efectuada por la consultante no va a cumplir los requisitos cualitativos y cuantitativos indicados previamente y exigidos en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 para que las obras realizadas puedan ser consideradas como una rehabilitación, por lo que la presente contestación se realiza partiendo de esta premisa y, siendo así, la entrega del inmueble objeto de consulta tendrá la consideración de segunda entrega conforme a lo establecido anteriormente, estando esta segunda entrega correspondiente a la operación objeto de consulta, por consiguiente, sujeta y exenta al Impuesto sobre el Valor añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Lo anterior deberá entenderse, sin perjuicio la aplicación, en su caso, de la renuncia a la exención del Impuesto, contenida en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

ADQUISICIÓN, DE UN SOLAR URBANO, POR UNA ENTIDAD MERCANTIL QUE NO DISPONE DE ALTA EN ACTIVIDAD ECONÓMICA ALGUNA NI HA REALIZADO NINGUNA ACTIVIDAD URBANIZADORA EN EL CITADO SOLAR

(Consulta DGT V0285-22 de 15/02/2022).

De la información aportada con el escrito de consulta, no puede conocerse si el transmitente tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto y si, en su caso, dicho solar estaba afecto a su patrimonio empresarial, sin perjuicio de la presunción legal que otorga, salvo prueba en contrario, la condición de empresario o profesional a las sociedades mercantiles y la propia naturaleza del bien que va a ser objeto de transmisión.

En todo caso, la condición de empresario o profesional del transmitente es una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar dicha condición, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por tanto, en el caso de que, finalmente, la sociedad transmitente tuviera la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y el solar objeto de consulta estuviera afecto al desarrollo de su actividad

empresarial o profesional, la venta de dicho solar constituiría una entrega de bienes sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, si la entidad transmitente no tuviera la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la venta del solar no estaría sujeta a dicho tributo, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados.

ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA DE SEGUNDA MANO QUE TIENE LA CALIFICACIÓN DE VIVIENDA DE PROTECCIÓN PÚBLICA CON UN PRECIO FIJADO POR LA COMUNIDAD DE MADRID DE UNOS 350.000 € Y UN VALOR DE REFERENCIA ES DE 588.000 €

(Consulta DGT V0298-22 de 17/02/2022).

En las transmisiones de una vivienda la base imponible está constituida por el valor de referencia salvo que el precio o contraprestación o el valor declarado fueran superiores.

El valor de referencia de una vivienda no puede superar el valor de mercado. Por tanto, no puede superar el precio de venta de dicha vivienda limitado administrativamente, ya que este sería su valor de mercado.

En el supuesto planteado, presuponiendo la vigencia del régimen legal de vivienda protegida que sea aplicable, el valor de referencia de la vivienda no debería superar el precio máximo de venta asignado dicha vivienda.

En caso de así fuese, el interesado, con independencia de la obligación de practicar autoliquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por el valor de referencia asignado, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación en los términos establecidos en el artículo 10 del TRLITPAJD.

ESCRITURA PÚBLICA POR LA QUE SE DEJA SIN EFECTO UNA ESCRITURA PÚBLICA DE OBRA NUEVA EN CONSTRUCCIÓN, NUNCA INICIADA, Y LA CONSIGUIENTE DIVISIÓN HORIZONTAL

(Consulta DGT V0052-22 de 14/01/2022).

Se otorgó escritura pública de obra nueva en construcción y división horizontal, aunque dicha obra, si bien fue inscrita en el Registro de la Propiedad, nunca se llegó a iniciar. En este momento, una vez adquirido el solar.

Se pueden distinguir dos supuestos:

- Primero. Si en virtud de la modificación del proyecto inicial, que supone la disminución del número de viviendas a promover, se tratase tan solo de cancelar parte de la declaración de obra nueva inscrita y, en su caso, de la división horizontal que figura en el registro, pero manteniéndose inscrita la parte no cancelada que fuera a ser objeto de promoción, la referida escritura de modificación no tendría contenido valuable, ya que, en dicha escritura, no hay obra nueva cuyo valor real pueda ser tenido en cuenta a efectos de lo dispuesto en el artículo 70.2 del Reglamento.

En consecuencia, tal escritura no debería tributar por la cuota variable del documento notarial, al no cumplirse uno de los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD.

En este sentido se ha manifestado esta Dirección General en consulta vinculante V1395-14, de 23 de mayo de 2014 con relación a una declaración de obra nueva que no se había materializado ni se podía materializar, por lo que, una vez otorgada la compra, el adquirente debía necesariamente proceder a otorgar escritura de cancelación de obra nueva y división horizontal.

- Segundo. Sin embargo, si se trata del otorgamiento de una declaración de obra nueva distinta de la anterior, a la que sustituye, se estará produciendo un nuevo hecho imponible por la referida cuota variable, al concurrir los cuatro requisitos exigidos por el apartado 2 del artículo 31 del ITP y AJD.

DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES EXISTENTE SOBRE UN SOLAR DIVISIBLE, DE FORMA QUE SE ADJUDIQUE, EN EXCLUSIVA, A CADA UNO DE LOS COMUNEROS UNA PARTE DEL MISMO EN RIGUROSA PROPORCIÓN A SU CUOTA DE PARTICIPACIÓN EN LA COMUNIDAD, SIN QUE SE PRODUZCAN EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

(Consulta DGT V0052-22 de 14/01/2022).

La operación planteada deberá tributar por la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

Conforme al artículo 29 del Texto Refundido del ITP y AJD, será sujeto pasivo del impuesto *“el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”*. En la disolución del condominio en la que, como hemos visto, no se entiende producida transmisión alguna y, por tanto, no hay adquirente, serán sujetos pasivos las personas que insten o soliciten los documentos notariales, es decir, ambos comuneros en proporción a su participación en la comunidad, siendo la base imponible el valor del bien que a cada uno se adjudique”.

Por último, respecto a la posibilidad de que la disolución del condominio estuviera exenta hay que tener en cuenta que los supuestos de exención en el ITPAJD están recogidos en el artículo 45 del Texto refundido y en una serie de leyes complementarias a las que se remite expresamente el referido precepto. Fuera de los supuestos contemplados en dichas normas no es posible aplicar ninguna exención sin contravenir la prohibición de la analogía establecida en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria.

TRIBUTACIÓN DE LA DIVISIÓN O, ALTERNATIVAMENTE, LA SEGREGACIÓN DEL SOLAR, EN TANTO QUE AMBAS SON OPERACIONES REGISTRALES IMPRESCINDIBLES PARA PODER DISOLVER LA COMUNIDAD DE BIENES EXISTENTE SOBRE EL MISMO

(Consulta DGT V0052-22 de 14/01/2022).

Las operaciones de agrupación y división registral de fincas se encuentran reguladas en los artículos 44 a 50 del Reglamento Hipotecario, aprobado por Decreto de 14 de febrero de 1947, incluido en su título II, titulado “De la forma y efectos de la inscripción” y agrupados bajo la denominación de “Inscripción, Agrupación, División y Segregación de fincas”. En concreto, los artículos 46 y 47, apartado 1, disponen lo siguiente sobre dichas operaciones:

«Artículo 46

En el caso de que la totalidad de una finca inscrita se divida en dos o más suertes o porciones, se inscribirá cada una de éstas como finca nueva y bajo número diferente, haciéndose breve mención de esta circunstancia al margen de la inscripción de propiedad de la finca que se divida. En las nuevas inscripciones se expresará la procedencia de las fincas, así como los gravámenes que tuvieran antes de la división.».

«Artículo 47

Siempre que se segregue parte de una finca inscrita para formar una nueva, se inscribirá la porción segregada con número diferente, expresándose esta circunstancia al margen de la inscripción de propiedad de la finca matriz, así como la descripción de la porción restante cuando esto fuere posible o, por lo menos, las modificaciones en la extensión y lindero o linderos por donde se haya efectuado la segregación. En la inscripción de la nueva finca se expresará la procedencia de ésta y los gravámenes vigentes de la finca matriz.».

De acuerdo con los preceptos transcritos, la diferencia entre la división de una finca y la segregación de parte de una finca reside en que en la primera operación desaparece la finca original dando lugar a tantas nuevas fincas como aquellas en que se hubiere dividido la finca original, mientras que en la segunda operación la finca original o matriz se mantiene como tal finca registral, si bien se reduce su tamaño a costa de la parte segregada, que sí constituirá una nueva finca registral. La necesaria documentación de las referidas operaciones en escritura pública para su acceso al registro de la Propiedad implica la concurrencia de los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido, por lo que cabe concluir que las operaciones descritas están sujetas a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, y ello con independencia de que sean previas o necesarias para llevar a cabo una subsiguiente operación, circunstancia que no excluye la tributación independiente de ambas operaciones. De igual forma sucede con la declaración de obra nueva, previa y necesaria para la constitución del régimen de propiedad horizontal, sin que ello impida que ambas operaciones

deban tributar separadamente.

