

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



## • NOVEDADES AUTONÓMICAS

### -Cataluña

Decreto Legislativo 1/2024,  
de 12 de marzo.....4

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

• “LA COMPROBACIÓN TRIBUTARIA DE VALORES REALIZADA A TRAVÉS DE LA APLICACIÓN DE UN VALOR DE TASACIÓN FIJADO POR ÓRGANOS AJENOS A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”.....32

### Juan Calvo Vérguez.

Catedrático de Derecho  
Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura.

## TEMAS FISCALES

## • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

-Impuesto sobre Transmisiones  
Patrimoniales Onerosas y Actos  
Jurídicos Documentados.....48

-Impuesto sobre Sucesiones y  
Donaciones .....52

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

## • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

-Impuesto sobre el  
incremento de valor de  
los terrenos de naturaleza  
urbana.....56

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

- CATALUÑA.....4
- Decreto Legislativo 1/2024, de 12 de marzo.

*Se transcriben los artículos de mayor interés*

**Decreto Legislativo 1/2024, de 12 de marzo, por el que se aprueba el libro sexto del Código tributario de Catalunya, que integra el texto refundido de los preceptos legales vigentes en Catalunya en materia de tributos cedidos.**

### **Impuesto sobre sucesiones y donaciones (artículo 631-1 - artículo 634-5)**

#### **TÍTULO TERCERO**

#### **CAPÍTULO I**

Adquisiciones por causa de muerte

Sección I. Reducciones de la base imponible

Subsección preliminar. Régimen general

**Artículo 631-1.** Base liquidable.

1. En las adquisiciones por causa de muerte, incluidas las que correspondan a las personas beneficiarias de pólizas de seguros de vida y las de bienes del causante adquiridos con pacto de supervivencia, la base liquidable se obtiene como resultado de aplicar a la base imponible las reducciones que establece esta sección, que sustituyen a las reducciones análogas aprobadas por la normativa estatal.

2. Las reducciones establecidas en los preceptos enumerados seguidamente mejoran las reducciones análogas del Estado:

- Subsección primera: reducción por parentesco y reducción por discapacidad.
- Subsección segunda: reducción por seguros.
- Subsección tercera: reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica.
- Subsección cuarta: reducción por la adquisición de participaciones en entidades.
- Subsección sexta: reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante.
- Subsección séptima: reducción por la adquisición de determinadas fincas rústicas de dedicación forestal.
- Subsección novena: reducción por la adquisición de bienes del patrimonio cultural.
- Subsección undécima: reducción por sobreimposición decenal.

3. Las reducciones establecidas en los preceptos enumerados a continuación son reducciones propias:

- Subsección primera: reducción para personas mayores.
- Subsección quinta: reducción por adquisición de participaciones por personas con vínculos laborales.
- Subsección octava: reducción por bienes utilizados en la explotación agraria del causahabiente.
- Subsección décima: reducción por bienes del patrimonio natural.

4. No puede aplicarse en ningún caso sobre un mismo bien, o sobre la misma porción de un bien más de una de las reducciones que establece esta sección, ni pueden añadirse a la reducción que se aplique otros beneficios fiscales que hayan establecido la normativa catalana o la normativa estatal precisamente en consideración a la naturaleza del bien bonificado.

Subsección primera. Reducciones por circunstancias personales

**Artículo 631-2. Reducción por parentesco.**

En las adquisiciones por causa de muerte, se aplica la reducción que corresponda, entre las siguientes, por razón del grado de parentesco entre el adquirente y el causante:

a) Grupo I (adquisiciones por descendientes menores de veintiún años): 100.000, más 12.000 euros por cada año de menos de veintiuno que tenga el causahabiente, hasta un límite de 196.000 euros.

b) Grupo II (adquisiciones por descendientes de veintiún años o más, cónyuges y ascendientes):

- Cónyuge: 100.000 euros.
- Hijo o hija: 100.000 euros.
- Resto de descendientes: 50.000 euros.

– Ascendientes: 30.000 euros.

c) Grupo III (adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y por ascendientes y descendientes por afinidad): 8.000 euros.

d) Grupo IV (adquisiciones por colaterales de cuarto grado o de grados más distantes y por extraños): no se aplica ninguna reducción por razón de parentesco.

**Artículo 631-3.** Reducción por discapacidad.

Junto con las reducciones que puedan corresponder en función del grado de parentesco entre el adquirente y el causante, en las adquisiciones por causa de muerte por parte de personas con discapacidad física, psíquica o sensorial con un grado de discapacidad igual o superior al 33 % se aplica una reducción de 275.000 euros. Si el grado de discapacidad es igual o superior al 65 %, la reducción es de 650.000 euros. A tales efectos, los grados de discapacidad son los que se establezcan de acuerdo con el baremo a que se refiere la normativa estatal que establece el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.

**Artículo 631-4.** Reducción para personas mayores.

1. En las adquisiciones por causa de muerte por personas del grupo II de setenta y cinco años o más se aplica una reducción de 275.000 euros.

2. Esta reducción es incompatible con la reducción por discapacidad que establece el artículo 631-3.

Subsección segunda. Reducciones por seguros de vida

**Artículo 631-5.** Reducciones por seguros de vida.

1. En las adquisiciones por causa de muerte, se aplica una reducción del 100 %, con un límite de 25.000 euros, de las cantidades percibidas por las personas beneficiarias de contratos de seguros de vida, si su parentesco con el contratante muerto es el de cónyuge, de descendiente o de ascendiente. En el caso de seguros colectivos o contratados por las empresas a favor de sus trabajadores, debe tenerse en cuenta el grado de parentesco entre la persona asegurada y la beneficiaria.

2. La reducción por seguros de vida es única por sujeto pasivo, independientemente del número de contratos de seguros de vida de los que sea beneficiario. En caso de que tenga derecho al régimen de bonificaciones y reducciones que establece la disposición transitoria cuarta de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, el sujeto pasivo puede optar entre aplicar este régimen o aplicar la reducción establecida en este artículo.

Subsección tercera. Reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica

**Artículo 631-6.** Supuestos de aplicación.

1. En las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95 % del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial o profesional del causante.

2. La reducción que establece el apartado 1 también se aplica respecto a los bienes del causante utilizados en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional ejercida por el cónyuge superviviente, cuando este sea el adjudicatario de los bienes en la partición hereditaria o el causante se los haya atribuido.

3. También pueden disfrutar de la reducción establecida en el apartado 1 las personas que, sin tener la relación de parentesco que se especifica, y sin perjuicio de que deban cumplir los demás requisitos y condiciones que determina esta subsección, cumplan en la fecha de la muerte del causante los siguientes requisitos:

a) Tener una vinculación laboral o de prestación de servicios con la empresa o el negocio profesional del causante con una antigüedad mínima acreditada de diez años.

b) Tener encargadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o el negocio profesional del causante, con una antigüedad mínima de cinco años en el ejercicio de estas tareas. Se entiende que tiene encomendadas estas tareas si acredita la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del régimen general de la Seguridad Social o si el causante le había otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa.

**Artículo 631-7.** Concepto de actividad empresarial o profesional.

1. A efectos de la aplicación de la reducción que establece esta subsección, tiene la consideración de actividad empresarial o profesional la actividad que, a través del trabajo personal o de la participación en el capital, o de ambos factores conjuntamente, supone la ordenación, por cuenta propia, de medios de producción o de recursos humanos, o de unos y otros a la vez, con la finalidad de intervenir en la producción o la distribución de bienes y de servicios. En particular, tienen tal consideración las actividades extractivas, de fabricación, de comercio o de prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción o mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. Se determinan por reglamento las condiciones y los requisitos de acreditación de una actividad empresarial o profesional a efectos de lo establecido en el apartado 1.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, se entiende que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad empresarial cuando para la ordenación de la actividad se tiene empleada como mínimo una persona con contrato laboral y a jornada completa.

**Artículo 631-8.** Bienes afectos.

1. A efectos de la aplicación de la reducción que establece esta subsección, tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se realiza la actividad.

b) Los bienes destinados a la oferta de servicios económicos y socioculturales para el personal al servicio de la actividad, salvo aquellos bienes destinados al ocio o el tiempo libre o, en general, los bienes de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Los demás elementos patrimoniales que sean necesarios para obtener los rendimientos de la actividad; en ningún caso tienen esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad ni los activos representativos de la cesión de capital a terceros.

2. Si los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 1 sirven tan solo parcialmente al objeto de la actividad económica, se entiende que la afectación se limita a la parte de estos elementos que realmente se utilice en la actividad de que se trate; en ningún caso son susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles.

3. Se determinan por reglamento, con carácter exhaustivo, las condiciones y los requisitos que deben cumplir los elementos patrimoniales para ser considerados afectos a la actividad económica a efectos de la reducción establecida en esta subsección.

**Artículo 631-9.** Regla de mantenimiento.

El disfrute definitivo de la reducción establecida en esta subsección queda condicionado al mantenimiento del ejercicio de la actividad empresarial o profesional durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo, así como al mantenimiento en el patrimonio del adquirente, durante el mismo plazo y con la misma excepción, de los mismos bienes y derechos, o de bienes y derechos subrogados de valor equivalente, y de su afectación a la actividad.

Subsección cuarta. Reducción por la adquisición de participaciones en entidades

**Artículo 631-10.** Supuesto de aplicación.

1. En las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad, puede aplicarse en la base imponible una reducción del 95 % del valor de las participaciones en entidades, con cotización o sin cotización en mercados organizados, por la parte que corresponda por razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de cada entidad. Estas mismas reglas se aplican en la valoración de la participación en entidades participadas para determinar el valor de las participaciones de la entidad tenedora.

2. En caso de adquisición de participaciones en sociedades laborales, la reducción establecida en el apartado 1 es del 97 %.

3. La reducción establecida en esta subsección no se aplica en ningún caso a las participaciones en instituciones de inversión colectiva.

**Artículo 631-11.** Requisitos.

1. Para poder disfrutar de la reducción establecida en esta subsección, deben cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que la entidad no tenga como actividad principal, en los términos que establece el artículo 631-12, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

b) Que la participación del causante en el capital de la entidad constituya al menos el 5 %, computado individualmente, o el 20 %, computado conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercero grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.

c) Que el causante haya ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad y haya percibido por esta tarea una remuneración que constituya al menos el 50 % de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal, en los términos establecidos en el apartado 2.

Si la participación en la entidad era conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere la letra b), al menos una de las personas de este grupo de parentesco debe cumplir los requisitos relativos a las funciones de dirección y a las remuneraciones que deriven de ellas.

2. A efectos de lo establecido en la letra c del apartado 1, no deben computarse entre los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal los rendimientos de la actividad económica a que se refiere el artículo 631-7. Si el causante era titular de participaciones en varias entidades y donde desarrollaba tareas directivas retribuidas, y siempre y cuando se cumplan los requisitos que establecen las letras a) y b) del apartado 1, en el cálculo del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto a la totalidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas no deben computarse los rendimientos derivados del ejercicio de las funciones de dirección en las demás entidades.

3. Se determinan por reglamento los requisitos establecidos en el apartado 1.

**Artículo 631-12.** Concepto de entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

1. A efectos de la aplicación de la reducción establecida en esta subsección, tiene la consideración de entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario aquella entidad en la que, durante más de noventa días del año natural inmediatamente anterior a la fecha de la muerte del causante, más de la mitad del activo estuviera constituido por valores o más de la mitad del activo no estuviera afecto a actividades económicas.

2. Únicamente a efectos de determinar si se dan los requisitos para considerar que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario, el valor del activo y el valor de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas son los que se deducen de la contabilidad, siempre y cuando esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad.

3. Para determinar, a efectos de lo establecido en el apartado 2, la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

a) No se computan los siguientes valores:

- Los valores que se poseen en cumplimiento de obligaciones legales y reglamentarias.
- Los valores que incorporan derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los valores poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los valores que otorguen al menos el 5 % de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre y cuando se disponga a tales efectos de la correspondiente organización de medios materiales y personales y la entidad participada no tenga la consideración, de acuerdo con el apartado 1, de entidad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

b) No se computan como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas los valores o los elementos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre y cuando provengan de la realización de sus actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto durante el año en curso como durante los diez años anteriores. A tales efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso de la letra a, si al menos el 90 % de los ingresos obtenidos por la entidad participada proceden de la realización de actividades económicas.

**Artículo 631-13.** Actividad económica y bienes afectos.

Para determinar, al efecto de la reducción establecida en esta subsección, si se desarrolla una actividad económica, o si esta actividad tiene elementos patrimoniales afectos, es preciso atenderse, respectivamente, a las reglas que determinan los artículos 631-7 y 631-8, excepto con relación a los activos a que se refiere el último inciso de la letra c del artículo 631-8.1, los que pueden estar afectos a la actividad económica.

**Artículo 631-14.** Regla de mantenimiento.

El disfrute definitivo de la reducción establecida en esta subsección queda condicionado al mantenimiento de los elementos adquiridos en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo.

Subsección quinta. Reducción por la adquisición de participaciones en entidades por parte de personas con vínculos laborales o profesionales

**Artículo 631-15.** Supuesto de aplicación.

1. En las adquisiciones por causa de muerte, los causahabientes que, sin tener la relación de parentesco que determina el artículo 631-10, adquieren participaciones en entidades, con cotización o sin cotización en mercados organizados, pueden disfrutar de la reducción del 95 % del valor de las participaciones adquiridas por la parte que corresponda a razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de esa actividad, y el valor del patrimonio neto de cada entidad. Dichas reglas se aplican

asimismo en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las participaciones de la entidad tenedora.

2. La reducción establecida en esta subsección no se aplica en ningún caso a las participaciones en instituciones de inversión colectiva.

**Artículo 631-16.** Requisitos.

1. Para poder disfrutar de la reducción establecida en esta subsección, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Los establecidos en el artículo 631-11.1.
- b) El causahabiente debe tener en la fecha de la muerte del causante una vinculación laboral o de prestación de servicios con la entidad cuyas participaciones son objeto de adquisición gratuita, con una antigüedad mínima de diez años, y debe haber ejercido funciones de dirección como mínimo los cinco años anteriores a dicha fecha.
- c) La participación del causahabiente en el capital de la entidad resultante de la adquisición por causa de muerte debe ser de más del 50 %; si se trata de sociedades laborales, la participación debe ser de más del 25 %.

2. Los requisitos y las condiciones que determinen los artículos 631-12, 631-13 y 631-14 se aplican también a la reducción establecida en esta subsección.