En cuanto al sujeto pasivo, al igual que en el supuesto anterior, en las operaciones de modificación registral de fincas tampoco se entiende producida ninguna transmisión. En virtud de dichas operaciones, división o segregación, se modifica la realidad física de un inmueble, pero no su titularidad, que sigue estando atribuida al consultante y a la entidad mercantil en régimen de indivisión, con la única diferencia de que ahora el objeto de la comunidad no es una sola finca, sino dos, ya sean las dos nuevas resultantes de la división, o la finca matriz y la nueva finca resultante de la segregación. Por tanto, en aplicación del artículo 29 del Texto Refundido la condición de sujeto pasivo recae nuevamente en las personas que insten o soliciten los documentos notariales, es decir, ambos comuneros en proporción a su participación en la comunidad.

Con respecto a la base imponible, el artículo 30 del TRLITPAJD dispone en el primer inciso de su apartado 1 que «En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa». La determinación del objeto directo, cantidad o cosa valuable dependerá de cual sea la operación que se realice, división o segregación, conforme resulta del artículo 70 del Reglamento del Impuesto.

EXTINCIÓN DE UN CONDOMINIO SOBRE UNOS INMUEBLES, ADQUIRIDOS EN UN 50 POR CIENTO POR HERENCIA DE SU MADRE Y EL OTRO 50 POR 100 POR HERENCIA DE SU PADRE, ADJUDICANDO LOS BIENES A CADA COMUNERO

(Consulta DGT V0053-22 de 14/01/2022).

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.

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO, ADJUDICÁNDOSE CADA HERMANO UNO DE LOS INMUEBLES, QUE CONSIDERAN DE VALOR EQUIVALENTE PERO CUYOS VALORES DE REFERENCIA DEL CATASTRO, APROBADOS EL 1 DE ENERO DE 2022, DIFIEREN EN 20.000 EUROS.

(Consulta DGT V0143-22 de 28/01/2022).

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.

Por otro lado, 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. 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).

En la liquidación a practicar por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, la base imponible será el valor declarado del documento notarial que, si se determinase en función del valor de bienes inmuebles, no podrá ser inferior al valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario.

Si conforme a dichos valores se produjese un exceso de adjudicación, si este no fuera objeto de compensación deberá tributar como donación conforme al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin perjuicio de que los interesados, de no estar conformes con el valor de referencia, soliciten la rectificación de la autoliquidación en los términos expuestos en el artículo 10 del Texto Refundido.

CONSTITUCIÓN DE SERVIDUMBRES DE PASO Y MODIFICACIÓN DE LA DIVISIÓN HORIZONTAL POR VARIACIÓN DE LOS COEFICIENTES

(Consulta DGT V0161-22 de 03/02/2022).

Una entidad promotora de viviendas pretende crear una servidumbre de paso sobre unas plazas de garaje.

En la operación planteada se pueden dar dos posibles convenciones:

- Constitución de las servidumbres descritas, constituidas con carácter gratuito.

En este caso, concurren los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITP para que la escritura pública que formalice la constitución de las servidumbres en cuestión quede sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales. La base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 30 de la misma norma, *“el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.”*

Sobre este hecho imponible, cabe aclarar que si bien la constitución de derechos reales es uno de los hechos imponibles de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD –lo cual impediría la sujeción a la cuota gradual–, en este caso no se produce la sujeción a dicha modalidad, y ello por un doble motivo; en primer lugar, por tratarse de una operación realizada por sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo cual supone su exclusión de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (artículo 7.5 del TRLITPAJD); en segundo lugar, por su carácter lucrativo, lo cual también impediría su gravamen por transmisiones patrimoniales onerosas, que exige que la transmisión tenga carácter oneroso.

- Modificación de los coeficientes de participación en la comunidad de vecinos.

En el supuesto planteado, la modificación pretendida no supone la existencia de un acto liquidable por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas al no producirse el hecho imponible configurado en la letra A del apartado 1 del artículo 7 del TRLITPAJD.

Sin embargo, la no sujeción por la referida modalidad podría determinar la sujeción a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, en caso de cumplirse los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITP.

De los requisitos citados parece necesario analizar si se cumple el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, pues los otros tres no ofrecen duda de que sí se cumplen.

Y, a este respecto, debe traerse a colación lo expuesto por este Centro Directivo en la contestación a consulta nº 1865-02 (de 29 de noviembre de 2002), por ser plenamente aplicable al supuesto que se analiza, criterio ratificado posteriormente en numerosas resoluciones (V2641-15 y V3844-15, de 10 de septiembre y 2 de diciembre de 2015 respectivamente, V3192-18, de 14 de diciembre de 2018 y V0955-21, de 19 de abril de 2021).

En dicha contestación, se decía, entre otras cosas, que *“la escritura pública de modificación de los coeficientes de*

propiedad horizontal de un edificio, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, de acuerdo con el artículo 70.2 del Reglamento del impuesto, es el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura ...”

RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A LA TRANSMISIÓN DE LAS OFICINAS DE FARMACIA

(Consulta DGT V0241-22 de 11/02/2022).

En la transmisión de una oficina de farmacia, la base imponible de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, será el valor declarado del acto o contrato inscribible en el Registro de Bienes Muebles, es decir, el valor declarado de todos y cada uno de los extremos contenidos en la escritura que, siendo valuables, tengan la posibilidad de acceder al citado Registro. Todo ello, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

En cuanto a cuáles de los distintos bienes que puedan conformar una oficina de farmacia deban entenderse incluidos en la base imponible es una cuestión sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse ante la ausencia de normativa registral específica sobre dicha cuestión, que, por otro lado, excede del ámbito propio de las consultas tributarias que deben limitarse, exclusivamente, al aspecto tributario, régimen, clasificación o calificación, de los hechos planteados.

Por último, la oficina gestora que instruya el expediente de valoración disfruta de discrecionalidad absoluta a la hora de elegir el medio de comprobación de valores, siempre que se utilice algunos de los medios previstos en la LGT y que, además, sea idóneo o adecuado a la naturaleza del bien a valorar. Asimismo, el interesado tiene siempre la facultad de contrastar dicho valor mediante el procedimiento de la tasación pericial contradictoria.

INMATRICULACIÓN, EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD, DE UNA FINCA NO INSCRITA, ADQUIRIDA POR PRESCRIPCIÓN ADQUISITIVA O USUCAPIÓN

(Consulta DGT V0243-22 de 11/02/2022).

El documento notarial, ya sea escritura o acta, en el que se declare haber tenido lugar la usucapión o prescripción adquisitiva, no estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ante la inexistencia de transmisión, al faltar por tanto el elemento esencial del hecho imponible de la referida modalidad; por el contrario, sí constituirá hecho imponible de la cuota variable del documento notarial, ya que, la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, determina la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

ESCRITURA DE COMPRAVENTA DE LLAVE EN MANO DE VIVIENDA DE NUEVA CONSTRUCCIÓN COMO COSA FUTURA INCLUYENDO UNA CONDICIÓN RESOLUTORIA EN GARANTÍA DEL PRECIO APLAZADO

(Consulta DGT V0277-22 de 15/02/2022).

La constitución de la condición resolutoria explícita en garantía del pago aplazado quedará sujeta al ITPAJD por el concepto de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al cumplir todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD y será sujeto pasivo la entidad consultante, que es la favorecida por la misma; la base imponible se deberá determinar de acuerdo con lo establecido en el artículo 30.1 del TRLITPAJD que comprenderá el importe total cubierto por la condición resolutoria explícita.

Respecto a la cancelación de la condición resolutoria, si se realiza en un documento notarial, escritura o acta, estaría sujeto a la cuota variable de la modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del impuesto: tratarse de una primera escritura, ser valuable, ser inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, ni a operaciones societarias ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y será sujeto pasivo la persona que

inste el documento notarial, es decir la entidad consultante.

Por el contrario, si la cancelación de la condición resolutoria se hace mediante un documento privado o instancia dirigida al Registrador de la Propiedad, no originará tributación alguna por el ITPAJD, por cuyo concepto tributan tan solo los documentos notariales, escrituras, actas y testimonios, en los términos que establece el artículo 31 del TRLITPAJD (artículo 28 del texto refundido), por lo que, tratándose de un documento privado, falta el presupuesto de hecho básico que determina la sujeción por esta modalidad.

EMISIÓN Y COBRO DE CHEQUES DE CUENTA BANCARIA CON OTRO TITULAR CON EL QUE ES COPROPIETARIO DE UNA COMUNIDAD DE BIENES

(Consulta DGT V0278-22 de 15/02/2022).

A efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los cheques que sean objeto de endoso se consideran expedidos por el endosante. Por ello, si el cheque se endosa, el sujeto pasivo debe ser la persona a cuyo favor se emitió el cheque nominativo, por ser el primero que lo va a endosar a un tercero, transformándolo en un documento a la orden.

En el supuesto planteado en el escrito de consulta, el cheque no contiene la cláusula “a la orden”, ni va a ser endosado, por lo que no estará sujeto al ITPAJD en su modalidad de actos jurídicos documentados.

Si se llega a producir un endoso sí tributará por actos jurídicos documentados.

TRANSFORMACIÓN DE DOS LOCALES COMERCIALES EN CUATRO VIVIENDAS MEDIANTE LA REALIZACIÓN DE OBRAS CON LA CORRESPONDIENTE LICENCIA DE CAMBIO DE USO

(Consulta DGT V0297-22 de 17/02/2022).

En la consulta planteada, de acuerdo con el artículo 4 del TRLITPAJD, son varias las convenciones sujetas al impuesto separadamente:

- Declaración de obra nueva.

Se deberá declarar conforme lo establecido en el artículo 70 del RITPAJD.

Ahora bien, la expresión “valor real de coste” no debe interpretarse como valor real del inmueble sobre el que se ha realizado la obra que se declara, sino como coste real de la obra realizada, pues lo que se formaliza mediante escritura pública, para su acceso al Registro de la Propiedad, es la obra realizada, no el valor del inmueble.

Serán sujetos pasivos el consultante y su mujer en proporción a su cuota de participación en la comunidad de bienes.

- División horizontal de la finca.

La división horizontal tributará por el concepto de actos jurídicos documentados al cumplir con todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD. Serán sujetos pasivos los dos comuneros en proporción a su cuota de participación en la comunidad de bienes.

- Cambio de uso.

El cambio de uso de local a vivienda deberá tributar por actos jurídicos documentados al reunir todos los requisitos del artículo 31.2.

Respecto a si el cambio de uso tiene contenido valuable, resulta claro que sí es así, ya que el cambio de uso implica un inmediato cambio del valor catastral.

El contenido valuable será el propio bien objeto de cambio de uso, siendo la base imponible el valor del inmueble que se convierte en vivienda determinado conforme establece el artículo 30 del TRLITPAJD.

- Disolución de comunidad de bienes

En la disolución de la comunidad de bienes compuesta por cuatro viviendas en copropiedad y en la que cada comunero se va adjudicar dos inmuebles y la mujer del consultante va a compensar con dinero al consultante por el mayor valor de su lote, dicho exceso de adjudicación no quedará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en la medida que no se pueda realizar otros lotes que no produzcan un exceso de adjudicación o produzcan un exceso menor;

sin embargo, si los lotes a formar admitirían una composición y distribución diferente con menor exceso de adjudicación, sí tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la diferencia entre el exceso resultante y el que hubiera resultado menor.

En cualquier caso, la operación tributaría en la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, y serán sujetos pasivos los dos comuneros en función de los inmuebles asignados.

CONTRATO DE ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA DE UN LOCAL COMERCIAL

(Consulta DGT V0021-22 de 04/01/2022).

En un contrato de arrendamiento con opción de compra, en términos generales, si es realizado por el promotor de la edificación su entrega tiene la consideración siempre de primera entrega, por lo que, la entrega de la edificación que haya estado afecta exclusivamente a dicha modalidad de arrendamiento con opción de compra no estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, cuando el contrato de arrendamiento es realizado por un no promotor, como es el caso objeto de consulta, la posterior entrega, en su caso, de la edificación como consecuencia del ejercicio de la opción de compra supondrá una segunda entrega sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La transmisión del local comercial, en el supuesto de que no sea de aplicación la exención, queda sujeta al tipo general del 21 por ciento del Impuesto.

Por otro lado, si tuviera lugar la entrega del bien de inversión dentro de su período de regularización el consultante debería, en su caso, proceder a la regularización de las cuotas soportadas deducibles en la adquisición del local objeto de consulta.

PROMESA DE COMPRAVENTA POR EL QUE UNA ENTIDAD MERCANTIL SE COMPROMETE A REALIZAR TODAS LAS ACTUACIONES URBANÍSTICAS NECESARIAS Y A CONSTRUIR VARIAS NAVES LOGÍSTICAS PARA SER ADQUIRIDAS POR LA COMPRADORA UNA VEZ FINALIZADAS

(Consulta DGT V0028-22 de 04/01/2022).

-Consideración de las operaciones descritas como una única operación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La entrega del terreno que se ha realizado de manera previa a la entrega futura de las edificaciones objeto de consulta constituiría junto con dicha entrega futura de las edificaciones dos operaciones indisolubles que formarían una operación única desde el punto de vista económico y a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, tal y como ha manifestado este Centro directivo en la contestación vinculante de 12 de junio de 2019, número V1390-19, debería considerarse como prestación principal de dicha operación la entrega de las edificaciones futuras terminadas mientras que la entrega previa del terreno debería considerarse una prestación accesoria de la misma.

Asimismo, la ejecución de las obras de urbanización que la entidad consultante está realizando sobre el terreno en el que se construirán las naves que van a ser objeto de entrega y que le está facturando a la adquirente también debe considerarse una prestación accesoria a la entrega de bienes (de las naves construidas) que constituye la prestación principal de la operación objeto de consulta.

Devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido

De la información contenida en el escrito de consulta parece deducirse que el terreno no se pondrá a disposición del cliente hasta el momento que se entreguen las naves construidas.

En estas circunstancias, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 9 de febrero de 2016, número V0531-16, la transmisión del poder de disposición de la parcela de terreno no tendrá lugar hasta la fecha en que, según la escritura pública, se produzcan los efectos traslativos en ella previstos (fecha de entrega de las naves ya construidas), momento en el que, asimismo, se producirá el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicha operación.

Lo anterior se entiende sin perjuicio del devengo por los pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, es decir, a la entrega efectiva del terreno y las naves, tal y como dispone el apartado dos del artículo 75 de la Ley 37/1992 que, según manifiesta la entidad consultante, se han ido produciendo durante la realización de las obras de urbanización y

se seguirán produciendo hasta que finalice la construcción de las naves y se produzca su entrega al adquirente.

Sujeto pasivo del IVA:

Es de destacar que la operación principal objeto de consulta es la entrega de las naves una vez finalizadas a favor del adquirente, constituyendo el resto de prestaciones (la ejecución de las obras de urbanización y la entrega previa del terreno) un conjunto de prestaciones accesorias a la principal y que, por lo tanto, seguirán el mismo régimen tributario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que ésta.

Por lo tanto, a dichas operaciones calificadas como la entrega de las propias naves finalizadas no le resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992.

PERCEPCIÓN DEL CANON DE EXPLOTACIÓN EN VIRTUD DE LA ADJUDICACIÓN DE UNA CONCESIÓN DE SERVICIOS DE EXPLOTACIÓN, GESTIÓN Y MANTENIMIENTO DE UN APARCAMIENTO

(Consulta DGT V0036-22; 05/01/2022).

De conformidad con lo previsto en el artículo 7, número 9º, de la Ley 37/1992, la concesión para la gestión del servicio, en la medida en que puede ser considerada como una concesión administrativa, es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por consiguiente, al encontrarnos, de acuerdo con el escrito de consulta, en presencia de una concesión administrativa no encuadrada en los supuestos de excepción previstos en el artículo 7.9º de la Ley 37/1992, se trataría de una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En consecuencia, la administración concedente no deberá repercutir cuota alguna del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con el canon de explotación que perciba de la consultante.

Finalmente, conviene puntualizar que la no sujeción se refiere únicamente al otorgamiento inicial de la concesión y no a las cesiones o transmisiones del derecho concesional que pudiera efectuar con posterioridad el concesionario.

Del mismo modo, tampoco alcanza la no sujeción a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúe el concesionario a favor de los destinatarios del servicio objeto de concesión.

ARRENDAMIENTO DE UN TERRENO PARA DESTINARLO A LA INSTALACIÓN DE UNOS PUNTOS DE RECARGA DE VEHÍCULOS ELÉCTRICOS

(Consulta DGT V0061-22 de 14/01/2022).

Debe considerarse una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo la arrendadora consultante repercutir en factura dicho Impuesto al arrendatario al tipo impositivo general del 21 por ciento, de conformidad con lo establecido en los artículos 88 y 90 de la Ley 37/1992.

ADJUDICACIÓN, EN UNA SUBASTA, A UNA ENTIDAD MERCANTIL, CUYO OBJETO SOCIAL ES LA ACTIVIDAD INMOBILIARIA, DE UN SOLAR URBANIZADO Y EDIFICABLE CON LA INTENCIÓN DE DESTINARLO A SU POSTERIOR VENTA

(Consulta DGT V0067-22 de 18/01/2022).

A los efectos de determinar el régimen de tributación aplicable, cabe diferenciar tres supuestos:

1º 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.

2º 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.