Subsección sexta. Reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante

**Artículo 631-17.** Supuesto de aplicación.

En las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales del causante, puede aplicarse en la base imponible una reducción del 95 % del valor de la vivienda habitual del causante, con un límite de 500.000 euros por el valor conjunto de la vivienda, que debe prorratearse entre los sujetos pasivos en proporción a su participación; en todo caso, el límite individual resultante del prorrateo entre los sujetos pasivos no puede ser menor de 180.000 euros.

**Artículo 631-18.** Requisitos.

1. A efectos de la aplicación de la reducción establecida en esta subsección, tiene la consideración de vivienda habitual la vivienda que cumple los requisitos y se ajusta a la definición establecidos en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas, sin perjuicio de que puedan considerarse como vivienda habitual, conjuntamente con esta vivienda, un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento, pese a no haber sido adquiridos simultáneamente en unidad de acto, si están ubicados en el mismo edificio o complejo urbanístico y si en la fecha de la muerte del causante se hallaban a su disposición, sin haberse cedido a terceras personas.

2. Los parientes colaterales del causante, para poder disfrutar de la reducción establecida en el apartado 1, deben ser mayores de sesenta y cinco años y deben haber convivido con el causante como mínimo los dos años anteriores a su muerte.

3. Si el causante, en la fecha de su muerte, tenía la residencia efectiva en un domicilio del que no era titular, tiene la consideración de vivienda habitual, en los términos establecidos en el apartado 1, la vivienda que tenía esta consideración hasta cualquier día de los diez años anteriores a la fecha de la muerte, no aplicándose dicha limitación de diez años si el causante ha tenido el último domicilio en un centro residencial o sociosanitario. En el supuesto que regula el presente apartado, no rige la prohibición de cesión a terceras personas establecida en el apartado 1.

**Artículo 631-19.** Regla de mantenimiento.

1. El disfrute definitivo de la reducción establecida en esta subsección queda condicionado al mantenimiento de la vivienda, o de la vivienda subrogada de valor equivalente que pase a ser vivienda habitual del causahabiente, en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo.

2. El supuesto de subrogación a que se refiere el apartado 1 se aplica tanto si el importe resultante de la transmisión de la vivienda habitual del causante se ha destinado a adquirir la vivienda habitual del causahabiente como si se ha destinado a amortizar el préstamo o crédito hipotecario concedido al causahabiente para la adquisición de su vivienda habitual. La subrogación debe producirse, en ambos casos, en el plazo de seis meses desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual del causante.

Subsección séptima. Reducción por la adquisición de determinadas fincas rústicas de dedicación forestal

**Artículo 631-20.** Supuesto de aplicación.

1. En las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95 % del valor de las fincas rústicas de dedicación forestal, si cumplen alguno de los siguientes requisitos:

- a) Disponer de un instrumento de ordenación forestal que haya sido aprobado por el departamento competente o que se apruebe en el plazo voluntario de presentación de la autoliquidación.

b) Ser gestionadas en el marco de un convenio, acuerdo o contrato de gestión forestal formalizado con la Administración forestal.

c) Estar ubicadas en terrenos que han sufrido incendios forestales en los veinticinco años anteriores a la fecha de la muerte del causante o que, de conformidad con la normativa forestal, han sido declarados zona de actuación urgente por razón de los incendios que han sufrido.

2. La base sobre la que se aplica esta reducción comprende tanto el valor del terreno como, si procede, el de las construcciones ubicadas en la finca forestal y que sean para utilidad exclusiva de la misma.

**Artículo 631-21.** Regla de mantenimiento.

El disfrute definitivo de la reducción establecida en esta subsección queda condicionado al mantenimiento de la finca rústica de dedicación forestal en el patrimonio del adquirente durante los diez años siguientes a la fecha de la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo.

Subsección octava. Reducción por la adquisición de bienes del causante utilizados en la explotación agraria del causahabiente

**Artículo 631-22.** Supuesto de aplicación.

1. En las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad, puede aplicarse en la base imponible una reducción del 95 % del valor neto de los elementos patrimoniales utilizados en una explotación agraria de la que sea titular el causahabiente que resulte adjudicatario de los bienes por razón de la partición hereditaria o por atribución del causante.

2. La reducción que establece el apartado 1 también se aplica en caso de que la explotación agraria esté a cargo de cualquiera de las personas jurídicas a que se refiere el artículo 6 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, si participa en la misma el causahabiente que resulte adjudicatario de los bienes mencionados.

3. También pueden disfrutar de la reducción establecida en el apartado 1 las personas que, sin tener la relación de parentesco que se especifica en el apartado, y sin perjuicio de que deban cumplir los demás requisitos y condiciones determinados en esta subsección, en la fecha de la muerte del causante mantengan una relación laboral dentro de la explotación agraria, con una antigüedad mínima acreditada de diez años, o sean los titulares de la actividad agraria, con la misma antigüedad mínima acreditada.

**Artículo 631-23.** Requisitos.

1. Para poder disfrutar de la reducción establecida en esta subsección, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

a) El causahabiente debe poseer la condición de agricultor profesional, de conformidad con la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias. En caso de desmembramiento del dominio, para que tanto el nudo propietario como el usufructuario puedan disfrutar de la reducción, es preciso que la condición de agricultor profesional la cumpla, al menos, el nudo propietario.

b) La persona jurídica a que se refiere el artículo 631-22.2 debe tener por objeto exclusivamente el ejercicio de la actividad agraria y, si se trata de una sociedad anónima, debe cumplir, además, el requisito de participación determinado en el artículo 6 de la Ley 19/1995.

2. Deben determinarse por reglamento los medios de acreditación de la afección del uso de tierras y demás bienes del causante a la explotación agraria a efectos de lo establecido en el apartado 1.

**Artículo 631-24.** Regla de mantenimiento.

El disfrute definitivo de la reducción establecida en esta subsección queda condicionado al mantenimiento de los bienes adquiridos, o de bienes subrogados de valor equivalente, en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la fecha de la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo, así como a la utilización exclusiva de estos bienes en la explotación agraria, durante el mismo plazo y con la misma excepción, quedando condicionado también a que el causahabiente mantenga durante este plazo su condición de agricultor profesional.

Subsección novena. Reducción por la adquisición de bienes del patrimonio cultural

**Artículo 631-25.** Supuestos de aplicación.

En las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, puede aplicarse en la base imponible una reducción del 95 % del valor de los bienes culturales de interés nacional y de los bienes muebles catalogados que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con la Ley 9/1993, de 30 de septiembre, del patrimonio cultural catalán; una reducción del 95 % del valor de los bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural de otras comunidades autónomas que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con la correspondiente normativa específica; una reducción del 95 % del valor de los bienes a que se refieren los

apartados 1 y 3 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, y una reducción del 95 % del valor de la obra propia de los artistas a que se refiere el artículo 4.3.b) de la citada Ley 19/1991, si el causante es el mismo artista.

**Artículo 631-26.** Regla de mantenimiento.

El disfrute definitivo de la reducción establecida por esta subsección queda condicionado al mantenimiento de los bienes adquiridos en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que dentro de este plazo fallezca el adquirente o los bienes sean adquiridos a título gratuito por la Generalitat o por un ente local territorial de Cataluña.

Subsección décima. Reducción por la adquisición de bienes del patrimonio natural

**Artículo 631-27.** Supuestos de aplicación.

En las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, puede aplicarse en la base imponible una reducción del 95 % del valor de las fincas rústicas de dedicación forestal ubicadas en terrenos incluidos en un espacio integrado en el Plan de espacios de interés natural o en un espacio integrado en la red Natura 2000.

**Artículo 631-28.** Regla de mantenimiento.

El disfrute definitivo de la reducción establecida en esta subsección queda condicionado al mantenimiento del bien en el patrimonio del adquirente durante los diez años siguientes a la fecha de la muerte del causante, salvo que el adquirente fallezca en este plazo.

Subsección undécima. Reducción por sobreimposición decenal

**Artículo 631-29.** Supuestos y régimen de aplicación.

1. Si unos mismos bienes o derechos son objeto, en un período máximo de diez años, de dos o más transmisiones por causa de muerte a favor del cónyuge, de los descendientes o de los ascendientes, en la segunda y ulteriores transmisiones debe practicarse en la base imponible, con carácter alternativo, la reducción que resulte más favorable entre las dos reducciones siguientes:

a) Una reducción de cuantía equivalente al importe de las cuotas del impuesto sobre sucesiones y donaciones satisfechas por razón de las precedentes transmisiones por causa de muerte.

b) La reducción que resulte de la aplicación de la siguiente escala:

Primero. Una reducción del 50 % del valor real de los bienes y derechos, si la transmisión se produce en el año natural siguiente a la fecha de la anterior transmisión.

Segundo. Una reducción del 30 % del valor real de los bienes y derechos, si la transmisión se produce tras transcurrir un año natural y antes de transcurrir cinco años naturales desde la fecha de la anterior transmisión.

Tercero. Una reducción del 10 % del valor real de los bienes y derechos, si la transmisión se produce tras transcurrir cinco años naturales desde la fecha de la anterior transmisión.

2. En caso de que las reducciones a que se refiere el apartado 1.b recaigan sobre bienes y derechos a los que les sea de aplicación alguna de las otras reducciones establecidas en esta sección, el porcentaje de reducción solo se aplica al remanente del valor del bien o derecho que no es objeto de las reducciones.

3. La aplicación de las reducciones de este artículo queda condicionada al hecho de que, por razón de la primera adquisición por causa de muerte o la anterior, se haya producido una tributación efectiva en concepto del impuesto sobre sucesiones y donaciones, y se entiende sin perjuicio de las reducciones que procedan. En cualquier caso, se admite la subrogación de bienes o derechos siempre y cuando se acredite de modo fehaciente.

Subsección duodécima. Disposiciones comunes para las reducciones establecidas en las subsecciones de la tercera a la décima.

**Artículo 631-30.** Ámbito de aplicación.

Las reducciones establecidas en las subsecciones de tercera a décima se aplican tanto en caso de adquisición de la plena propiedad o de la nuda propiedad como en caso de adquisición de cualquier otro derecho sobre los bienes afectados.

**Artículo 631-31.** Base de las reducciones.

Los porcentajes de reducción que establecen las subsecciones de tercera a décima se aplican sobre el importe resultante de haber deducido del valor de los bienes o derechos que son objeto de la reducción el importe de las cargas y gravámenes que establece el artículo 12 de la Ley 29/1987. El valor así determinado, sin prorrateo del importe de las deudas y gastos generales legalmente deducibles, constituye la base de cálculo de la reducción. La aplicación de la regla de cálculo establecida en el párrafo precedente no puede determinar en ningún caso bases liquidables negativas.

**Artículo 631-32.** Bienes comunes de los cónyuges.

Las reducciones establecidas en las subsecciones de tercera a décima, si los bienes o derechos que son objeto de la reducción han formado parte de la sociedad de gananciales regulada en el artículo 1344 del Código civil o de otros regímenes económicos matrimoniales análogos, y con independencia de las adjudicaciones concretas que resulten de la liquidación del régimen económico matrimonial, solo pueden afectar a la mitad del valor de cada bien o derecho adquirido, o a la parte que corresponda por razón de la participación del causante en la comunidad matrimonial.

**Artículo 631-33.** Regla de mantenimiento de los bienes o derechos adquiridos.

1. En las adquisiciones por causa de muerte, el causahabiente no puede hacer actos de disposición ni operaciones societarias que, directamente o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de los bienes o derechos adquiridos o, en caso de subrogación, de los bienes o derechos subrogados.

2. En caso de incumplimiento de lo dispuesto en el apartado 1 o de las reglas de mantenimiento fijadas por los artículos 631-9, 631-14, 631-19, 631-21, 631-24, 631-26 y 631-28, el sujeto pasivo debe pagar, dentro del plazo voluntario de presentación de la autoliquidación correspondiente a los actos de transmisión entre vivos, la parte del impuesto que había dejado de ingresar como consecuencia de la reducción aplicada, junto a los intereses de demora que se hayan devengado.

3. Se entiende que el incumplimiento a que se refiere el apartado 2 no se produce si el bien ha sido objeto de expropiación forzosa, se ha perdido en virtud de resolución judicial o de disposición legal o se ha perdido o ha sido destruido por causa de fuerza mayor.

Sección II. Otras normas en relación con las adquisiciones por causa de muerte

**Artículo 631-34.** Relaciones de convivencia de ayuda mutua.

1. En las adquisiciones por causa de muerte entre miembros de una relación de convivencia de ayuda mutua, los adquirentes quedan asimilados al resto de descendientes del grupo II que define el artículo 2, al efecto de la aplicación de las reducciones que establecen las subsecciones primera y sexta y al efecto de la aplicación del coeficiente multiplicador para la determinación de la cuota tributaria.

2. Para poder disfrutar de la reducción establecida en el apartado 1, el conviviente o convivientes supervivientes deben acreditar la existencia de la relación de convivencia de ayuda mutua mediante la escritura pública de formalización de la relación, otorgada como mínimo dos años antes de la muerte del causante, o bien mediante un acta de notoriedad que demuestre un período mínimo de dos años de convivencia.

## CAPÍTULO II

Adquisiciones lucrativas entre vivos

Sección única. Reducciones de la base imponible

Subsección preliminar. Régimen general

**Artículo 632-1.** Base liquidable.

1. En las adquisiciones lucrativas entre vivos, la base liquidable se obtiene como resultado de aplicar a la base imponible las reducciones establecidas en esta sección única.

2. Las reducciones establecidas en las subsecciones enumeradas seguidamente mejoran las reducciones análogas del Estado:

- Subsección primera: reducción por donación del negocio empresarial o profesional.
- Subsección segunda: reducción por donación de participaciones en entidades.
- Subsección quinta: reducción por donación de bienes del patrimonio cultural.

3. Las reducciones establecidas en las subsecciones enumeradas a continuación son reducciones propias:

- Subsección tercera: reducción por la donación de participaciones en entidades a personas con vínculos laborales o profesionales.
- Subsección cuarta: reducción por la donación de dinero para constituir o adquirir una empresa individual o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades.
- Subsección sexta: reducción por la donación de determinadas fincas rústicas de dedicación forestal.
- Subsección octava: reducción por la donación de una vivienda que ha de constituir la primera vivienda habitual o por la donación de dinero destinado a la adquisición de dicha primera vivienda habitual.
- Subsección novena: reducción por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.
- Subsección décima: reducción por donaciones hechas por entidades sin finalidad de lucro.