En este supuesto, son de aplicación las conclusiones alcanzadas en el número anterior.

En particular, dado que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno, cuando menos, en curso de urbanización que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por un empresario o profesional en las condiciones señaladas.

Lo anterior será también de aplicación cuando la entrega se refiere a un terreno ya urbanizado pero que por circunstancias urbanísticas deba ser de objeto de nueva urbanización.

No obstante, este último criterio relativo a los terrenos que deban ser objeto de una nueva urbanización ha sido modificado recientemente, según se puso de manifiesto en la contestación vinculante de 23 de junio de 2020, número V2059-20, de manera que si, para obtener de nuevo la condición de edificables, unos terrenos previamente urbanizados tienen que ser objeto de una nueva urbanización, los mismos no se considerarán urbanizados.

Por tanto, su transmisión estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido salvo que se hubiera iniciado el nuevo proceso urbanizador en los términos anteriormente expuestos, en cuyo caso, dicha transmisión estará sujeta y no exenta del mismo.

3º 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.

En este supuesto 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.

En el supuesto planteado en la consulta, la misma adquirió y va a transmitir en las mismas condiciones un solar urbano y edificable por lo que, en estas circunstancias, dicha entrega se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

VENTA, POR UNA PERSONA FÍSICA, DE UNA VIVIENDA, ADQUIRIDA HACE CINCO AÑOS Y DESTINADA AL ARRENDAMIENTO A TERCEROS, A UNA SOCIEDAD LIMITADA QUE TIENE INTENCIÓN DE EXPLOTARLA COMO VIVIENDA VACACIONAL

(Consulta DGT V0071-22 de 18/01/2022).

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

En todo caso, debe recordarse que la afectación de la vivienda por parte del adquirente a la actividad de arrendamiento sin la prestación de los servicios complementarios propios de la industria hotelera se encuentra exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, y es una actividad no generadora del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el mismo en su adquisición.

TRANSMISIÓN, POR UN AYUNTAMIENTO, MEDIANTE SUBASTA PÚBLICA, DE UNA PARCELA EDIFICABLE QUE LE FUE CEDIDA GRATUITAMENTE EN 2007 EN VIRTUD DE UN CONVENIO URBANÍSTICO SUSCRITO CON EL TRANSMITENTE DE LA MISMA

(Consulta DGT V0073-22 de 18/01/2022).

En caso de que el terreno que va a ser objeto de transmisión formase parte del patrimonio municipal del suelo, aunque el mismo no derivase de la cesión obligatoria de un planeamiento urbanístico, su entrega se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

Por otra parte, partiendo del carácter empresarial de la entrega objeto de consulta, debe señalarse que, según manifiesta el consultante, el terreno que va a ser objeto de entrega tiene la calificación de edificable.

En consecuencia con lo anterior, a la entrega de la parcela edificable que va a realizar el consultante no le resultaría de aplicación la mencionada exención y su entrega se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto debiendo tributar al tipo general del mismo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 90 de la Ley 37/1992.

ADQUISICIÓN POR UN AYUNTAMIENTO DE VARIOS SOLARES, CUYOS PROPIETARIOS SON PERSONAS FÍSICAS QUE FUERON LOS URBANIZADORES DE DICHS TERRENOS, QUE TIENEN LA CONDICIÓN DE SOLARES

(Consulta DGT V0092-22 de 20/01/2022).

En primer lugar, procede señalar que los transmitentes tienen la condición de empresario o profesional y que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otro lado, procede destacar que la persona física que con anterioridad al proyecto de actuación urbanística no ostentaba la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido adquiere, en principio, esta consideración desde el momento en que se incorporan los costes de urbanización al terreno propiedad de la misma, que será en el que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización.

En todo caso, es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, al tener los terrenos la condición de solares, a la entrega de solares objeto de consulta no le resultaría de aplicación la exención, prevista en el artículo 20.uno.20º de la Ley 37/1992, del IVA, y su entrega se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto debiendo tributar al tipo general del mismo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 90 de la Ley 37/1992.

TRANSMISIÓN DE ACCIONES

(Consulta DGT V0158-22 de 03/02/2022).

Se consulta sobre permuta de las acciones de la sociedad C y D, de forma que la consultante transmitiría a la entidad B el 50 por 100 de las acciones que tiene de la entidad D a cambio del 50 por 100 que la entidad B tiene de la entidad C.

Las operaciones de transmisión de acciones efectuadas cuando los transmitentes tengan la condición de empresario o profesional a efectos del IVA y las acciones o participaciones se encuentren afectas a su patrimonio empresarial o profesional, quedarán sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo que correspondan con alguna de las excepciones citadas en las excepciones a), b') y c') del citado artículo 20.uno.18.letra k) de la Ley del Impuesto.

Concretamente, en el supuesto objeto de consulta se plantea una permuta de acciones en el mercado secundario no admitidas a negociación. Por tanto, se dan dos de los tres requisitos básicos, para la aplicación de la regla especial del artículo 314.2 del TRLMV.

El tercero de estos requisitos es la intención o pretensión de «elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles».

Las acciones objeto de transmisión, que va a adquirir la entidad consultante, son partes alícuotas del capital social de una entidad mercantil cuyo activo está formado en más de un 50 por ciento por bienes inmuebles radicados en España y que, si están afectos a la actividad económica de promoción inmobiliaria, tal y como manifiesta la consultante, no concurriría ninguno de los tres supuestos –incisos a), b) y c)– en los que se presume, salvo prueba en contrario, aquella intención o pretensión de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles.

En consecuencia, en este caso, 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 IVA o del ITPAJD, al que está sujeta.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían gravado la transmisión del inmueble propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión de hecho sobre la que, como se ha indicado anteriormente, 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.

ADQUISICIÓN POR UNA ENTIDAD MERCANTIL DE LA NUDA PROPIEDAD DE INMUEBLES A CAMBIO DE LA CONSTITUCIÓN DE RENTAS VITALICIAS-PENSIONES- EN FAVOR DE PROPIETARIOS, PERSONAS FÍSICAS, NO EMPRESARIOS NI PROFESIONALES, DE DICHS INMUEBLES

(Consulta DGT V0198-22 de 07/02/2022).

La constitución por una entidad jurídica de una renta vitalicia a cambio de la transmisión de la nuda propiedad de una vivienda por una persona física incluye dos convenciones diferentes que constituyen la prestación y contraprestación del negocio jurídico que se pretende realizar, que no es sino una modalidad de permuta (intercambio de cosa por cosa): Por una parte, la transmisión onerosa de un bien o derecho (en este caso, la nuda propiedad sobre un bien inmueble) y, por la otra, la constitución de una renta vitalicia –pensión–.

Pues bien, de acuerdo con lo expuesto y conforme a lo dispuesto en el transcrito artículo 23 del RITPAJD, cada uno de los permutantes deberá tributar por lo que adquiera.

Por consiguiente, resulta necesario analizar separadamente cada convención señalada, para determinar su tributación:

Primero: Transmisión de la nuda propiedad de la vivienda a la entidad consultante.

La transmisión de la nuda propiedad de la vivienda constituye una operación sujeta a al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), por la modalidad de transmisión patrimonial onerosa de un bien por personas físicas (artículo 7.1.A), TRLITPAJD).

No resultará aplicable el supuesto de no sujeción previsto en el apartado 5 del citado artículo 7 del TRLITPAJD porque los transmitentes no tienen la consideración de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

La base imponible se calculará conforme a las reglas del artículo 10. 5 a). Será sujeto pasivo el adquirente de la vivienda, es decir la entidad consultante.

Segundo: Constitución de la renta vitalicia (pensión) por la entidad consultante a favor de las personas físicas.

La constitución de la renta vitalicia también constituye un hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por el concepto de constitución de pensión.

Sin embargo, en este caso sí puede resultar de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.5 del TRLITPAJD si se realiza por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional o, en cualquier caso, si constituye entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al IVA, como parece suceder en el caso expuesto en la consulta. Por ello, es preciso analizar en primer lugar el tratamiento de esta operación en el IVA.

A este respecto, el artículo 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre de 1992) –LIVA– define las prestaciones de servicios como toda operación sujeta al citado tributo que no tenga la consideración de entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes y, a título particular, el apartado Dos de este último precepto, señala en su número 10º que tienen esta consideración las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

Está claro, por tanto, que el referido compromiso constituye una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, este servicio de capitalización está exento de este impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.16º de la LIVA, según el cual están exentas las operaciones siguientes:

“16º Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

Asimismo, los servicios de mediación, incluyendo la captación de clientes para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las anteriores operaciones, con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste.

Dentro de las operaciones de seguros se entenderán comprendidas las modalidades de previsión.”