4. Las reducciones establecidas en esta sección son aplicables a las donaciones por causa de muerte que regula el capítulo II del título III de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código civil de Cataluña, relativo a las sucesiones, en las que se pacte la transmisión inmediata de la propiedad de la cosa dada sujeta a condición resolutoria de revocación o prelación del donatario. Las reducciones que establece la sección I del capítulo I no pueden aplicarse a las donaciones mencionadas por causa de muerte, que se asimilan a tal efecto a las adquisiciones lucrativas entre vivos.

Subsección primera. Reducción por donación de un negocio empresarial o profesional

**Artículo 632-2.** Supuestos de aplicación.

1. En las donaciones o cualquier otro negocio jurídico gratuito equiparable entre vivos a favor del cónyuge, de los descendientes, de los ascendientes o de los colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95 % del valor neto de la totalidad de los elementos afectos a una actividad empresarial o profesional del donante.

2. También pueden disfrutar de la reducción establecida en el apartado 1 las personas que, sin tener la relación de parentesco que se especifica, y sin perjuicio de que deban cumplir los demás requisitos y condiciones determinados en esta subsección, cumplan en la fecha de la donación los siguientes requisitos:

a) Tener una vinculación laboral o de prestación de servicios con la empresa o el negocio profesional del donante, con una antigüedad mínima de diez años.

b) Tener encargadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio profesional del donante, con una antigüedad mínima de cinco años en el ejercicio de dichas tareas. Se entiende que tiene encargadas dichas tareas, si acredita la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del régimen general de la Seguridad Social o si el donante le ha otorgado un apoderamiento especial para realizar las actuaciones habituales de gestión de la empresa.

**Artículo 632-3.** Requisitos.

1. Para poder disfrutar de la reducción establecida en esta subsección, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la actividad sea ejercida por el donante de forma habitual, personal y directa, en los términos establecidos en el apartado 2.

b) Que el donante haya cumplido sesenta y cinco años, cese anticipadamente en una actividad agraria en los términos establecidos en el Reglamento (UE) 1305/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, o se encuentre en situación de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez.

c) Que los rendimientos derivados del ejercicio de la actividad empresarial o profesional cuyos elementos patrimoniales afectos son objeto de donación constituyen al menos el 50 % de la totalidad de los rendimientos del trabajo personal, del capital mobiliario e inmobiliario y de las actividades económicas a los efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas del donante, en los términos establecidos en el apartado 3.

d) Que en la fecha de la donación el donante cese en la actividad empresarial o profesional y deje de percibir rendimientos de esa actividad.

2. A efectos de la aplicación de la reducción establecida en esta subsección:

– Se entiende que el donante ha ejercido la actividad de forma habitual, si lo ha hecho con vocación de perdurabilidad y continuidad personal en el tiempo.

– Se entiende que el donante ha ejercido la actividad de forma personal, si la ha desarrollado por sí mismo.

– Se entiende que el donante ha ejercido la actividad de manera directa si él mismo ha ejercido el control de la actividad sin intermediarios y ha tenido a su cargo las funciones y facultades de gestión y organización de la actividad.

3. A efectos de lo establecido en la letra c) del apartado 1:

– No deben computarse como rendimientos del trabajo personal las remuneraciones por la participación del donante en las entidades que son objeto de la reducción establecida en la subsección segunda.

– No deben computarse como rendimientos de actividades económicas los rendimientos derivados del ejercicio de otras actividades empresariales o profesionales del donante, siempre que la suma de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas constituya al menos el 50 % de la totalidad de los rendimientos del trabajo personal, del capital mobiliario e inmobiliario y de actividades económicas, ni tampoco los rendimientos derivados de la participación del donante en las entidades que son objeto de la reducción que establece la subsección segunda.

4. Para determinar, a efectos de la reducción establecida en esta subsección, si se desarrolla una actividad empresarial o profesional, o si tal actividad tiene bienes afectos, es preciso atenerse a las reglas determinadas en la subsección tercera de la sección I, capítulo I.

5. Se determinan por reglamento las condiciones y los requisitos de acreditación de una actividad empresarial o profesional a efectos de lo establecido en el apartado 1.

**Artículo 632-4.** Regla de mantenimiento.

El disfrute definitivo de la reducción establecida en esta subsección queda condicionado al mantenimiento del ejercicio de la actividad empresarial o profesional durante los cinco años siguientes a la donación, o al negocio jurídico equiparable, salvo que el donatario fallezca en este plazo, así como al mantenimiento en el patrimonio del donatario, durante el mismo plazo y con la misma excepción, de los elementos que han sido objeto de la donación, o de los elementos subrogados, y de su afectación a la actividad empresarial o profesional.

Subsección segunda. Reducción por donación de participaciones en entidades

**Artículo 632-5.** Supuesto de aplicación.

1. En las donaciones o cualquier otro negocio jurídico gratuito equiparable entre vivos a favor del cónyuge, de los descendientes, de los ascendientes o de los colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95 % del valor de las participaciones en entidades, con cotización o sin cotización en mercados organizados, por la parte que corresponda por razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la actividad, y el valor del patrimonio neto de cada entidad. Dichas reglas se aplican asimismo en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las participaciones de la entidad tenedora.

2. En caso de donación de participaciones en sociedades laborales, la reducción establecida en el apartado 1 es del 97 %.

3. La reducción establecida en esta subsección no se aplica en ningún caso a las participaciones en instituciones de inversión colectiva.

**Artículo 632-6.** Requisitos.

1. Para poder disfrutar de la reducción establecida en esta subsección, deben cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que el donante haya cumplido sesenta y cinco años, o se halle en situación de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez.

b) Que la entidad no tenga como actividad principal, en los términos establecidos en el artículo 631-12, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

c) Que la participación del donante en el capital de la entidad sea al menos del 5 %, computado individualmente, o del 20 %, computado conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.

d) Que el donante haya ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad y haya percibido por esta tarea una remuneración que constituya al menos el 50 % de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal, en los términos establecidos en el apartado 2.

Si la participación en la entidad es conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere la letra c de este apartado, al menos una de las personas de este grupo de parentesco debe cumplir los requisitos relativos a las funciones de dirección y a las remuneraciones derivadas de estas funciones.

e) Que el donante, en la fecha de la donación, si ejerce funciones de dirección en la entidad, deje de ejercerlas y deje de percibir las remuneraciones correspondientes.

2. A efectos de lo establecido en la letra d) del apartado 1:

a) No deben computarse como rendimientos del trabajo personal los rendimientos derivados del ejercicio de funciones de dirección en otras entidades, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en las letras b) y c) del apartado 1.

b) No deben computarse como rendimientos de actividades económicas los rendimientos derivados del ejercicio de otras actividades empresariales o profesionales del donante, siempre y cuando la suma de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas constituya al menos el 50 % de la totalidad de los rendimientos del trabajo personal, del capital mobiliario e inmobiliario y de actividades económicas, con la misma excepción que establece la letra a en cuanto a los rendimientos derivados del ejercicio de funciones de dirección.

3. Se determinan por reglamento los requisitos que establece el apartado 1.

**Artículo 632-7.** Regla de mantenimiento.

El disfrute definitivo de la reducción establecida en esta subsección queda condicionado al mantenimiento en el patrimonio del donatario, durante los cinco años siguientes a la donación, o al negocio jurídico equiparable, y salvo que el donatario fallezca dentro de este plazo, de los elementos que han sido objeto de la donación, así como al cumplimiento, durante el mismo plazo y con la misma excepción, de los requisitos que establecen para la entidad participada y para el donante las letras b), c) y d) del artículo 632-6.1.

Subsección tercera. Reducción por la donación de participaciones en entidades a personas con vínculos laborales o profesionales

**Artículo 632-8.** Supuesto de aplicación.

1. En las donaciones o cualquier otro negocio jurídico gratuito equiparable entre vivos a favor de personas que, sin tener la relación de parentesco que especifica el artículo 632-5, adquieren participaciones en entidades, con cotización o sin cotización en mercados organizados, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95 % del valor de las participaciones adquiridas, por la parte que corresponda por razón de la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de las mismas

y el valor del patrimonio neto de cada entidad. Dichas reglas se aplican en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las participaciones de la entidad tenedora.

2. La reducción establecida en esta subsección no se aplica en ningún caso a las participaciones en instituciones de inversión colectiva.

**Artículo 632-9.** Requisitos.

Para poder disfrutar de la reducción establecida en esta subsección, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Los establecidos en el artículo 632-6.1.
- b) Que el donatario tenga una vinculación laboral o de prestación de servicios con la entidad cuyas participaciones son objeto de adquisición gratuita, con una antigüedad mínima de diez años, y que haya ejercido funciones de dirección como mínimo los cinco años anteriores a esta fecha.
- c) Que la participación del donatario en el capital de la entidad resultante de la donación sea de más del 50 %.

**Artículo 632-10.** Regla de mantenimiento.

El disfrute definitivo de la reducción establecida en esta subsección queda condicionado a los siguientes requisitos:

- a) El donatario debe mantener en su patrimonio, durante los cinco años siguientes a la donación, o al negocio jurídico equiparable, y salvo que fallezca en este plazo, los elementos que han sido objeto de la donación, y debe continuar ejerciendo en la entidad, durante el mismo plazo y con la misma excepción, funciones de dirección.
- b) La entidad no puede tener como actividad principal, en los términos establecidos en el artículo 631-12, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Subsección cuarta. Reducción por la donación de dinero para constituir o adquirir una empresa o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades

**Artículo 632-11.** Supuesto de aplicación.

1. En las donaciones de dinero a favor de descendientes para constituir o adquirir un negocio profesional o una empresa o para adquirir participaciones, siempre y cuando la empresa, el negocio o la entidad tengan el domicilio social y fiscal en Cataluña, puede aplicarse en la base imponible una reducción del 95 % del importe donado, con una reducción máxima de 200.000 euros, límite que se fija en 400.000 euros para los donatarios que tengan un grado de discapacidad igual o superior al 33 %.

2. Los importes máximos que fija el apartado 1 se aplican tanto en caso de una única donación de dinero como en caso de donaciones sucesivas o simultáneas, que a tal efecto son acumulables, tanto si provienen del mismo ascendiente como si provienen de diferentes ascendientes. En caso de donaciones sucesivas, solo puede aplicarse la reducción, con los mencionados límites, a las que se hayan realizado en los seis meses anteriores a la constitución o la adquisición de la empresa o negocio o dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de las participaciones, de acuerdo con lo establecido por la letra b) del artículo 632-12.

**Artículo 632-12.** Requisitos.

Para poder disfrutar de la reducción establecida en esta subsección, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) La donación debe formalizarse en escritura pública, otorgada en el plazo de un mes, a contar desde la fecha de entrega del dinero. Debe hacerse constar de forma expresa en la escritura que el donatario destina el dinero donado exclusivamente a la constitución o la adquisición de su primera empresa o de su primer negocio profesional o a la adquisición de sus primeras participaciones en entidades que cumplen los requisitos que determina este artículo.
- b) La constitución o la adquisición de la empresa o el negocio profesional o la adquisición de las participaciones debe producirse en el plazo de seis meses, a contar desde la fecha de formalización de la donación.
- c) El patrimonio neto del donatario en la fecha de formalización de la donación no puede ser superior a 500.000 euros.
- d) La empresa, el negocio o la entidad no pueden tener como actividad principal, en los términos establecidos en el artículo 631-12, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- e) En caso de adquisición de una empresa o un negocio o de adquisición de participaciones en entidades, no puede haber ninguna vinculación entre la empresa, el negocio o la entidad y el donatario, en los términos establecidos por el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.
- f) En el caso de adquisición de una empresa o un negocio, el importe del volumen de negocios neto del último ejercicio cerrado antes de la fecha de adquisición no puede superar los siguientes límites:
  - Tres millones de euros, en caso de adquisición de una empresa.
  - Un millón de euros, en caso de adquisición de un negocio profesional.
- g) En caso de adquisición de participaciones en una entidad, exceptuando las empresas de economía social, las cooperativas de trabajo asociado y las sociedades laborales, además de los límites del importe del volumen de negocio neto que establece la letra f), es preciso cumplir los siguientes requisitos:

- Las participaciones adquiridas por el donatario deben constituir al menos el 50 % del capital social de la entidad.
- El donatario debe ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad.

**Artículo 632-13.** Regla de mantenimiento.

El disfrute definitivo de la reducción establecida en esta subsección queda condicionado al hecho de que el donatario continúe ejerciendo funciones de dirección en la entidad durante los cinco años siguientes a la donación, o al negocio jurídico equiparable, salvo que el donatario fallezca en este plazo, así como al mantenimiento en el patrimonio del donatario, durante el mismo plazo y con la misma excepción, de los bienes resultantes de la donación, o de bienes subrogados de valor equivalente.

Subsección quinta. Reducción por la donación de bienes del patrimonio cultural

**Artículo 632-14.** Supuestos de aplicación.

En las donaciones o cualquier otro negocio jurídico gratuito equiparable entre vivos a favor del cónyuge o de los descendientes, puede aplicarse en la base imponible una reducción del 95 % del valor de los bienes culturales de interés nacional y de los bienes muebles catalogados que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con la Ley 9/1993, de 30 de septiembre, del patrimonio cultural catalán; una reducción del 95 % del valor de los bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural de otras comunidades autónomas que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con la normativa específica correspondiente, y una reducción del 95 % del valor de los bienes a que se refieren los apartados 1 y 3 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

**Artículo 632-15.** Regla de mantenimiento.

El disfrute definitivo de la reducción establecida en esta subsección queda condicionado al mantenimiento de los bienes objeto de la donación en el patrimonio del donatario durante los cinco años siguientes a la donación, o al negocio jurídico equiparable, salvo que en este plazo fallezca el donatario o los bienes sean adquiridos a título gratuito por la Generalitat o por un ente local territorial de Cataluña.

Subsección sexta. Reducción por la donación de determinadas fincas rústicas de dedicación forestal

**Artículo 632-16.** Supuesto de aplicación.

1. En las donaciones o cualquier otro negocio jurídico gratuito equiparable entre vivos a favor del cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del donante, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95 % del valor de las fincas rústicas de dedicación forestal, si cumplen alguno de los siguientes requisitos:

- a) Disponer de un instrumento de ordenación forestal que haya sido aprobado por el departamento competente o que se apruebe en el plazo voluntario de presentación de la autoliquidación.
- b) Ser gestionadas en el marco de un convenio, acuerdo o contrato de gestión forestal formalizado con la Administración forestal.
- c) Estar ubicadas en terrenos que han sufrido incendios forestales en los veinticinco años anteriores a la fecha de la donación o que, de conformidad con la normativa forestal, han sido declarados zona de actuación urgente debido a los incendios que han sufrido.