Evidentemente, la sujeción de la constitución de la renta vitalicia al IVA, aun quedando exenta, impide su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD (artículo 7.5, TRLITPAJD), y tampoco resulta de aplicación la cuota variable del documento notarial regulado en el artículo 31.2, al faltar uno de los requisitos establecidos en dicho

precepto, dado que la constitución de la renta vitalicia no tiene la condición de inscribible en ninguno de los registros públicos a que se refiere dicho precepto.

Tercero: Falta de equivalencia entre las prestaciones.

Debe tenerse en cuenta que si en la cesión de la nuda propiedad de la vivienda a cambio de la renta vitalicia la base imponible a efectos de la cesión es superior en más del 20 por 100 y en 12.020,24 euros (2.000.000 de pesetas) a la de la pensión, como indica el artículo 14.6 del TRLITPAJD, la liquidación a cargo del cesionario de los bienes –la compañía de seguros– se girará por el valor en que ambas bases coincidan y por la diferencia se le practicaría otra por el concepto de donación.

A este respecto, aunque la constitución de la renta vitalicia quede exenta de IVA y no tribute en ITPAJD, la operación está sujeta al IVA, y por tanto tendrá una base imponible en dicho impuesto, que es la que se debe comparar con la base imponible de la transmisión de la nuda propiedad.

Sin embargo, en este caso, al ser el cesionario una persona jurídica, no existe sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según dispone el artículo 3.2 de la Ley 29/1987, con independencia de que dicho incremento de patrimonio pueda quedar sujeto al Impuesto sobre Sociedades.

.....
ENAJENACIÓN POR UN ORGANISMO AUTÓNOMO DE BIENES INMUEBLES QUE HAN SIDO DESAFECTADOS POR EL MINISTERIO DE DEFENSA

(Consulta DGT V0219-22 de 09/02/2022).

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 otra parte, dado que el bien objeto de transmisión es una edificación, pudiera ser de aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley, que dispone que estarán exentas del Impuesto “las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

según parece deducirse del escrito de consulta, en las instalaciones que van a ser objeto de transmisión se habría producido la utilización ininterrumpida por un plazo igual a superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra por sujetos distintos de los que van a ser sus adquirentes, ya que, según la información aportada fueron construidas en 1967 y utilizadas hasta 2014 por el Ministerio de Defensa.

Por lo tanto, en estas circunstancias, la entrega de las instalaciones objeto de consulta conjuntamente con la transmisión de los terrenos accesorios a la misma tendrían la consideración de segundas entregas de edificaciones y se encontrarían sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

.....
TRANSMISIÓN, POR UNA PERSONA FÍSICA, DE UN TERRENO SOBRE EL QUE HAY CONSTITUIDO UN DERECHO DE SUPERFICIE CON UNA EDIFICACIÓN DESTINADA A UNA ACTIVIDAD COMERCIAL DE SUPERMERCADO

(Consulta DGT V0232-22 de 10/02/2022).

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.

Asimismo, la transmisión del terreno objeto de consulta se encontrará sujeta y no exenta en la medida en que dicho

terreno tenga la condición de edificable, tal y como parece deducirse del escrito de consulta, en los términos expuestos.

Por su parte, la mera subrogación en el derecho de superficie que se produzca por parte del adquirente como consecuencia del cambio de titularidad del terreno, sin que medie contraprestación específica por dicha subrogación, no constituye la realización de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo anterior será de aplicación, con independencia de las operaciones derivadas de la nueva condición de superficiante que pudiera tener el adquirente en su relación con el superficiario del referido derecho de superficie (como podría ser, en su caso, una futura reversión de la edificación).

ADQUISICIÓN DE VIVIENDAS PARA CESIÓN DE EXPLOTACIÓN CON FINES VACACIONALES

(Consulta DGT V0236-22 de 10/02/2022).

Se consulta sobre la promoción, por una entidad mercantil, de inmuebles destinados a alojamientos turísticos cuyos adquirentes son, fundamentalmente, personas físicas residentes tanto en el territorio de aplicación del Impuesto como fuera del mismo. Los compradores, al tiempo de formalizarse la compraventa de las viviendas, ceden la explotación del inmueble a la propia consultante o a otra entidad mercantil, que las explotarán en nombre propio, y perciben a cambio una renta mensual.

La consultante y los arrendadores tienen 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otro lado, el arrendamiento o cesión de las viviendas objeto de consulta se entenderá realizado en el territorio de aplicación del Impuesto y, por lo tanto, se encontrará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

Según manifiesta la consultante en su escrito, la misma va a destinar las viviendas objeto de consulta a su explotación mediante el subarrendamiento con fines vacacionales por lo que, en estas circunstancias, el arrendamiento o cesión de uso de las mismas por parte de sus propietarios se encontrará sujeto y no exento del Impuesto sobre el valor Añadido.

ADQUISICIÓN, POR UNA PERSONA FÍSICA QUE EJERCE LA ACTIVIDAD PROFESIONAL DE CORREDORES DE COMERCIO LIBRE, DE UN LOFT PARA MONTAR SU OFICINA

(Consulta DGT V0260-22 de 14/02/2022).

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.

Por lo que respecta a la deducción del Impuesto soportado por la adquisición de dicho loft, de la información suministrada parece deducirse que se afectará, directa y exclusivamente, a la realización de la actividad empresarial o profesional, por tanto, las cuotas soportadas en su adquisición serán deducibles íntegramente.

No obstante lo anterior, la cuota deducida por la adquisición de dicho bien de inversión deberá ser regularizada cuando varíe el grado de utilización aplicado inicialmente, según las normas de regularización de bienes de inversión establecidas en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

ASPECTOS GENERALES DE LA TRIBUTACIÓN DEL CAUSAHABIENTE RESIDENTE EN EL EXTRANJERO

(Consulta DGT V0242-22 de 11/02/2022.)

En primer lugar, en el presente caso, el consultante, residente fiscal en Malasia, quedará obligado al pago del ISD por obligación real por la adquisición de bienes “mortis causa” como consecuencia del fallecimiento de su hermana, residente en la Comunidad Valenciana.

Para la determinación de la Administración competente para la exacción del ISD, la Ley 22/2009 regula un procedimiento con dos pasos. En un primer momento, determinación de si el rendimiento corresponde a la Administración General del Estado o a alguna Comunidad Autónoma y, en segundo lugar, determinación, en su caso, de cuál es la Comunidad Autónoma a la que le corresponde.

Así, el primer paso en cuanto a las adquisiciones “mortis causa” se refiere se regula en los apartados 1 y 2.a) del artículo 32, anteriormente transcrito. Conforme dicho precepto, el rendimiento del ISD que se ha cedido a las Comunidades Autónomas es el que se produzca en su territorio y –precisa el precepto– se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el de los sujetos pasivos residentes en España. De acuerdo con este postulado, no se ha cedido a las Comunidades Autónomas el rendimiento del impuesto de los sujetos pasivos no residentes en España.

Por tanto, el primer requisito para que el rendimiento del impuesto corresponda a una Comunidad Autónoma es que el sujeto pasivo –en las adquisiciones lucrativas “mortis causa” y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, el causahabiente– sea residente en España; a sensu contrario, el rendimiento de los sujetos pasivos no residentes siempre corresponderá a la Administración General del Estado.

En consecuencia, la Administración tributaria competente para la exacción del ISD es la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El obligado tributario deberá presentar su autoliquidación y realizar el pago del impuesto ante la Administración tributaria del Estado, en concreto, ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

En cuanto a la normativa aplicable en la liquidación del ISD, el consultante, en aplicación de la citada disposición adicional segunda de la LISD, tendrá derecho a la aplicación de la normativa de la Comunidad Valenciana, Comunidad Autónoma de residencia del causante. Ahora bien, si hace uso de este derecho, deberá aplicar toda la normativa que haya aprobado dicha Comunidad Autónoma.

Finalmente, en relación con la valoración del patrimonio preexistente, la regla prevista en letra e) del artículo 45 del RISD es que en los supuestos en los que el sujeto pasivo tribute por obligación real –como en el presente caso– sólo se computará el patrimonio sujeto con el mismo carácter en el Impuesto sobre el Patrimonio.

BENEFICIARIO DE UN SEGURO DE VIDA RESIDENTE EN ESPAÑA Y TOMADOR Y ASEGURADO RESIDENTE EN FRANCIA

(Consulta DGT V0348-22 de 23/02/2022)

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 este se aplica preferentemente sobre la Ley española del impuesto. En el presente caso, este sería 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 y 34:

“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 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 que, aunque no se especifica en el escrito de consulta se entiende que es residente en España y, por lo tanto, sujeto por obligación personal, debería tributar en España por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por todos los bienes que recibiera del causante, con independencia de dónde estén situados. No obstante, 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 el artículo 34 anteriormente transcrito.

En consecuencia, los bienes incorporales que la consultante reciba como consecuencia de la muerte de su tío, residente en Francia, se someterán a imposición únicamente en el Estado en el que el causante fuera residente en el momento de su fallecimiento, en este caso, Francia. Este es el caso del seguro de vida que reciba la consultante como beneficiaria, tal y como ha mantenido esta Dirección General en la resolución a las consultas V0999-05 de 3 de junio y V0353-17 de 10 de febrero.