2. La base sobre la que se aplica esta bonificación comprende tanto el valor del terreno como, si procede, el de las construcciones ubicadas en la finca forestal y que sean para utilidad exclusiva de la finca.

**Artículo 632-17.** Regla de mantenimiento.

El disfrute definitivo de la reducción que establece esta subsección queda condicionado al mantenimiento de la finca rústica de dedicación forestal en el patrimonio del adquirente durante los diez años siguientes a la fecha de la donación o cualquier otro negocio jurídico gratuito equiparable entre vivos, salvo que el adquirente fallezca dentro de este plazo.

Subsección séptima. Disposiciones comunes para las reducciones que establecen las subsecciones de primera a sexta.

**Artículo 632-18.** Ámbito de aplicación.

Las reducciones que establecen las subsecciones de primera a sexta se aplican tanto en caso de adquisición de la plena propiedad o de la nuda propiedad como en caso de adquisición de cualquier otro derecho sobre los bienes afectados.

**Artículo 632-19.** Regla de mantenimiento de los bienes o derechos objeto de la donación.

1. En las adquisiciones lucrativas entre vivos, el donatario no puede hacer actos de disposición ni operaciones societarias que, directamente o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de los bienes o derechos objeto de la donación.

2. En caso de incumplimiento de lo dispuesto en el apartado 1 o de las reglas de mantenimiento fijadas por los artículos 632-4, 632-7, 632-10, 632-13, 632-15 y 632-17, el sujeto pasivo debe pagar, dentro del plazo voluntario de presentación de la autoliquidación correspondiente a los actos de transmisión entre vivos, la parte del impuesto que haya dejado de ingresar como consecuencia de la reducción aplicada, junto con los intereses de demora que se hayan devengado.

3. Se entiende que el incumplimiento a que se refiere el apartado 2 no se produce si los bienes y derechos han sido objeto

de expropiación forzosa, se han perdido en virtud de resolución judicial o de disposición legal o se han perdido o han sido destruidos por causa de fuerza mayor.

Subsección octava. Reducción por la donación de una vivienda que debe constituir la primera vivienda habitual o por la donación de dinero destinado a la adquisición de dicha primera vivienda habitual

**Artículo 632-20.** Supuesto de aplicación.

1. En las donaciones a descendientes de una vivienda que debe constituir su primera vivienda habitual o de dinero destinado a la adquisición de dicha primera vivienda habitual, puede aplicarse una reducción del 95 % del valor de la vivienda o el importe donado, con una reducción máxima de 60.000 euros, límite que se fija en 120.000 euros para los donatarios que tengan un grado de discapacidad igual o superior al 65 %. También se aplica la reducción en caso de que la donación sea de un terreno o de dinero para adquirirlo para que, en ambos casos, el descendiente construya su primera vivienda habitual.

2. Los importes máximos que fija el apartado 1 se aplican tanto en caso de una única donación como en caso de donaciones sucesivas o simultáneas, que a tal efecto son acumulables, tanto si son exclusivamente dinerarias como si combinan donación de vivienda o terreno y donación de dinero, y tanto si provienen del mismo ascendente como si provienen de diferentes ascendientes. En las donaciones de dinero, la reducción solo puede aplicarse, con los límites mencionados, a las que se han hecho dentro de los tres meses anteriores a la adquisición de la vivienda o terreno, de acuerdo con lo establecido por la letra d) del artículo 632-21.1.

**Artículo 632-21.** Requisitos.

1. Para poder disfrutar de la reducción que establece esta subsección, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) La donación debe formalizarse en escritura pública, en la que debe hacerse constar de manera expresa la finalidad, en cada caso, de la donación:

- Que la vivienda constituirá la primera vivienda habitual del donatario.
- Que el terreno se destinará a la construcción de esta primera vivienda habitual.
- Que el dinero recibido se destinará a la adquisición del terreno o de la primera vivienda habitual del donatario. En caso de donación dineraria, la escritura pública debe otorgarse en el plazo de un mes, a contar desde la entrega del dinero.

b) El donatario no puede tener más de treinta y seis años, salvo que tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

c) La suma de las bases imponibles general y del ahorro de la última declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas presentada por el donatario no puede ser superior, restando los mínimos personal y familiar, a 36.000 euros.

d) En caso de donaciones de dinero, el donatario debe adquirir la vivienda en el plazo de tres meses, a contar desde la fecha de la donación o, si hay donaciones sucesivas, a contar desde la fecha de la primera donación.

2. A efectos de la aplicación de la reducción establecida en esta subsección:

a) Se considera vivienda habitual tanto la vivienda como un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento que hayan sido adquiridos simultáneamente en unidad de acto o estén situados en el mismo edificio o complejo urbanístico, y siempre que, en ambos casos, en el momento de la transmisión se encuentren a disposición del donante, sin haber sido cedidos a terceras personas.

b) Para considerar que la vivienda constituye la vivienda habitual del contribuyente debe haber sido habitada de forma efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición de la vivienda o de finalización de las obras de construcción. En este último caso, las obras deben finalizar dentro de un plazo de tres años, a contar desde la donación.

c) Se considera vivienda habitual la vivienda en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. Se entiende que la vivienda tiene también este carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido el plazo de tres años, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, como la celebración de matrimonio, separación matrimonial, constitución de pareja estable, extinción de pareja estable, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

d) Si la vivienda ha sido habitada de forma efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o de finalización de las obras, el plazo de tres años al que se refiere la letra c) se computa desde esta última fecha.

e) Se considera adquisición de la primera vivienda habitual la adquisición en plena propiedad de la totalidad de la vivienda o, en caso de cónyuges o futuros contrayentes, de una parte indivisa de la vivienda.

3. Esta reducción se entiende concedida con carácter provisional y está condicionada al cumplimiento de los requisitos temporales establecidos en las letras b), c) y d) del apartado 2.

Subsección novena. Reducción por aportaciones a patrimonios protegidos

**Artículo 632-22.** Supuesto de aplicación.

1. En la parte de las aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad que, en tanto que exceda el importe máximo fijado por ley para tener la consideración de rendimientos del trabajo de la persona con discapacidad, quede gravada por el impuesto sobre sucesiones y donaciones como transmisión lucrativa entre vivos, puede aplicarse en la base imponible una reducción del 90 % del importe excedente, siempre que las aportaciones cumplan los requisitos y las formalidades que determina la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código civil, de la Ley de enjuiciamiento civil y de la normativa tributaria con esta finalidad.

2. La misma reducción es aplicable, en los términos establecidos en el apartado 1, en el caso de que las aportaciones se realicen a favor de patrimonios protegidos constituidos al amparo de la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia.

Subsección décima. Reducción por donaciones realizadas por entidades sin ánimo de lucro

**Artículo 632-23.** Supuesto de aplicación.

1. En las donaciones, y en el resto de transmisiones lucrativas entre vivos que sean equiparables, recibidas de fundaciones y asociaciones que cumplen finalidades de interés general, hayan sido o no declaradas de utilidad pública, inscritas en los registros de fundaciones y de asociaciones adscritos a la dirección general correspondiente del Departamento de Justicia, o en registros análogos de otras administraciones públicas, el contribuyente puede aplicar a la base imponible una reducción del 95 %. A efectos de esta reducción, se consideran asociaciones que cumplen finalidades de interés general las que han sido declaradas de utilidad pública y todas las que promueven actividades cuyo beneficio no esté restringido exclusivamente a sus asociados.

2. Quedan excluidas de la aplicación de la reducción a la que se refiere el apartado 1:

a) Las donaciones recibidas de las entidades inscritas en el censo de asociaciones y fundaciones vinculadas a partidos políticos vinculados al registro mencionado en el apartado 1 y de entidades análoga inscritas en otras administraciones públicas.

b) Las donaciones recibidas de partidos políticos, de asociaciones religiosas o deportivas y de las organizaciones empresariales y sindicales inscritas en registros específicos de la Generalitat o de otras administraciones públicas.

c) Las donaciones recibidas de asociaciones que queden excluidas de la concesión de ayudas públicas en virtud de lo establecido en el artículo 4 de la Ley orgánica reguladora del derecho de asociación.

d) Las donaciones de bienes inmuebles.

**Artículo 632-24.** Requisitos.

1. Para poder disfrutar de la reducción establecida por esta subsección, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) La entidad donante debe estar inscrita en el registro correspondiente con una antelación mínima de dos años a la realización de la donación y estar operativa desde que se constituyó. Además, las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública deben estar al corriente de la presentación de las cuentas anuales en los registros correspondientes.

b) La donación debe realizarse dentro del marco de los fines propios de la entidad donante y debe formalizarse en documento público o privado, otorgado por el donante y el donatario, en el plazo de un mes, a contar desde la entrega de la cosa o cantidad. Este documento debe contener, como mínimo, la siguiente información:

1.º La identificación de la entidad donante (denominación, NIF, domicilio social y número en el correspondiente registro de entidades).

2.º La identificación del donatario (nombre y apellidos, NIF o NIE y domicilio fiscal).

3.º El ámbito de actuación o fines de la entidad, de acuerdo con sus estatutos.

4.º La cosa o cantidad objeto de la donación.

5.º El motivo de la donación y los fines o usos a los que el donatario debe aplicar la cosa o cantidad.

6.º La previsión expresa, si procede, de la reversión parcial del exceso no aplicado por el donatario al fin o uso mencionados en el punto 5.º

c) Si se trata de una donación de dinero, la entrega debe realizarse por una de las dos siguientes vías:

1.º Por transferencia bancaria a una cuenta nominativa del donatario, que debe destinar la totalidad de la donación a los fines establecidos en el documento al que se refiere la letra b) en el plazo de seis meses, a contar desde la fecha de este documento, ampliable a seis meses más por causa justificada y debidamente acreditada.

2.º Por transferencia directa de la entidad donante a la cuenta bancaria del acreedor del donatario por la prestación

de servicios o entrega de bienes de los que este haya sido beneficiario que queden amparados en el documento de la donación a la que se refiere la letra b).

2. Salvo en el supuesto establecido por el párrafo siguiente, el incumplimiento por parte del donatario de la aplicación de la cosa o cantidad recibida a los fines o usos recogidos en el documento al que se refiere la letra b) conlleva la pérdida total de la reducción, con aplicación de los intereses de demora correspondientes y sin perjuicio de los recargos y las sanciones que puedan resultar aplicables de acuerdo con la normativa tributaria general.

Si una vez efectuada la donación resulta que es excesiva, en términos cuantitativos o temporales, y el donatario devuelve este exceso a la entidad donante porque así lo establece expresamente el documento de donación al que se refiere el punto 6.º de la letra b), el contribuyente puede solicitar la rectificación de la autoliquidación con devolución, si procede, de la parte de la cuota que representa este exceso, con la acreditación previa del retorno a la entidad de este exceso por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

3. El plazo para presentar e ingresar la autoliquidación del impuesto es de un mes, a contar desde la fecha de entrega de la cosa o cantidad.

### CAPÍTULO III

#### Deuda tributaria

#### Artículo 633-1. Tarifa general.

La cuota íntegra del impuesto sobre sucesiones y donaciones se obtiene como resultado de aplicar a la base liquidable la siguiente escala:

Base liquidable Hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable Hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	50.000,00	7
50.000,00	3.500,00	150.000,00	11
150.000,00	14.500,00	400.000,00	17
400.000,00	57.000,00	800.000,00	24
800.000,00	153.000,00	En adelante	32

#### Artículo 633-2. Tarifa reducida.

1. La cuota íntegra del impuesto sobre sucesiones y donaciones en las transmisiones lucrativas entre vivos a favor de contribuyentes de los grupos I y II que define el artículo 631-2 se obtiene como resultado de aplicar a la base liquidable la siguiente escala:

Base liquidable Hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable Hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	200.000,00	5
200.000,00	10.000,00	600.000,00	7
600.000,00	38.000,00	En adelante	9

2. Para poder aplicar la tarifa que establece el apartado 1, la donación entre vivos, o el negocio jurídico equiparable, debe haberse formalizado en escritura pública o sentencia judicial. Si la escritura no es requisito de validez, es necesario que el otorgante u otorgantes la eleven a pública:

- En el plazo de un mes, a contar desde la fecha de entrega del bien.
- En el caso del negocio jurídico equiparable, en el plazo de un mes, a contar desde la celebración del negocio.

La tarifa establecida por el apartado 1 no es aplicable a los negocios jurídicos a los que se refiere la letra e del artículo 12 del Real decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

## Artículo 633-3. Cuota tributaria.

La cuota tributaria por el impuesto sobre sucesiones y donaciones se obtiene aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador que corresponda de los que se indican a continuación, establecidos en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo, según el grado de parentesco señalado en el artículo 631-2:

Patrimonio preexistente (euros)	Grupos de parentesco		
	I y II	III	IV
De 0 a 500.000.	1,0000	1,5882	2,0000
De 500.000,01 a 2.000.000,00.	1,1000	1,5882	2,0000
De 2.000.000,01 a 4.000.000,00.	1,1500	1,5882	2,0000
Más de 4.000.000,00.	1,2000	1,5882	2,0000

## Artículo 633-4. Bonificación de la cuota tributaria.

1. Los cónyuges pueden aplicar una bonificación del 99 % de la cuota tributaria del impuesto sobre sucesiones en las adquisiciones por causa de muerte, incluidas las cantidades percibidas por las personas beneficiarias de seguros de vida que se acumulan al resto de bienes y derechos que integran su porción hereditaria.

2. El resto de contribuyentes de los grupos I y II pueden aplicar la bonificación en el porcentaje medio ponderado que resulte de la aplicación para cada tramo de base imponible de los siguientes porcentajes:

a) Para los contribuyentes del grupo I:

Base imponible Hasta (euros)	Bonificación (%)	Resto base imponible Hasta (euros)	Bonificación marginal (%)
0,00	0,00	100.000,00	99,00
100.000,00	99,00	100.000,00	97,00
200.000,00	98,00	100.000,00	95,00
300.000,00	97,00	200.000,00	90,00
500.000,00	94,20	250.000,00	80,00
750.000,00	89,47	250.000,00	70,00
1.000.000,00	84,60	500.000,00	60,00
1.500.000,00	76,40	500.000,00	50,00
2.000.000,00	69,80	500.000,00	40,00
2.500.000,00	63,84	500.000,00	25,00
3.000.000,00	57,37	En adelante	20,00

b) Para el resto de contribuyentes del grupo II:

Base imponible Hasta (euros)	Bonificación(%)	Resto base imponible Hasta (euros)	Bonificación marginal (%)
0,00	0,00	100.000,00	60,00
100.000,00	60,00	100.000,00	55,00
200.000,00	57,50	100.000,00	50,00
300.000,00	55,00	200.000,00	45,00
500.000,00	51,00	250.000,00	40,00
750.000,00	47,33	250.000,00	35,00
1.000.000,00	44,25	500.000,00	30,00
1.500.000,00	39,50	500.000,00	25,00
2.000.000,00	35,88	500.000,00	20,00
2.500.000,00	32,70	500.000,00	10,00
3.000.000,00	28,92	En adelante	0,00

3.000.000,00 28,92 En adelante 0,00

3. En caso de desmembramiento del dominio, la base imponible a la que se refiere el apartado 2 es la base imponible teórica.