CONMUTACIÓN DEL USUFRUCTO VIUDAL

(Consulta DGT V0142-22 de 28/01/2022)

Por su parte, el artículo 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Decreto Ley 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), en adelante RISD, dispone lo siguiente:

"Art. 57. Pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio.

Cuando en virtud de lo dispuesto en los artículos 839 y 840 del Código Civil se hiciese pago al cónyuge sobreviviente de su haber legítimo en forma o concepto distinto del usufructo, se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas del artículo 49, sin que haya lugar, en consecuencia, a practicar liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por extinción del usufructo. Pero cuando el valor de lo adjudicado en forma distinta del usufructo fuese menor o mayor de lo que correspondería al cónyuge viudo, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso, o del cónyuge viudo en el segundo."

En recientes sentencias, el Tribunal Supremo (STS núm. 1248/2020 de 1 de octubre de 2020 (Rec. Núm. 307/2019), STS núm. 1112/2020 de 23 de julio de 2020 (Rec. Núm. 2391/2019) y STS 1113/2020 de 23 de julio de 2020 (Rec. Núm. 7380/2018)) ha establecido una interpretación en relación con los supuestos de conmutación del usufructo viudal y la posible aplicación a estos casos de lo dispuesto en el artículo 57 del RISD. Aunque los supuestos de conmutación que se examinan en estas sentencias están sujetos al Derecho Catalán, el Tribunal Supremo se pronuncia sobre determinados aspectos también aplicables en el Derecho Civil Común. Así, en el fundamento de derecho tercero se establece el criterio de la Sala sobre la atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que legítimamente

les corresponde, cuyo contenido se reproduce parcialmente a continuación:

“1. (...) en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siguiendo la tesis germanista, la adquisición de la herencia se produce en el momento del fallecimiento del causante, tal y como se desprende del artículo 24.1 LISD (...) y del artículo 10.2 RISD (...).

Ello comporta que, a los efectos examinados, la adquisición del derecho de usufructo vitalicio legado a doña X por su esposo con carácter universal sobre todos los bienes de la herencia, se produjo el 18 de febrero de 2009, momento en el que los coherederos adquirieron también la nuda propiedad de todos los bienes de la herencia, adquisición que no requiere de partición alguna.

Por tanto, cuando el 28 de julio de 2009, en la escritura de manifestación y aceptación de herencia otorgada, deciden conmutar el usufructo vitalicio legado en la plena propiedad sobre determinados bienes, adquiriendo los coherederos la plena propiedad del resto de bienes, nos encontramos ante un acto traslativo de dominio que debe tributar independientemente.

En efecto, la partición realizada es expresión de la voluntad de las partes, si bien al no corresponderse con las disposiciones testamentarias, comporta la existencia de un negocio jurídico distinto del de la adquisición de la herencia.

(...)

3. Además, aun cuando se entendiera aplicable el artículo 57 del RISD, dicho precepto viene referido a los derechos legitimarios, es decir, a aquellos atribuidos “ex lege”, como legítima, a los herederos forzosos –descendientes y cónyuge–, a los que hacen referencia los artículos 839 y 840 del Código Civil; lo que difiere del supuesto examinado en que la partición, tal y como hemos reiterado, se efectúa como manifestación de voluntad de las partes, de tal forma que la cónyuge sobreviviente, legataria del usufructo universal de los bienes por el testador, y los hijos, instituidos herederos universales, llevan a cabo un negocio jurídico diferenciado del de la aceptación de la herencia del causante.”

Por otra parte, el artículo 1.538 del Código Civil, dispone que “La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.”. A este respecto, el artículo 23 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante RITPAJD–, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio), determina lo siguiente:

“Artículo 23.

En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos.”

Vista la normativa expuesta, cabe indicar que la liquidación de la herencia debe realizarse en proporción al haber hereditario que corresponda a cada una de los herederos y legatarios según las reglas de la herencia y, en concreto, en función de lo que establezca el testamento.

Por lo tanto, de acuerdo con la interpretación que el Tribunal Supremo hace del artículo 57 del RISD, en el caso de que exista testamento y en el testamento constara que el causante lega al cónyuge viudo el usufructo de los bienes, este sólo sería aplicable en los supuestos en los que la conmutación del usufructo afecte a los derechos legitimarios, es decir, a aquellos atribuidos “ex lege”, como legítima a los herederos forzosos, a los que hacen referencia los artículos 839 y 840 del Código Civil y 255 y 256 de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia. En los demás casos se producirán dos negocios jurídicos independientes, la aceptación de la herencia que tributará por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el que el cónyuge viudo adquiere el usufructo de los bienes y los herederos universales la nuda propiedad y, con posterioridad, la permuta de la nuda propiedad por usufructo y viceversa. En este caso, los herederos universales, debido a la consolidación de dominio sobre determinados bienes, sólo pagarán la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo, y el cónyuge viudo tributará en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la adquisición de la nuda propiedad de los bienes que se adjudique, tal y como establece el artículo 51.4 del RISD.

En el caso de no existir testamento podrán repartirse el caudal hereditario de la manera que consideren conveniente siempre que respeten las proporciones que les corresponde a cada uno según la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia.

TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES MEDIANTE UN PACTO SUCESORIO DE PRESENTE DE LOS REGULADOS EN EL TÍTULO II DEL DECRETO LEGISLATIVO 1/2011 DE LA COMUNIDAD DE ARAGÓN

(Consulta DGT V0102-22 de 21/01/2022)

La naturaleza de adquisición mortis causa de los pactos sucesorios ha sido puesta de manifiesto también por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de febrero de 2016 (recurso de casación en interés de la ley 325/2015; ROJ: STS 407/2016), referente al pacto sucesorio de la apartación, regulado en el Derecho Civil de Galicia. En consecuencia, debe darse a los referidos pactos sucesorios el tratamiento que corresponde a las adquisiciones «mortis causa» y ello, tanto en lo referente al hecho imponible, base imponible, base liquidable, tipo de gravamen, sujeto pasivo, como a los demás elementos del impuesto, incluyendo a las reducciones, si bien en materia de devengo debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 24.1 de la LISD, transcrito, que establece en el último inciso una regla especial para los pactos sucesorios que tengan efectos antes del fallecimiento del causante, conforme a la cual, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

En lo referente a las reducciones a aplicar en la base imponible, los requisitos de los dos supuestos de reducción transcritos son diferentes, precisamente porque corresponden a dos supuestos del hecho imponible diferentes: adquisiciones «mortis causa» (letra a) del artículo 3.1 de la LISD) en el caso de la reducción del artículo 20.2.c), y adquisiciones gratuitas «inter vivos» (letra b) del artículo 3.1. de la LISD) en el caso de la reducción del artículo 20.6.

En el caso de pactos sucesorios de los llamados pacto sucesorios de presente, es decir, aquellos en los que la adquisición se produce en vida del causante de la adquisición –y, por ello, antes de su fallecimiento–, la cuestión es si para determinar la aplicación de una reducción de la base imponible, es posible aplicar las reglas y requisitos de las adquisiciones “mortis causa”, dada la naturaleza híbrida de tal tipo de pactos sucesorios, en el sentido de que se perfeccionan y tienen efectos en vida del futuro causante, pero se realizan con proyección a su futuro fallecimiento. A este respecto, y como ha señalado este Centro Directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V1038-21 de 21 de abril de 2021; V1788-20, V1790-20 y V1792-20, todas ellas de 5 de junio de 2020), no parece razonable interpretar que, dada la especial naturaleza de los pactos sucesorios de presente, deberían aplicarse las condiciones y requisitos de las adquisiciones lucrativas “inter vivos” con el argumento de que en estos pactos sucesorios el causante de la adquisición aún no ha fallecido. Y ello porque tales pactos sucesorios constituyen una modalidad de adquisición «mortis causa», no solo por haberlo establecido así expresamente el artículo 11.b) del RISD, sino también porque así lo ha determinado el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de febrero de 2016, de la que se concluye que los pactos sucesorios –todos ellos– son adquisiciones patrimoniales lucrativas consecuencia de un negocio jurídico por causa de la muerte de la persona; sin que su naturaleza jurídica sufra porque el efecto patrimonial se anticipe a la muerte del causante (que constituye, como no puede ser de otra forma en los negocios mortis causa, la causa del negocio). Interpretar lo contrario y aplicar a los pactos sucesorios de presente las condiciones y requisitos de las adquisiciones lucrativas “inter vivos” podría suponer la aplicación de la analogía, lo cual está vedado por la prohibición contenida en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003) –en adelante LGT–, titulado precisamente “prohibición de la analogía”, que dispone que “[n]o se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

A partir de la anterior premisa, no cabe sino concluir que los requisitos exigidos para la aplicación de una reducción de la base imponible en el caso de adquisiciones mediante pactos sucesorios de presente, como es el caso objeto de consulta, son los establecidos en el artículo 20.2.c) de la LISD aplicable a la adquisición de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades (o derechos de usufructo sobre aquellos, o derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo), que son los siguientes:

1. Que se trate de una adquisición «mortis causa».
2. Que la adquisición corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados del causante (o, en su defecto, a ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado).
3. Que el causante de la adquisición sea una persona fallecida.
4. Que a los bienes adquiridos les sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991) –en adelante LIP–.
5. En el caso de derechos de usufructo sobre aquellos bienes, se requiere además que con motivo del fallecimiento se consolide el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados
6. En el caso de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, se requiere además que el cónyuge, descendientes o adoptados perciban los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la

empresa, negocio o entidad afectada.

7. Que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

8. Que el adquirente no realice actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

De acuerdo con lo anterior, cabe indicar que la reducción regulada en el artículo 20.2.c) de la LISD no resultará aplicable a los llamados pactos sucesorios de presente, al no cumplirse el requisito de que el causante de la adquisición sea una persona fallecida, tal y como ha indicado este centro directivo en las resoluciones previamente citadas (resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes V1038-21 de 21 de abril de 2021; V1788-20, V1790-20 y V1792-20, todas ellas de 5 de junio de 2020). Estas resoluciones suponen un cambio de criterio respecto de lo manifestado con anterioridad por la Dirección General de Tributos, pasando a considerar el fallecimiento del transmitente como requisito para la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 20.2 c) de la LISD.

MANTENIMIENTO DE REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE PARTICIPACIONES. REDUCCIÓN DE CAPITAL

(Consulta DGT V0042-22 de 12/01/2022)

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

Aplicando estos criterios al concreto supuesto planteado en el escrito de consulta, si el consultante que deja de ser socio de la entidad mantiene en su patrimonio el valor de adquisición de la parte que legalmente le corresponda, ya sea a través de la inversión en inmuebles, acciones u otros productos financieros que se estimen conveniente, no puede considerarse que se produzca minoración alguna sustancial del valor de la adquisición.

MANTENIMIENTO DE REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE PARTICIPACIONES. APORTACIÓN A LAS PARTICIPACIONES A SOCIEDADES HOLDING

(Consulta DGT V0054-22 de 14/01/2022)

Este Centro Directivo ha establecido en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V1544-12, de 16 de julio de 2012; V0213-16, de 21 de enero de 2016; V4598-16, de 27 de octubre de 2016; entre otras) que lo relevante no es la naturaleza y situación del activo, sino el valor de por el que se practicó la reducción del impuesto. En particular, en la consulta V2800-19 de 10 de octubre, citada por el consultante, se concluye que "la aportación no dineraria de las participaciones a una nueva entidad holding no constituye un incumplimiento del requisito de "mantener lo adquirido". No obstante, conviene señalar que este requisito es necesario, pero no suficiente para conservar el derecho a la reducción, ya que el artículo 20.6.c) señala otros dos requisitos adicionales, como son la no realización de "actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición", así como "tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación".

Por lo tanto, en el presente caso, la aportación no dineraria a la sociedad holding de las participaciones adquiridas "mortis causa" no supondrá un incumplimiento del requisito de mantenimiento previsto para aplicar la reducción siempre que no se realicen actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

DONACIÓN DEL 50 POR CIENTO DE UNA OFICINA DE FARMACIA Y VENTA DEL OTRO 50 POR CIENTO A SUS DOS HIJOS

(Consulta DGT V0108-22 de 24/01/2022)

Se plantea en el escrito de consulta la aplicabilidad de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cumpliéndose todos los requisitos que establece dicha norma y apartado, a un supuesto de donación exclusivamente de la mitad del negocio ya que la otra mitad se transmite entre ambas partes a título oneroso. Dicha cuestión ya fue resuelta en la V3106-18, en la que se recoge que:

“La norma del artículo 20.6 responde al propósito de facilitar la transmisión intergeneracional de actividades económicas, para los supuestos en que éstas, unitaria y globalmente consideradas, se transmitan en favor del cónyuge, descendientes o adoptados del donante. Entiende esta Dirección General que la transmisión gratuita e “inter vivos” de la mitad de un negocio de farmacia para ejercer un negocio de farmacia encaja en ese propósito y, ello, aunque la otra mitad del negocio sea objeto de transmisión onerosa entre el donante y donatario.

De acuerdo con lo anterior, se considera procedente la aplicación de la norma mencionada aplicándose la reducción sobre el valor real de los elementos patrimoniales objeto de donación.”

RENUNCIA A FAVOR DE PERSONA DETERMINADA

(Consulta DGT V0160-22 de 03/02/2022)

Conforme a los preceptos transcritos, en el caso de repudiación de la herencia, como norma general, el repudiante no tributa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En su lugar, tributará el beneficiario de la repudiación, es decir, aquel heredero que ve aumentar su porción hereditaria por el desistimiento del repudiante (apartado 1 del artículo 28 de la LISD). Además, existe una regla especial (apartado 3 del artículo 28 de la LISD), conforme a la cual cuando la repudiación se efectúa una vez prescrito el impuesto se considera a efectos fiscales como una donación.

Los efectos de esta regla especial son parecidos a los de la regla general, y consisten en que el beneficiario de la repudiación tributará en el ISD por la porción hereditaria recibida por el desistimiento del repudiante. La diferencia respecto de la regla general es que, en este caso, el beneficiario tributará por el hecho imponible regulado en la letra b) del artículo 3.1 de la LISD, es decir, por el de «La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos”» (y con la aplicación de las reglas correspondientes a las donaciones). Esto es así porque la adquisición de la porción hereditaria repudiada tiene su origen y causa en el acto de la repudiación, que la efectúa el repudiante y no el causante (por ese mismo motivo, el devengo se produce en el momento de la repudiación). Por el contrario, en el supuesto general, el beneficiario tributa por el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la LISD, esto es, por el de «La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio» (y con la aplicación de las reglas correspondientes a las sucesiones “mortis causa”).

En cualquiera de los dos casos, pues, tributa el beneficiario de la repudiación, que será heredero (o, en su caso, legatario) del causante, lo cual resulta absolutamente lógico, ya que es en él en quien se manifiesta una capacidad económica, derivada de la adquisición de los bienes repudiados. Por el contrario, en ninguno de los dos casos tributa el repudiante, lo cual también es perfectamente lógico y razonable, pues en ningún momento ha llegado a adquirir la porción hereditaria repudiada, a diferencia de lo que ocurre en el caso del renunciante en favor de persona determinada, que sí ha tenido que adquirir los bienes para poder renunciarlos a favor de un tercero, motivo por el cual en este supuesto sí se exige el impuesto al renunciante, además del que se exija al beneficiario de dicha renuncia (apartado 2 del artículo 28 de la LISD).

A este respecto, debe precisarse que la regla contenida en el apartado 3 del artículo 28 de la LISD («La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación») solo produce en el ISD el efecto de gravar la adquisición lucrativa del beneficiario de la repudiación, pero sin que ello signifique que se presuma que el repudiante haya adquirido previamente la porción hereditaria objeto de la repudiación por la aplicación del aforismo “nemo dat quod non habet” (nadie da lo que no tiene). Y ello porque la regla contenida en el referido apartado 3 no es una presunción –ni siquiera “iuris et de iure”– sino una “fictio iuris”, una ficción jurídica o ficción legal, y, como tal, un procedimiento de la técnica jurídica mediante el cual, por ley, se toma por verdadero algo que no lo es o que no existe y se le otorga determinados efectos jurídicos, bien un derecho, bien una obligación; en este caso, la ficción legal tiene por finalidad evitar que la adquisición lucrativa del beneficiario de la repudiación quede sin tributar por haber prescrito el impuesto correspondiente a la sucesión del causante.

Con esta regla se finge que el beneficiario de la repudiación recibe la porción hereditaria repudiada por donación del repudiante, acto que se produce en el momento de dicha repudiación, pero no puede extender sus efectos más allá de sus términos estrictos. En concreto, no puede interpretarse como efecto de dicha regla que el repudiante adquirió previamente la porción hereditaria objeto de la repudiación, ni desde el punto de vista civil, ni desde el punto de vista fiscal.

Desde el punto de vista civil, no puede interpretarse que el repudiante adquirió previamente la porción hereditaria objeto de la repudiación porque en ningún momento ha entrado tal porción hereditaria en su patrimonio. Es más, el artículo 989 del Código Civil, transcrito anteriormente, dispone expresamente que tanto los efectos de la aceptación como los de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte del causante, de donde se deduce que, una vez aceptada la herencia, el heredero adquiere los bienes del causante sin solución de continuidad; en consecuencia, lógicamente, en ningún momento pudieron pertenecer al repudiante, ni siquiera antes de las repudiaciones y aceptaciones de la herencia, pues durante ese periodo el patrimonio del causante estuvo en situación de herencia yacente, es decir, sin titular.