4. Los contribuyentes de los grupos I y II a los que se refiere el apartado 2 no tienen derecho a la bonificación en caso de que opten por aplicar cualquiera de las siguientes reducciones y exenciones:

a) Las reducciones establecidas por las subsecciones de tercera a décima, salvo la reducción por vivienda habitual establecida por la subsección sexta, que es aplicable en todos los casos.

b) Las exenciones y reducciones reguladas por la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias.

c) Cualquier otra reducción de la base imponible o exención que requiera que el contribuyente la solicite y que dependa de la concurrencia de determinados requisitos cuyo cumplimiento corresponda exclusivamente a la voluntad del contribuyente.

5. El porcentaje medio ponderado resultante debe tener solo dos decimales, de modo que se aproximan las milésimas a la centésima más próxima: si la milésima es igual o inferior a 5, se mantiene la centésima; si es superior a 5, se aproxima a la centésima superior.

6. La opción a la que se refiere el apartado 4 se entiende ejercida con la presentación de la autoliquidación. Si durante el plazo voluntario de presentación de la autoliquidación el contribuyente manifiesta opciones distintas, se entiende que vale la opción manifestada en último lugar.

El derecho de opción no se rehabilita si, como resultado de la comprobación administrativa, se constata que no se pueden aplicar una o más de una de las reducciones o exenciones que especifica el apartado 4. Tampoco se rehabilita si se incumplen las reglas de mantenimiento a las que queda condicionado el disfrute definitivo de las reducciones o exenciones mencionadas.

#### CAPÍTULO IV

Disposiciones comunes aplicables a las adquisiciones por causa de muerte y a las adquisiciones lucrativas entre vivos

**Artículo 634-1.** Tratamiento fiscal de las parejas estables.

1. Los miembros de las parejas estables quedan asimilados a los cónyuges, a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

2. Para poder disfrutar de la asimilación que establece el apartado 1, el sujeto pasivo ha de acreditar la convivencia en pareja estable, de acuerdo con los requisitos que se establezcan a tal efecto por la normativa reguladora de dichas uniones.

**Artículo 634-2.** Relaciones entre un cónyuge o un conviviente en pareja estable y los hijos de su cónyuge o del otro miembro de la pareja.

Las relaciones entre un cónyuge o un conviviente en pareja estable y los hijos de su cónyuge o del otro miembro de la pareja quedan asimiladas, a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, a las relaciones entre ascendientes e hijos.

**Artículo 634-3.** Acogimiento.

1. Las relaciones entre una persona que esté o haya estado en acogimiento y la persona o personas acogedoras, quedan asimiladas a las relaciones entre hijos y ascendientes, a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

2. Para poder disfrutar de los beneficios que comporta la asimilación que establece el apartado 1, el acogimiento debe haberse acordado de conformidad con lo que establece la Ley 14/2010, de 27 de mayo, de los derechos y las oportunidades en la infancia y la adolescencia.

**Artículo 634-4.** Tratamiento del género en las denominaciones referidas a personas.

Se entiende que las denominaciones en género masculino referidas a personas incluyen mujeres y hombres, salvo que el contexto indique lo contrario.

**Artículo 634-5.** Alcance de los conceptos de ascendientes y descendientes.

Las referencias a los conceptos de ascendientes y descendientes se aplican indistintamente, y con los mismos efectos, a los que lo son por naturaleza y a los que lo son por adopción.

#### TÍTULO IV

Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (artículo 641-1 - artículo 642-5)

#### CAPÍTULO I

Transmisiones patrimoniales onerosas

**Artículo 641-1.** Tipo de gravamen en negocios sobre bienes y derechos.

Los tipos de gravamen del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas son los siguientes:

a) La transmisión de inmuebles y la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles, a excepción de los derechos reales de garantía, tributa al tipo medio que resulta de aplicar la siguiente tarifa establecida en función del valor del inmueble:

Valor total del inmueble Desde (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto valor Hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	1.000.000,00	10
1.000.000,00	100.000,00	En adelante	11

b) La transmisión de viviendas con protección oficial, así como la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan sobre ellas, salvo los derechos reales de garantía, tributa al tipo del 7 %.

c) La transmisión de bienes muebles, así como la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan sobre ellos, salvo los derechos reales de garantía, tributa al tipo del 5 %.

**Artículo 641-2.** Tipo de gravamen en la adquisición de la vivienda habitual por familias numerosas.

1. El tipo aplicable a la transmisión de un inmueble que deba constituir la vivienda habitual de una familia numerosa es del 5 %, siempre y cuando se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

a) El sujeto pasivo debe ser miembro de la familia numerosa.

b) La suma de las bases general y del ahorro, menos los mínimos personales y familiares, correspondientes a los miembros de la familia numerosa en la última declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas no debe exceder de 36.000 euros. Esta cantidad debe incrementarse en 14.000 euros por cada hijo e hija que exceda del número de hijos que la legislación vigente exige como mínimo para que una familia tenga la condición legal de numerosa.

2. A los efectos de la aplicación de este tipo:

a) Son familias numerosas las que define la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas.

b) Se considera vivienda habitual tanto la vivienda como un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento que hayan sido adquiridos simultáneamente en unidad de acto o estén situados en el mismo edificio o complejo urbanístico, y siempre que, en ambos casos, en el momento de la adquisición se encuentren a disposición del transmitente, sin haber sido cedidos a terceras personas.

c) Se incluye en el concepto de inmueble el terreno que sea objeto de adquisición para la construcción posterior de la vivienda habitual.

d) Para considerar que la vivienda constituye la vivienda habitual del contribuyente debe haber sido habitada de forma efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses contados a partir de la fecha de adquisición de la vivienda o de finalización de las obras de construcción. En este último caso, las obras deben finalizar dentro de un plazo de tres años a contar desde la adquisición.

e) Se considera vivienda habitual la vivienda en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. Se entiende que la vivienda tuvo también este carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido el plazo de tres años, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, constitución de pareja estable, extinción de pareja estable, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

f) Si la vivienda ha sido habitada de forma efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o de finalización de las obras, el plazo de tres años al que se refiere la letra e se computa desde esta última fecha.

3. Este tipo de gravamen tiene carácter provisional y está condicionado al cumplimiento de los requisitos temporales establecidos en las letras c), d), e) y f) del apartado 2.

**Artículo 641-3.** Tipo de gravamen en la adquisición de la vivienda habitual por familias monoparentales.

1. El tipo aplicable a la transmisión de un inmueble que deba constituir la vivienda habitual de una familia monoparental es del 5 %, siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

a) El sujeto pasivo debe ser miembro de la familia monoparental.

b) La suma de las bases imposables general y del ahorro, menos los mínimos personales y familiares, correspondientes a los miembros de la familia monoparental en la última declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas no debe exceder de 36.000 euros. Esta cantidad se incrementa en 14.000 euros por cada hijo e hija que exceda del número de

hijos que la legislación vigente exige como mínimo para que una familia tenga la condición legal de familia monoparental de categoría especial.

2. A efectos de la aplicación de este tipo:

a) Se entiende que son familias monoparentales las que se ajustan a las determinaciones de la normativa de desarrollo de la Ley 18/2003, de 4 de julio, de apoyo a las familias.

b) Se considera vivienda habitual tanto la vivienda como un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento que hayan sido adquiridos simultáneamente en unidad de acto o estén situados en el mismo edificio o complejo urbanístico, y siempre que, en ambos casos, en el momento de la adquisición se encuentren a disposición del transmitente, sin haber estado cedidos a terceras personas.

c) Se incluye en el concepto de inmueble el terreno que sea objeto de adquisición para la construcción posterior de la vivienda habitual.

d) Para considerar que la vivienda constituye la vivienda habitual del contribuyente debe haber sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición de la vivienda o de finalización de las obras de construcción. En este último caso, las obras deben finalizar dentro de un plazo de tres años, a contar desde la adquisición.

e) Se considera vivienda habitual la vivienda en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. Se entiende que la vivienda tuvo también este carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido el plazo de tres años, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, constitución de pareja estable, extinción de pareja estable, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

f) Si la vivienda ha sido habitada de forma efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o de finalización de las obras, el plazo de tres años al que se refiere la letra e se computa desde esta última fecha.

3. Este tipo de gravamen tiene carácter provisional y está condicionado al cumplimiento de los requisitos temporales establecidos en las letras c), d), e) y f) del apartado 2.

**Artículo 641-4.** Tipo de gravamen en la adquisición de la vivienda habitual para personas con discapacidad física, psíquica o sensorial.

1. El tipo aplicable a la transmisión de un inmueble que deba constituir la vivienda habitual del contribuyente que tenga la consideración legal de persona con discapacidad física, psíquica o sensorial es del 5 %. También se aplica este tipo cuando dicha circunstancia de discapacidad concorra en alguno de los miembros de la unidad familiar del contribuyente.

2. Es un requisito para la aplicación de este tipo que la suma de las bases general y del ahorro, menos los mínimos personales y familiares, correspondientes a los miembros de la unidad familiar en la última declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas no exceda los 36.000 euros.

3. A efectos de la aplicación de este tipo:

a) Se consideran personas con discapacidad las que tengan la consideración legal de persona con discapacidad en grado igual o superior al 65 %, de acuerdo con el baremo al que se refiere la normativa estatal que establece el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.

b) Se considera vivienda habitual tanto la vivienda como un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento que hayan sido adquiridas simultáneamente en unidad de acto o estén situados en el mismo edificio o complejo urbanístico, y siempre que, en ambos casos, en el momento de la adquisición se encuentren a disposición del transmitente, sin haber sido cedidos a terceras personas.

c) Se incluye en el concepto de inmueble el terreno que sea objeto de adquisición para la construcción posterior de la vivienda habitual.

d) Para considerar que la vivienda constituye la vivienda habitual del contribuyente debe de haber sido habitada de forma efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses contados a partir de la fecha de adquisición de la vivienda o de finalización de las obras de construcción. En este último caso, las obras deben finalizar dentro de un plazo de tres años, a contar desde la adquisición.

e) Se considera vivienda habitual la vivienda en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. Se entiende que la vivienda tuvo también este carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido el plazo de tres años, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, constitución de pareja estable, extinción de pareja estable, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

f) Si la vivienda ha sido habitada de forma efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados

a partir de la fecha de adquisición o de finalización de las obras, el plazo de tres años al que se refiere la letra e se computa desde esta última fecha.

g) Asimismo, el concepto de unidad familiar es el que define la normativa aplicable al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

4. En el momento de presentar el documento de liquidación del impuesto, el contribuyente debe aportar la justificación documental adecuada y suficiente de la condición y el grado de discapacidad y también del cumplimiento del requisito establecido por el apartado 2.

5. Este tipo de gravamen tiene carácter provisional y está condicionado al cumplimiento de los requisitos temporales establecidos en las letras c), d), e) y f) del apartado 3.

**Artículo 641-5.** Tipo de gravamen en la adquisición de la vivienda habitual por jóvenes.

1. El tipo aplicable a la transmisión de un inmueble que deba constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo es del 5 %, si en la fecha de devengo del impuesto este tiene treinta y dos años o menos, siempre que la suma de las bases imponibles general y del ahorro, menos el mínimo personal y familiar, en su última declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas no exceda de los 36.000 euros.

2. A efectos de la aplicación de este tipo:

a) Se considera vivienda habitual tanto la vivienda como un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento que hayan sido adquiridos simultáneamente en unidad de acto o estén situados en el mismo edificio o complejo urbanístico, y siempre que, en ambos casos, en el momento de la adquisición se encuentren a disposición del transmitente, sin haber sido cedidos a terceras personas.

b) Se incluye en el concepto de inmueble el terreno que sea objeto de adquisición para la posterior construcción de la vivienda habitual.

c) Para considerar que la vivienda constituye la vivienda habitual del contribuyente debe haber sido habitada de forma efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición de la vivienda o de finalización de las obras de construcción. En este último caso, las obras deben finalizar dentro de un plazo de tres años a contar desde la adquisición.

d) Se considera vivienda habitual la vivienda en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. Se entiende que la vivienda tuvo también este carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido el plazo de tres años, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, constitución de pareja estable, extinción de pareja estable, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

e) Si la vivienda ha sido habitada de forma efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o de finalización de las obras, el plazo de tres años a que hace referencia la letra d se computa desde esta última fecha.

3. Este tipo de gravamen tiene carácter provisional y está condicionado al cumplimiento de los requisitos temporales establecidos en las letras b), c), d) y e) del apartado 2.

**Artículo 641-6.** Tipo de gravamen de los arrendamientos de inmuebles.

El tipo de gravamen aplicable a los arrendamientos es del 0,5 %. El pago del impuesto se debe efectuar mediante autoliquidación, en el modelo aprobado por orden del consejero o consejera del departamento competente en materia tributaria.

**Artículo 641-7.** Bonificación de la cuota por la transmisión de viviendas a promotores públicos y sociales.

1. Pueden disfrutar de una bonificación del 100 % de la cuota del impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas las transmisiones de viviendas que se efectúen a los promotores públicos como beneficiarios de los derechos de tanteo y retracto que ejerce la Agencia de la Vivienda de Cataluña de acuerdo con el Decreto ley 1/2015, de 24 de marzo, de medidas extraordinarias y urgentes para la movilización de las viviendas provenientes de procesos de ejecución hipotecaria.

2. Pueden disfrutar de una bonificación del 100 % de la cuota del impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas las transmisiones de viviendas que se efectúen a los promotores sociales sin ánimo de lucro homologados por la Agencia de la Vivienda de Cataluña, para destinarlos a vivienda de protección oficial de alquiler o cesión de uso.

**Artículo 641-8.** Bonificación de la cuota para la transmisión de viviendas a empresas inmobiliarias.

1. La transmisión de la totalidad o de parte de una o más viviendas y sus anexos a una empresa a la que sean de aplicación las normas de adaptación del Plan general de contabilidad del sector inmobiliario puede disfrutar de una bonificación del 70 % de la cuota del impuesto en la modalidad de transmisión patrimonial onerosa, siempre que esta empresa cumpla los siguientes requisitos:

a) Que incorpore esta vivienda a su activo circulante con la finalidad de venderla.

b) Que su actividad principal sea la construcción de edificios, la promoción inmobiliaria o la compraventa de bienes inmuebles por cuenta propia.

2. La aplicación de esta bonificación es provisional, por lo que solo hace falta que se haga constar en la escritura pública que la adquisición de la finca se efectúa con la finalidad de venderla a un particular para su uso como vivienda. Para la elevación a definitiva, el sujeto pasivo deberá justificar la venta posterior de la totalidad de la vivienda y sus anexos bien a una empresa que cumpla los mismos requisitos del apartado 1 o bien a una persona física para cubrir sus necesidades de alojamiento, en el plazo de tres años desde su adquisición.

3. Si no se produce la transmisión a que se refiere el apartado 2 dentro del período señalado o si se produce pero no se ha efectuado a favor de los adquirentes concretos que se señalan, el sujeto pasivo debe presentar, dentro del plazo reglamentario de presentación, contado desde el día siguiente al de la fecha final del plazo fijado por el apartado 2 o desde el día siguiente al de la fecha de la venta, respectivamente, una autoliquidación complementaria sin bonificación y con deducción de la cuota ingresada, con aplicación de los correspondientes intereses de demora.

4. A efectos de la aplicación de la bonificación, es preciso tener en cuenta las siguientes reglas especiales:

a) Cuando se transmitan viviendas que formen parte de una edificación entera en régimen de propiedad vertical, la bonificación solo es aplicable en relación con la superficie que se asigne como vivienda en la división en propiedad horizontal posterior, quedando excluida la superficie dedicada a locales comerciales.

b) La bonificación es aplicable a la vivienda y al terreno en que se encuentra enclavado siempre que formen una misma finca registral y la venta posterior dentro del plazo fijado comprenda la totalidad de la finca.

c) En el caso de adquisición de partes indivisas, el día inicial del plazo a que hace referencia el apartado 2 es la fecha de adquisición de la primera parte indivisa.

d) Quedan expresamente excluidas de la aplicación de esta bonificación:

– Las adjudicaciones de inmuebles en subasta judicial.

– Las transmisiones de valores que incurran en los supuestos a que se refiere el artículo 17.2 del texto refundido de la Ley del impuesto, aprobado por el Real decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

5. El Gobierno debe aprobar por reglamento las disposiciones necesarias para ejecutar y desarrollar este precepto.

**Artículo 641-9.** Bonificación de los arrendamientos de viviendas del parque público destinado a alquiler social.

1. Pueden disfrutar de una bonificación del 99 % de la cuota del impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas los contratos de arrendamiento de viviendas del parque público destinado a alquiler social.

2. A los efectos de lo establecido en el apartado 1, son viviendas del parque público destinados a alquiler social las que están adscritas al Fondo de Vivienda en Alquiler destinado a políticas sociales que coordina la Agencia de la Vivienda de Cataluña.

**Artículo 641-10.** Bonificación por la transmisión de viviendas a entidades financieras.

1. Puede disfrutar de una bonificación del 100 % en la cuota del impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de la vivienda habitual que efectúe su propietario a favor de la entidad financiera acreedora, o de una filial inmobiliaria de su grupo, porque no puede hacer frente al pago de los préstamos o créditos hipotecarios concedidos para su adquisición, siempre que el transmitente continúe ocupando la vivienda mediante un contrato de arrendamiento con opción de compra firmado con la entidad financiera.

Para poder acceder a esta bonificación, la duración del mencionado contrato de arrendamiento tiene que ser pactado, como mínimo, por diez años, sin perjuicio del derecho del arrendatario de volver a adquirir la vivienda antes de la finalización de este plazo.

El importe máximo de esta bonificación se fija en la cuantía equivalente a la aplicación del tipo de gravamen sobre los primeros 100.000 euros de base imponible.

2. Se puede disfrutar de una bonificación del 100 % en la cuota del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en los siguientes casos y condiciones:

a) Contratos de arrendamiento con opción de compra firmados entre las entidades financieras acreedoras, o una filial inmobiliaria de su grupo, y los propietarios que transmiten la propiedad de su vivienda habitual a estas entidades. Los contratos de arrendamiento deben ser sobre las viviendas habituales que se transmiten. Esta bonificación se hace extensiva a la opción de compra.

b) Adquisición de las viviendas por parte de las personas físicas que, al no hacer frente a los pagos, habían transmitido la vivienda a la entidad financiera acreedora o a una filial inmobiliaria de su grupo y que, posteriormente y en el plazo de diez años desde dicha transmisión, lo vuelven a adquirir.

3. Las bonificaciones a que hace referencia este artículo se aplican si los titulares de la vivienda son personas físicas y se trata de su vivienda habitual.

A los efectos de estas bonificaciones, se considera vivienda habitual la que se ajusta a la definición y los requisitos establecidos por la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

## CAPÍTULO II

Actos jurídicos documentados

**Artículo 642-1.** Tipo de gravamen de los documentos notariales.

Los documentos notariales a que se refiere el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, tributan según los tipos de gravamen siguientes:

- a) El 2,5 %, en el caso de documentos en que se haya renunciado a la exención en el IVA de acuerdo con lo que dispone el artículo 20.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido.
- b) El 2 %, en el caso de documentos que formalicen préstamos o créditos hipotecarios en que resulta sujeto pasivo el prestador.
- c) El 0,1 %, en el caso de documentos que formalicen la constitución y la modificación de derechos reales a favor de una sociedad de garantía recíproca con domicilio social en Cataluña.
- d) El 1,5 %, en el caso de otros documentos.

**Artículo 642-2.** Bonificación de la cuota tributaria en la novación de los créditos hipotecarios.

1. Pueden disfrutar de una bonificación del 100 % de la cuota del impuesto en la modalidad de actos jurídicos documentados, establecida por el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, las primeras copias de escrituras públicas que documenten la novación modificativa de los créditos hipotecarios otorgados para la adquisición de la vivienda habitual de las personas físicas, pactada de común acuerdo entre el deudor y el acreedor, en las siguientes condiciones:

- a) El acreedor debe ser una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.
- b) La modificación debe referirse al tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del crédito o a ambos conceptos.

2. Esta bonificación se establece con un límite de 500.000 euros de base imponible.

3. A los efectos de esta bonificación, se considera vivienda habitual la que se ajusta a la definición y los requisitos establecidos por la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

**Artículo 642-3.** Bonificación por la escritura pública de separación y divorcio y de extinción de pareja estable.

1. Puede disfrutar de una bonificación del 100 % de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados la escritura pública otorgada por los cónyuges en la que acuerdan, en los términos que regula la ley, su separación o divorcio de mutuo acuerdo.

2. La misma bonificación se aplica a las escrituras públicas que documentan la extinción de común acuerdo de la pareja estable formalizada por los convivientes, de acuerdo con el artículo 234-4 del libro segundo del Código civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia, aprobado por la Ley 25/2010, de 29 de julio.

**Artículo 642-4.** Bonificación de las escrituras de subrogación de préstamo o crédito hipotecarios otorgado por la sección de crédito de una cooperativa.

1. Puede disfrutar de una bonificación del 99 % de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados la escritura pública por la que una entidad financiera se subroga en la posición acreedora de un préstamo o crédito hipotecario otorgado por la sección de crédito de una cooperativa. En esta escritura solo puede pactarse la modificación de las condiciones del tipo de interés, tanto el ordinario como el de demora, pactado inicialmente o vigente, así como la modificación del plazo del préstamo o crédito, o ambas.

2. A los efectos de la aplicación de la bonificación, son entidades financieras las entidades a las que se refiere el artículo 1 de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

3. También se aplica la bonificación si la que se subroga en la posición acreedora es la cooperativa de segundo grado administradora del Fondo Cooperativo de Apoyo a las Secciones de Crédito.

**Artículo 642-5.** Bonificación de los actos notariales en que se formalizan los depósitos de arras penitenciales y demás documentos notariales que se puedan otorgar para su cancelación registral.

Pueden disfrutar de una bonificación del 100 % de la cuota gradual del impuesto en la modalidad de actos jurídicos documentados los instrumentos públicos notariales en los que se formalicen los depósitos de arras penitenciales a que se refiere el artículo 621-8 del Código civil de Cataluña, así como el resto de documentos notariales que puedan otorgarse para su cancelación registral.

## CAPÍTULO II

Obligaciones formales y normas de aplicación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones

Sección I. Obligaciones formales

**Artículo 682-1.** Obligación de declarar y autoliquidar.

1. Los contribuyentes están obligados a presentar y suscribir la declaración del impuesto sobre sucesiones y donaciones, firmada por ellos mismos o por sus representantes, dentro de los plazos y en los términos y las condiciones que se determinen por reglamento.

2. Al presentar la declaración a que se refiere el apartado 1, los contribuyentes deben determinar la deuda tributaria correspondiente, que deben ingresar en el lugar, la forma y los plazos que se determinen por reglamento.

3. La presentación de los documentos comprensivos de los hechos imposables del impuesto sobre sucesiones y donaciones, así como, si procede, el pago de la autoliquidación correspondiente, pueden hacerse por vía telemática. La presentación telemática solo es posible si el notario autorizante ha enviado previamente, también por vía telemática, la declaración informativa de la escritura correspondiente, de acuerdo con el artículo 681-2 y la normativa de despliegue reglamentario correspondiente.

**Artículo 682-2.** Obligación de presentar otros documentos en las transmisiones por causa de muerte.

1. En las transmisiones por causa de muerte, junto con la declaración y la autoliquidación a la que se refiere el artículo 682-1, el sujeto pasivo debe aportar los documentos que sean determinados por reglamento. En todo caso, si solicita la aplicación de las reducciones que establece la sección I del capítulo I del título III, el sujeto pasivo debe adjuntar los documentos que justifiquen el cumplimiento de los requisitos fijados para cada supuesto. Se pueden determinar por reglamento los documentos que como mínimo resulten exigibles a tal efecto.

2. Sin perjuicio de la obligación del contribuyente de aportar la documentación a que se refiere el apartado 1, la Administración puede pedir, en ejercicio de sus facultades de comprobación e investigación, en el curso del correspondiente procedimiento de gestión o de inspección, cualquier otra documentación que estime necesaria.

**Artículo 682-3.** Obligación de presentar otros documentos en las transmisiones lucrativas entre vivos.

1. En las transmisiones lucrativas entre vivos, junto con la declaración y la autoliquidación a que se refiere el artículo 682-1, el sujeto pasivo, si solicita la aplicación de las reducciones que establece el capítulo II del título III, debe adjuntar los documentos que justifiquen el cumplimiento de los requisitos fijados para cada supuesto. Se pueden determinar por reglamento los documentos que como mínimo resulten exigibles a tal efecto.

2. Sin perjuicio de la obligación del contribuyente de aportar la documentación a la que se refiere el apartado 1, la Administración puede pedir, en ejercicio de sus facultades de comprobación e investigación, en el curso del correspondiente procedimiento de gestión o de inspección, cualquier otra documentación que estime necesaria.

**Artículo 682-4.** Incumplimiento de la obligación de presentar documentos.

En el supuesto de que la autoliquidación a que se refiere el artículo 682-1 no vaya acompañada de todos los documentos exigidos por reglamento, se considera que se ha presentado de forma incompleta. La Administración tributaria, sin perjuicio de las sanciones que sean procedentes, debe requerir al obligado tributario que enmiende la omisión. Si los documentos no presentados son necesarios para verificar la procedencia de una reducción, la Administración debe advertir al contribuyente que, si no atiende el requerimiento, se denegará la aplicación de la reducción correspondiente.

**Artículo 682-5.** Régimen supletorio.

En todo aquello que no se regula en este capítulo en lo referente a las obligaciones formales con relación al impuesto sobre sucesiones y donaciones, así como en lo referente a los efectos del incumplimiento de tales obligaciones, se aplica la normativa estatal en esta materia.

Sección II. Normas de aplicación del tributo

Subsección primera. Liquidación del impuesto

**Artículo 682-6.** Competencia.

La competencia en materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación del impuesto sobre sucesiones y donaciones corresponde a la Agencia Tributaria de Cataluña.

**Artículo 682-7.** Plazo de resolución en los procedimientos de gestión tributaria propios.

1. En los procedimientos de gestión tributaria relativos al impuesto sobre sucesiones y donaciones, el deber de notificación y el cómputo del plazo de resolución se rigen por las reglas que determina el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, general tributaria.

2. El plazo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria propios del impuesto sobre sucesiones y donaciones es de doce meses.

3. El plazo de resolución que establece el apartado 2 puede ampliarse, con el alcance y los requisitos que se determinen por reglamento, por un nuevo período de como máximo doce meses, si se produce alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Si las actuaciones revisten una especial complejidad.
- b) Si en el curso de las actuaciones se constata que ha habido ocultación de bienes por parte del obligado tributario.
- c) Si en el curso de las actuaciones se inicia un procedimiento de comprobación de valores.

4. La especial complejidad a que se refiere la letra a del apartado 3 se determina atendiendo a las circunstancias siguientes:

a) El número de causahabientes o donatarios o la existencia de desavenencias entre ellos, si inciden en la tramitación del procedimiento.

b) El número de bienes transmitidos respecto a los que los obligados tributarios soliciten la aplicación de la reducción correspondiente entre las que establecen los capítulos I y II del título III, especialmente en el caso de las participaciones en entidades y de la actividad empresarial o profesional del transmitente.

c) La dispersión geográfica de los bienes o las actividades del transmitente, especialmente en caso de bienes situados fuera del territorio de Catalunya.

d) Las otras circunstancias que se establezcan por reglamento.

5. El acuerdo de ampliación a que se refiere el apartado 3 debe adoptarse en todo caso por medio de resolución motivada, que debe exponer los hechos e indicar los fundamentos de derecho.

#### **Artículo 682-8.** Autoliquidaciones parciales a cuenta.

1. Las personas interesadas en una sucesión hereditaria pueden hacer una autoliquidación parcial del impuesto sobre sucesiones y donaciones, con el único objeto de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante o haberes devengados y no percibidos por este, retirar bienes, valores, efectos o dinero del causante que se encuentren en depósito y otros supuestos análogos. La forma y el plazo de presentación de esta autoliquidación y los requisitos para que las personas interesadas puedan cobrar las cantidades o retirar los bienes en depósito deben regularse por reglamento.