Tampoco desde el punto de vista fiscal puede considerarse que la porción hereditaria objeto de la repudiación fue adquirida por el repudiante como paso previo a la ficción legal de la donación a favor del beneficiario de la repudiación. En primer lugar, porque el apartado 3 del artículo 28 de la LISD no lo dice. Dicho precepto solo establece que la repudiación de herencia o legado hecha después de prescrito el impuesto se reputará a efectos fiscales como donación, y ello para que el beneficiario tribute por tal concepto por la porción hereditaria recibida por causa de la repudiación, pero no determina que, en la repudiación, además, se exigirá el impuesto al repudiante, como sí lo dice en el caso del renunciante a favor de persona determinada. Y, en segundo lugar –y esto es más relevante–, porque, como se ha señalado anteriormente, tanto la aceptación como la repudiación de la herencia tienen efectos “ex tunc”, esto es, que se retrotraen al momento del fallecimiento del causante. Es decir, que en el momento en que el llamado a suceder acepta la herencia –y se convierte por ello en heredero–, se considera que adquirió los bienes hereditarios en el momento en que falleció el causante de la sucesión. Ello significa que tales bienes no pudieron pertenecer en ningún momento al repudiante, pues una cosa no puede tener distintos dueños simultáneamente (salvo en el caso de las comunidades de bienes, en los que la titularidad es compartida).

Ahora bien, en el caso planteado no se produce una renuncia pura, simple y gratuita, ya que el consultante renuncia a favor de sus tres hijos, luego, tal y como establece el artículo 28.2 de la LISD, se exigirá el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al renunciante por la adquisición mortis causa, aunque parece que estará prescrito, y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la donación a los donatarios.

REQUISITOS MANTENIMIENTO REDUCCIONES. ESCISIÓN PROPORCIONAL DE LA ENTIDAD DE LA QUE HA RECIBIDO LAS PARTICIPACIONES EN DOS O TRES NUEVAS ENTIDADES

(Consulta DGT V0200-22 de 08/02/2022)

En el presente caso, la escisión proporcional de la sociedad de las participaciones adquiridas “inter vivos” por la que la consultante obtendría unas nuevas participaciones no supondría un incumplimiento del requisito de mantenimiento previsto en la LISD para aplicar la reducción, siempre que no se realicen actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición y que en dichas participaciones se siga cumpliendo los requisitos para tener la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

DONACIÓN DE NUDA PROPIEDAD DE UN INMUEBLE SITO EN EL EXTRANJERO EN FAVOR DE UN RESIDENTE EN ESPAÑA

(Consulta DGT V0382-22 de 28/02/2022)

Conforme a los preceptos transcritos, partiendo de la base de que, al ser la donataria residente en España, tributa por obligación personal por todos los bienes y derechos que reciba por donación con independencia de dónde estén situados, cabe informar lo siguiente:

Primero: La ley aplicable es la ya citada Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Uno.1.d) de la disposición adicional segunda de la LISD, si el sujeto

pasivo así lo decide, también puede aplicar la normativa del ISD aprobada por la Comunidad Autónoma donde resida, en este caso Andalucía.

Segundo: Dado que el inmueble no se encuentra situado en ninguna comunidad autónoma de España, no existe punto de conexión con ninguna de ellas. Por lo tanto, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (Paseo Castellana 147, bajo, 28046, Madrid).

Tercero: Para evitar la doble imposición internacional, si es que la donación resulta también sujeta en Francia, la consultante podrá deducir en España la menor de las dos cantidades siguientes: el importe efectivo de lo satisfecho en Francia por el Impuesto de Donaciones de ese país o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del ISD español al valor de la nuda propiedad del inmueble.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	51
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	51
-Efectos de la declaración de inconstitucionalidad	51
-Arrendamiento con opción de compra	51
-Caducidad del procedimiento de gestión del IIVTNU	52

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

EFFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

(Consulta DGT V0274-22 de 14/02/2022)

El IIVTNU es un impuesto sin período impositivo, por lo que resulta aplicable la normativa legal que se encuentre en vigor en la fecha del devengo.

Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, tal como se ha indicado anteriormente, el hecho imponible del IIVTNU se realizó y el impuesto se devengó en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno de naturaleza urbana, en junio de 2021.

Sin embargo, y antes de que se llevase a cabo la liquidación o autoliquidación del impuesto, se dictó la STC 182/2021, que declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos reguladores de la base imponible del impuesto. Tal declaración, imposibilita, tal y como señala el Tribunal Constitucional en su sentencia, la liquidación y exigibilidad del impuesto, hasta la fecha en la que el legislador estatal lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del artículo 31.3 de la Constitución puestas de manifiesto en los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales anulados.

Y la adaptación legislativa tuvo lugar por el ya mencionado Real Decreto-Ley 26/2021, que entró en vigor el 10 de noviembre de 2021 (disposición final tercera), sin que en la norma legal se otorgue ningún tipo de efectos retroactivos a la modificación operada en los artículos 104, 107 y 110 del TRLRHL.

Dado que el Real Decreto-Ley 26/2021 no contiene ningún precepto que establezca efectos retroactivos, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 de la LGT, resulta del todo imposible otorgar efectos retroactivos a la nueva regulación de la base imponible del IIVTNU llevada a cabo por el Real Decreto-Ley 26/2021.

En consecuencia, aunque el hecho imponible del impuesto tuvo lugar con la transmisión de la propiedad del terreno y ello supuso el nacimiento de la obligación tributaria principal, la posterior declaración de inconstitucionalidad, nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico del artículo 107 del TRLRHL, que regula la base imponible del impuesto, imposibilita la liquidación y exigibilidad del mismo, no existiendo obligación de pago del impuesto.

Los herederos de la cuota de propiedad del terreno, como contribuyentes del IIVTNU, estarán obligados a la presentación de la correspondiente declaración del IIVTNU, ya que el hecho imponible se ha realizado y se ha devengado el impuesto, pero no estarán obligados al pago del impuesto, de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Constitucional en su sentencia 182/2021.

ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA

(Consulta DGT V0021-22 de 04/01/2022)

En el contrato de arrendamiento con opción de compra la fecha en que se ejercita la opción es la fecha en la que se transmite la propiedad del inmueble.

Esta transmisión de la propiedad por ejercicio de la opción de compra da lugar al devengo del IIVTNU, estando sujeto el incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad.

De acuerdo con lo anterior, el IIVTNU se devenga en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno, es decir, en la fecha de otorgamiento de la escritura pública de compraventa por ejercicio de la opción de compra.

El sujeto pasivo, contribuyente del IIVTNU, será el consultante, como transmitente de la propiedad del terreno de naturaleza urbana a título oneroso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.b) del TRLRHL.

En cuanto a la cuantía a pagar por el IIVTNU habrá que estar a lo dispuesto en los artículos 107 y 108 del TRLRHL.

Y el artículo 110 del TRLRHL dispone que los sujetos pasivos están obligados a presentar ante el ayuntamiento la declaración o autoliquidación que determine la ordenanza fiscal. El plazo de presentación en el caso de actos inter vivos será de treinta días hábiles a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto.

CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN DEL IIVTNU

(Consulta DGT 0001-22 de 04/01/2022)

En el caso de la consulta, se manifiesta que en fecha 18/01/2018 se presentó documento para que el ayuntamiento procediera a realizar la liquidación del impuesto, no habiéndose notificado la misma hasta el 12/02/2021.

Según lo dispuesto en los citados artículos de la LGT, el procedimiento de gestión tributaria mediante declaración terminará por caducidad si en el plazo de seis meses no se ha notificado la liquidación. No obstante, el último párrafo del artículo 129.1 de la LGT indica que la normativa de cada tributo podrá señalar plazos diferentes para notificar la liquidación. Y el último párrafo del artículo 107.2.a) del TRLRHL establece que cuando el terreno en el momento del devengo del impuesto no tenga determinado valor catastral el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado.

No obstante, con independencia de que en el caso objeto de consulta el procedimiento pudiera o no haber terminado por caducidad, ello no impide que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación del impuesto dentro del plazo de prescripción.

A estos efectos, el artículo 66 de la LGT establece que prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

De acuerdo con el artículo 67.1 de la LGT, este plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

Y en cuanto a la interrupción de este plazo de prescripción, el artículo 68.1 de la LGT dispone que dicho plazo se interrumpe:

“a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.”.

En el caso de consulta, entre el 18/01/2018 y el 12/02/2021 no habían transcurrido 4 años, por lo que no estaba prescrito el derecho del ayuntamiento para determinar la deuda tributaria mediante liquidación.