2. Las autoliquidaciones parciales tienen el carácter de ingresos a cuenta de la autoliquidación o liquidación definitiva correspondiente.

Subsección segunda. Pago del impuesto

#### **Artículo 682-9.** Pago del impuesto mediante la entrega de bienes culturales.

El pago de la deuda tributaria por el impuesto de sucesiones y donaciones puede hacerse mediante la entrega de bienes culturales de interés nacional, bienes culturales de interés local y bienes muebles catalogados que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con la Ley 9/1993, de 30 de septiembre, del patrimonio cultural catalán; bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural de otras comunidades autónomas que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con la normativa específica correspondiente, y bienes integrantes del patrimonio histórico español que hayan sido inscritos en el Inventario general de bienes muebles o en el Registro general de bienes de interés cultural, de acuerdo con el artículo 69.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del patrimonio histórico español.

#### **Artículo 682-10.** Aplazamiento y fraccionamiento del pago. Norma general.

El aplazamiento y el fraccionamiento del pago del impuesto sobre sucesiones y donaciones se rigen por las normas que establece la normativa general sobre recaudación vigente en Cataluña, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 682-11 a 682-13.

#### **Artículo 682-11.** Aplazamiento y fraccionamiento por los órganos de gestión.

1. Los órganos de la Agencia Tributaria de Cataluña competentes en materia de gestión del impuesto sobre sucesiones y donaciones pueden acordar, a solicitud del contribuyente, un aplazamiento de hasta dos años del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre y cuando el inventario de la herencia no comprenda suficiente dinero efectivo o bienes fácilmente realizables para pagar las cuotas liquidadas y siempre que el aplazamiento se solicite antes de que finalice el plazo reglamentario de pago. La concesión del aplazamiento implica la obligación de satisfacer el correspondiente interés de demora.

En los mismos supuestos y condiciones, se puede acordar el fraccionamiento del pago, en un máximo de cinco anualidades, siempre y cuando se constituya garantía que cubra el pago de la obligación tributaria principal y de los intereses de demora, más un 25 % de la suma de ambos conceptos.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, a solicitud de la persona interesada, y siempre y cuando lo autorice la dirección general competente en materia de patrimonio, con el informe previo favorable del departamento o la entidad competente en función del uso del bien inmueble que se ofrece, los mencionados órganos de gestión pueden acordar que el pago se realice mediante bienes inmuebles constitutivos de la herencia.

2. En las mismas condiciones que establece el apartado 1, y en los términos y con los requisitos que se fijen por reglamento, los órganos de gestión competentes pueden acordar el aplazamiento del pago de las liquidaciones practicadas por causa

de muerte hasta que no se hayan conocido los causahabientes de la sucesión, siempre y cuando aporten un compromiso de constitución de aval.

3. Los órganos de gestión a que se refiere el apartado 1 pueden conceder el aplazamiento y el fraccionamiento de las autoliquidaciones o liquidaciones practicadas por herencia o legado en nuda propiedad, en los términos y con las condiciones que se establezcan por reglamento.

**Artículo 682-12.** Fraccionamiento de la liquidación por seguros que se perciben en forma de renta.

1. El pago del impuesto correspondiente a los seguros sobre la vida cuyo importe deba percibirse en forma de renta, tanto si el causante es el contratante del seguro como si se trata de un seguro colectivo, puede fraccionarse en el número de años de percepción de la pensión, si la renta es temporal, o en un número máximo de quince años, si la renta es vitalicia. Este fraccionamiento no comporta la constitución de ningún tipo de caución ni devenga ningún tipo de interés.

2. El fraccionamiento a que se refiere el apartado 1 queda anulado, si el beneficiario ejerce el derecho de rescate, caso en que le son exigibles los pagos pendientes.

3. En caso de que la pensión a que se refiere el apartado 1 se extinga durante el período de fraccionamiento del pago del impuesto, los pagos pendientes dejan de ser exigibles.

4. El procedimiento para aplicar las disposiciones de este artículo se determina por reglamento.

**Artículo 682-13.** Otros supuestos especiales.

En los términos y con las condiciones que se establezcan por reglamento, puede acordarse el fraccionamiento o el aplazamiento del pago de las autoliquidaciones y liquidaciones practicadas a raíz de la transmisión por herencia, legado o donación de los bienes a que hacen referencia las subsecciones de tercera a décima de la sección I del capítulo I y las subsecciones primera, segunda, tercera y quinta de la sección única del capítulo II del título III.

### CAPÍTULO III

Obligaciones formales y normas de aplicación en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

#### Sección I. Obligaciones formales

**Artículo 683-1.** Autoliquidación del impuesto en los arrendamientos de inmuebles.

No es necesario presentar, junto con la autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, copia del contrato de alquiler de la finca urbana cuando se presente al Instituto Catalán del Suelo en ocasión del depósito de la fianza establecida por la Ley 13/1996, de 29 de julio, del Registro y el depósito de fianzas de los contratos de alquiler de fincas urbanas y de modificación de la Ley 24/1991, de la vivienda.

**Artículo 683-2.** Obligaciones formales de las personas físicas o jurídicas que hacen subastas de bienes.

Las personas físicas o jurídicas que hacen subastas de bienes deben enviar a la Agencia Tributaria de Cataluña, con carácter general y en la forma y los plazos que determine la orden de la persona titular del departamento competente en materia de hacienda, información sobre las transmisiones de bienes en que han intervenido en calidad de intermediarias por cuenta ajena, cuando el transmitente no actúe en el ejercicio de una actividad económica. Debe informarse tanto de las operaciones en que los bienes se han adjudicado mediante una subasta como por cualquier otro tipo de operación, incluidos los casos de adjudicación directa.

**Artículo 683-3.** Identificación de suscriptores de acciones o participaciones en la autoliquidación de operaciones societarias.

En la autoliquidación del impuesto correspondiente a operaciones societarias de constitución y ampliación de capital en que los suscriptores quieran aplicar la deducción en el impuesto sobre la renta de las personas físicas por inversión en acciones o participaciones de empresas nuevas o de creación reciente regulada en el artículo 612-9, deben hacerse constar los datos identificativos de los suscriptores y el importe del capital suscrito por cada uno de ellos.

**Artículo 683-4.** Suministro de información por las empresas dedicadas a la reventa de bienes muebles.

Las personas físicas o jurídicas dedicadas profesionalmente a la reventa de bienes muebles deben enviar a la Agencia Tributaria de Cataluña, con carácter general y en la forma y los plazos que determine la orden de la persona titular del departamento competente en materia de hacienda, información sobre las adquisiciones de bienes previas que sean susceptibles de tributar por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos en que han intervenido, tanto por cuenta propia como en calidad de intermediarios por cuenta ajena.

## Sección II. Normas de aplicación del tributo

**Artículo 683-5.** Plazo de presentación de la autoliquidación para los hechos imposables sujetos al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

1. Con carácter general, para los hechos imposables sujetos al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, el plazo de presentación de la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria, junto con el documento o la declaración escrita que lo sustituya, es de un mes, a contar desde la fecha del acto o del contrato.

2. En los siguientes casos, en que los sujetos pasivos deben declarar conjuntamente todas las operaciones sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas devengadas en el mes natural, el plazo de presentación de la autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria, junto con la declaración informativa de las adquisiciones de bienes realizadas en el período, es el mes natural inmediatamente posterior al mes al que se refieren las operaciones declaradas:

a) En el caso de los empresarios que adquieren objetos fabricados con metales preciosos y que están obligados a llevar los libros de registro a los que se refiere el artículo 91 del Real decreto 197/1988, de 22 de febrero, por el que se aprueba el reglamento de la Ley de objetos fabricados con metales preciosos.

b) En el caso de los empresarios dedicados a la reventa, con transformación o sin ella, de bienes muebles usados, que deben declarar conjuntamente todas las operaciones sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas devengadas en el mes natural.

3. La Agencia Tributaria de Cataluña debe determinar, con relación a lo dispuesto en el apartado 2, el contenido de la información que se le debe remitir, así como las condiciones en las que es obligatorio presentar la autoliquidación mediante un soporte directamente legible por ordenador o mediante transmisión por vía telemática, que en ambos casos tienen la consideración de declaraciones tributarias a todos los efectos.

4. El Gobierno puede modificar mediante un decreto el plazo de presentación establecido en los apartados anteriores.

**Artículo 683-6.** No obligación de presentación.

1. Los sujetos pasivos del impuesto no están obligados a presentar la autoliquidación en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas en los siguientes casos:

a) Ciclomotores.

b) Vehículos de diez años de antigüedad o más.

2. Quedan excluidos de lo que dispone el apartado 1 los siguientes vehículos:

a) Los vehículos que, de conformidad con la normativa vigente, han sido calificados de históricos.

b) Los vehículos cuyo valor, sin aplicación de los coeficientes de depreciación por antigüedad, sea igual o superior a 40.000 euros. Para los vehículos incluidos en la orden por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables a la gestión del impuesto, este valor equivale al precio medio de venta correspondiente al primer año.

**Artículo 683-7.** Plazo de presentación de las autoliquidaciones complementarias en caso de pérdida del derecho a aplicar un beneficio fiscal.

En el supuesto de pérdida del beneficio fiscal por incumplimiento de los requisitos a que está condicionado, salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando posteriormente a la aplicación de una exención, deducción o cualquier otro beneficio fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que esté condicionado su disfrute definitivo, el obligado tributario debe presentar e ingresar, dentro del plazo de un mes, la disposición transitoria segunda. Bonificación de las concesiones administrativas o actos administrativos equiparables que otorguen el aprovechamiento privativo del dominio público.

1. Pueden disfrutar de una bonificación del 100 % en la cuota del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, las concesiones administrativas o actos administrativos equiparables que otorguen el aprovechamiento privativo del dominio público para su uso como terraza por parte de establecimientos de hostelería y restauración. La misma bonificación resulta aplicable en las concesiones administrativas o actos administrativos equiparables sujetos al impuesto que autoricen la venta de mercancías y prestación de servicios mediante estructuras o puestos desmontables o vehículos tienda en el territorio de Cataluña.

2. Dicha bonificación se aplica a las concesiones o actos administrativos equiparables mencionados en el apartado anterior devengados entre el 1 de enero del 2020 y el 31 de diciembre de 2021.

Disposición transitoria tercera. Bonificación de la cuota del impuesto de actos jurídicos documentados por la promoción y explotación de viviendas en régimen de cesión de uso.

1. Pueden disfrutar de una bonificación del 100 % en la cuota del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en la modalidad de actos jurídicos documentados, las escrituras públicas que documenten actos y contratos en los que intervengan cooperativas de vivienda sin ánimo de lucro y de iniciativa social relacionados con la

promoción y explotación de viviendas en régimen de cesión de uso, bien para uso habitual y permanente o destinados a residencias para personas mayores o con discapacidad.

2. Esta bonificación se aplica a las escrituras públicas que se otorguen hasta el 31 de diciembre de 2025.

es, a contar desde el día siguiente al de la fecha en que se produjo el incumplimiento, una autoliquidación complementaria sin la aplicación del beneficio, y con los intereses de demora correspondientes.

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

TEMAS FISCALES.....32

“LA COMPROBACIÓN TRIBUTARIA DE VALORES REALIZADA A TRAVÉS DE LA APLICACIÓN DE UN VALOR DE TASACIÓN FIJADO POR ÓRGANOS AJENOS A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”.

**Juan Calvo Végez.**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura.

I. CONSIDERACIONES GENERALES.

II. LOS MEDIOS PARA LA COMPROBACIÓN DEL VALOR.

III. LA COMPROBACIÓN DE VALORES SEGÚN TASACIÓN DE ORGANOS AJENOS A LA ADMINISTRACIÓN.

### “LA COMPROBACIÓN TRIBUTARIA DE VALORES REALIZADA A TRAVÉS DE LA APLICACIÓN DE UN VALOR DE TASACIÓN FIJADO POR ÓRGANOS AJENOS A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”.

**Juan Calvo Vérguez.**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura.

#### I. CONSIDERACIONES GENERALES.

Como es sabido la Administración tributaria cuenta con un importante instrumento para luchar contra el fraude fiscal en el sector inmobiliario, como es la facultad de no aceptar como válidos los valores declarados por las partes, habiéndose concretado dicha posibilidad en la facultad de comprobar los valores declarados.

Para el ciudadano la comprobación de valores adquiere importancia cuando aquél debe cumplir sus obligaciones tributarias y la norma tributaria, hasta la reciente aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (la cual, como es sabido, ha establecido que, con carácter general, la valoración ha de efectuarse atendiendo al valor de mercado el cual, tratándose de bienes inmuebles, vendrá determinado por el valor de referencia publicado por la Dirección General del Catastro en su sede electrónica, conforme a lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario<sup>1)</sup> ha venido conectando la base imponible de un impuesto con el “valor real” de bienes específicos que intervienen en la realización del hecho imponible, no conformándose con el importe convenido en la transacción.<sup>2</sup>

La facultad reconocida a la Administración de comprobar el valor se transforma así en una obligación para ella, pues de lo contrario podrían establecerse discriminaciones entre los ciudadanos de tal suerte que ya no le cabe a la Administración plantearse ejercerla o no, sino que en todos los casos debe hacerlo.

En el tráfico inmobiliario, cuyas operaciones constituyen como es sabido hechos imponibles del ITPyAJD en sus tres Modalidades, la determinación de la base imponible está sometida a la comprobación de valores, lo que no sucede en cambio con otros impuestos indirectos como el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). En concreto el art. 46 apartado 1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD) establece que la Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos<sup>3</sup>. Ello ha venido provocando que, hasta fechas recientes, el antiguo concepto de “valor real” constituyese una pieza clave en la determinación de la base imponible de las tres Modalidades del Impuesto. Así baste citar como ejemplo, en la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, el art. 10 del TRLITPyAJD que textualmente disponía en su redacción anterior a la reforma introducida por la Ley de

Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal que *"La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca"*.

El Tribunal Constitucional (TC), en su Sentencia de 19 de julio de 2000, indicó que la ausencia en la legislación de qué debe entenderse por valor real hace que sea una magnitud indeterminada en tanto que ni determina qué debe entenderse por valor real ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de los bienes y derechos son incluso frecuentes, concluyendo a tal efecto el intérprete supremo de nuestra Constitución que *"De este modo, no resulta aventurado afirmar que la tarea de comprobar el "valor real" de los bienes y derechos, lejos de arrojar una cifra --en pesetas-- exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un margen razonable, normalmente dará lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo. El propio legislador es consciente de esta circunstancia cuando permite que el sujeto pasivo promueva la "tasación pericial contradictoria, en corrección" de la valoración practicada por la Administración (...)"*<sup>4</sup>

En el caso del ITPyAJD la indeterminación del "valor real" ha hecho necesario que dicho valor tuviera que ser determinado conforme a unas reglas concretas en orden a garantizar el principio de seguridad jurídica, evitando la discrecionalidad administrativa, lo que resulta de vital importancia en el supuesto de transmisión de inmuebles, dadas las elevadas cuantías económicas que en la mayoría de los casos se producen.

Pero no debemos olvidar que una cosa es el camino para llegar "al valor real" mediante la comprobación del valor del bien que diese lugar a un resultado cifrado en euros (con el cual el sujeto pasivo, si es superior al declarado, normalmente estaría en desacuerdo con la Administración y comenzaría el debate entre ambos) y otra bien distinta es la justificación de ese aumento respecto al valor declarado, que debía exponerse por la Administración de tal manera que el interesado, tras su lectura, entendiera que se actúa justificadamente con argumentos, sin arbitrariedad y con profesionalidad y que, por tanto, si la comprobación del valor cumple con todo esto, el resultado cifrado en euros será discutible, pero la fundamentación no, máxime cuando los Tribunales hayan dado al buen hacer de la Administración su respaldo.

A largo plazo, si la Administración ejerce esta facultad correctamente, ello solo le reportará resultados positivos, evitando por ejemplo el desgaste que supone (incluso a nivel personal para sus funcionarios) la conflictividad con el ciudadano y un ahorro económico importante. Téngase presente que, de una parte, los Tribunales no anularan las liquidaciones (como ocurre ahora en muchos supuestos); y, de otra, el ciudadano, sabiendo el correcto proceder de la Administración, podrá discutir el valor pero no los fundamentos del mismo, disuadiendo a muchos de plantear el conflicto, ya no valdría alegar insuficiente motivación, recurso actual y fácil de muchos abogados.

Concurren pues en la comprobación de valores dos caras de una misma moneda, cuyos caminos van a veces unidos, si bien en otras ocasiones se separan e incluso a veces se enfrentan.

Planteada así la cuestión hemos de señalar que en la materia de la comprobación de valores confluyen dos aspectos, uno de ellos de carácter técnico (el perito usa fórmulas y referencias, coeficientes<sup>5</sup> etc., por los que se fija un valor cifrado en euros) y otro relativo al debate sobre la motivación del valor (representado en argumentos) que pone a prueba la capacidad de los dirigentes de la Administración de marcar unas directrices a seguir en orden a que su trabajo quede debidamente fundamentado y justificado en el nivel que marca la legalidad vigente y que se corresponde con el nivel de exigencia incluido en los pronunciamientos de nuestros Tribunales de Justicia en todas sus categorías. Es por ello que la labor del aparato administrativo es poner los medios necesarios para justificar ante el contribuyente el medio de comprobación elegido y motivar el resultado de la comprobación.<sup>6</sup>

La exigencia de la motivación<sup>7</sup> viene establecida en el art. 103.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) en los siguientes términos: *"3. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho"*<sup>8</sup>.

Tal y como se desprende del citado precepto de la LGT los actos administrativos de naturaleza tributaria deben de estar motivados, implicando la ausencia de dicha motivación la anulabilidad de los mismos. Y ello con independencia de la facultad de la Administración de

subsanan los defectos formales del acto administrativo tales como la ausencia de motivación. En consecuencia si la propuesta de liquidación complementaria no viene acompañada de la necesaria justificación del valor comprobado estaremos en presencia de un acto no motivado susceptible de ser anulado por ausencia o falta de motivación<sup>9</sup>.

## II. LOS MEDIOS PARA LA COMPROBACIÓN DEL VALOR.

¿Cuáles son los medios legales previstos para la comprobación del valor de los bienes? La LGT ha establecido en su art. 57<sup>10</sup> los mecanismos a favor de la Administración, exponiendo que: *“1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:*

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

Con carácter general la Administración podrá elegir con absoluta libertad cualquiera de estos medios sin necesidad de ofrecer justificación alguna, no existiendo orden de prelación alguno entre ellos y no resultando obligado explicar el motivo según el cual se haya decidido usar una vía en lugar de otra.

En relación con los requisitos que han de concurrir en el dictamen de perito de la Administración y, más precisamente, de cara al reconocimiento directo del inmueble a valorar señala la Sentencia del TSJ. de Extremadura de 19 de febrero de 2013 que dicho medio de valoración no resulta necesario cuando pueden emplearse otras formas de conocimiento de las características del

mismo, siendo en todo caso necesaria la existencia de motivación suficiente y existiendo la posibilidad por parte del interesado de articular su defensa con pleno conocimiento de los datos, valores, costes y criterios en los que se apoya la Administración tributaria para la valoración de los inmuebles.<sup>11</sup>

Por su parte la Sentencia del TS de 24 de septiembre de 2012 anuló por falta de motivación una comprobación de valores que no explicaba los parámetros y coeficientes aplicados, que aludía a unos estudios de mercado y que no hacía referencia al estado del edificio del que sólo se señala su antigüedad.<sup>12</sup>

Con carácter adicional las Comunidades Autónomas (CC. AA.) han hecho uso de la facultad prevista en el apartado 3 del art. 57 de la LGT anteriormente citado y, en el ejercicio de las facultades normativas conferidas respecto al ITPyAJD como gestoras de dicho impuesto cedido, han incluido en sus respectivas normativas autonómicas diversas especialidades en la regulación para la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de dicho artículo, lo que sirve al doble objetivo de dar publicidad a los valores que la Administración utilizará en sus actuaciones de comprobación y de garantizar al contribuyente la seguridad de que, si se ajusta en sus declaraciones tributarias a dichos valores, se excluye automáticamente la actividad comprobatoria<sup>13</sup>.

Lo que es indudable es que la comprobación de valores constituye un tema que preocupa a la Administración tributaria, de tal forma que en el art. 90 de la LGT se regula la posibilidad de que se cree una vía de comunicación -previa a solicitud del interesado- entre éste y la Administración autonómica sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión a efectos del ITPyAJD. Esta información tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses contados desde la notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria.<sup>14</sup>

Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestadas por el obligado tributario. El interesado no podrá entablar recurso alguno contra la información comunicada. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información.

Ciertamente, al objeto de otorgar seguridad a los interesados es importante el carácter vinculante de las valoraciones para la Administración autonómica fruto de los acuerdos del art. 91 de la LGT<sup>15</sup> (es necesario que las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean). Ahora bien en tanto en cuanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria estará obligada a aplicar los valores expresados durante un plazo máximo de vigencia de tres años, a excepción del caso en que la normativa que así lo establezca prevea otro distinto.

Sucedo no obstante que en la práctica esta vía prevista no está consolidada y lo habitual, en los tiempos actuales, es que la actuación de revisión del valor declarado de los bienes sea posterior a la autoliquidación, declarando el ciudadano un valor inicial objeto de revisión.

De acuerdo con lo señalado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 9 de octubre de 2014, relativa a unos bienes adjudicados a los socios de una sociedad patrimonial que se disolvió a efectos de la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades, la Administración goza de discrecionalidad para elegir el método de comprobación de valores procedente de entre todos los posibles. Si bien los medios de comprobación regulados en el apartado primero del art. 57 de la Ley 58/2003 han de ser utilizados por la Administración, dicho precepto no establece la preferencia de ningún medio de comprobación sobre los demás, de manera que la Administración goza de discrecionalidad para elegir el método procedente de entre todos los posibles, siempre que sea idóneo para la valoración del bien de que se trate. Precisa además el citado Tribunal a través de dicha Resolución que el carácter no obligatorio del método de "precio o valor declarado de transmisión del mismo bien" se deduce igualmente de lo dispuesto en los arts. 57.2 y 135.1 de la LGT, en cuanto que, aún elegido el mismo por la Administración, cabe igualmente que el interesado inste la tasación pericial contradictoria. Debido a ello concluyó el TEAC que en el presente caso no procedía revisar el informe emitido por perito tercero, sino limitarse al examen del cumplimiento de los requisitos formales y procedimentales llevados a cabo, los cuales se adecuaban a lo dispuesto en la Ley.

En definitiva, siguiendo el criterio adoptado en su día por el TS a través de su Sentencia de 7 de diciembre de 2011 (a la que posteriormente tendremos ocasión de referirnos detenidamente) concluyó el TEAC a través de la citada Resolución (en virtud de la cual se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta

contra un acto administrativo de liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006, confirmando los actos administrativos impugnados) que la Ley 58/2003 no establece preferencia entre los medios del art. 57, existiendo discrecionalidad dentro de la idoneidad.

En el ámbito de la tasación pericial contradictoria la propia Administración podrá entrar a revisar los aspectos formales de la tasación pericial, o sea el procedimiento seguido, así como los requisitos de titulación de los peritos, la motivación de los avalúos o aprecios, y otras diversas cuestiones de derecho, susceptibles todas ellas de revisión en vía administrativa, pero a la vez la naturaleza dirimente de la actuación del tercer perito determina la imposibilidad de que los Tribunales Económico-Administrativos puedan revisar la pericia y el avalúo llevado a cabo por el tercer perito.

En dicho procedimiento de tasación pericial contradictoria la valoración se efectúa por un técnico objetivo, imparcial e independiente al que ambas partes (Administración y contribuyente) se someten, constituyendo dicho procedimiento en sí mismo la máxima garantía para los interesados en relación a la comprobación de valores, dada la profesionalidad, independencia y objetividad de los peritos designados, lo que justifica que, en sede de revisión económico-administrativa, no pueda entrarse a analizar los criterios técnicos utilizados en el tercer informe, sino limitarse al examen del cumplimiento de los requisitos formales y procedimentales llevados a cabo en el mismo. Con carácter general la LGT no establece preferencia alguna entre los medios de valoración enumerados en el artículo 57 y la Administración tiene discrecionalidad para elegir cualquiera de ellos siempre que sea idóneo al fin perseguido. No procede por tanto revisar el informe emitido por perito tercero, sino limitarse al examen del cumplimiento de los requisitos formales y procedimentales llevados a cabo, que se adecúan a lo dispuesto en la Ley.

Por otra parte, y tal y como se afirmó en la Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2014, en los procedimientos de responsabilidad solidaria la Administración tributaria, en orden a limitar el alcance de la responsabilidad, no está obligada a la comprobación de valores, pudiendo aceptar la valoración que hayan dado las partes a los bienes ocultados/transmitidos. En tales supuestos no será de aplicación lo dispuesto en los arts. 57 y 135 de la Ley General Tributaria, por no consistir dicha valoración en una comprobación de valores. Por ello tampoco resultará procedente el procedimiento de tasación pericial contradictoria.

La citada Resolución fue dictada a resultas de la interposición de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio analiza, una vez concretados los elementos de partida necesarios para determinar cuál es el alcance de la responsabilidad del presunto responsable solidario así como las actuaciones que lleva a cabo la Administración tributaria para la valoración de los bienes ocultados o transmitidos que hubieran podido embargarse o enajenarse. Se estaba refiriendo concretamente la citada Resolución a aquellos valores que otorguen las partes a los bienes o derechos con carácter previo al trámite de audiencia que ha de preceder, a su vez, a la declaración de responsabilidad según dispone el art. 174.3 de la LGT, que permite a los responsables formular alegaciones y aportar la documentación que consideren necesaria, con anterioridad a dicho trámite. En efecto, de acuerdo con lo establecido por el citado precepto aquellos que pueden ser declarados responsables solidarios por haber impedido la actuación recaudatoria de la Administración causando o colaborando en la ocultación de bienes o derechos que podrían ser embargados o enajenados por la Administración para realizar el cobro de deudas tributarias tienen derecho, antes del trámite de audiencia, a formular alegaciones y aportar la documentación que consideren necesaria. Y, en el ejercicio del citado derecho, y en la medida en que dicha responsabilidad quede limitada al valor de los bienes o derechos ocultados o transmitidos, los responsables podrán señalar dicho valor y la Administración podrá aceptar o no la valoración de las partes mediante un acto motivado. En caso de discrepancia la Administración habrá de señalar otro valor.

De entrada recuerda el TEAC que, en el caso de los responsables del art. 42.2 de la Ley 58/2003, la responsabilidad alcanza, no ya solo al importe de las liquidaciones tributarias, sino también al de las sanciones, recargo de apremio e interés de demora del período ejecutivo, pero en todo caso con el límite del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar. Y, a pesar de que el art. 57 de la LGT y los métodos de valoración en él recogidos pueden ser aplicables por la Administración en aras a determinar el valor de los bienes que, a su vez, puede condicionar cuál es el alcance de la obligación tributaria para el presunto responsable, esta comprobación de valores no es obligatoria para la Administración, sino que exclusivamente se acudirá a los mecanismos del mencionado art. 57 de la Ley 58/2003<sup>16</sup> y, en su caso, a la tasación contradictoria del art. 135 del mismo texto legal, cuando haya discrepancia con los valores utilizados por los particulares en sus transacciones u operaciones sobre los bienes ocultados/transmitidos<sup>17</sup>.

Concluye así el TEAC que en los procedimientos de responsabilidad solidaria realizados al amparo del art. 42.2 de la Ley 58/2003 la Administración tributaria, en orden a limitar el alcance de la responsabilidad, podrá aceptar la valoración que hayan dado las partes a los bienes ocultados/transmitidos, no siendo, en tales supuestos, de aplicación lo dispuesto en los arts. 57 y 135 de la Ley General Tributaria, por no consistir dicha valoración en una actuación de comprobación de valores. Ahora bien, en aquellos supuestos en los que, dentro del procedimiento de declaración de la responsabilidad solidaria, sí que se lleve a cabo una actuación de comprobación de valores, habrá de concederse al interesado la posibilidad de corregir los valores establecidos administrativamente a través de la tasación pericial contradictoria, no existiendo la posibilidad de reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria con ocasión del recurso o reclamación que se deduzca contra el acuerdo de declaración de responsabilidad. En dichos supuestos la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria no determinará la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad, ya que tal suspensión únicamente está prevista en el art. 135.1 de la Ley 58/2003 para los actos administrativos de liquidación, en los que se determina la cuota tributaria e intereses de demora. Asimismo la solicitud de tasación pericial contradictoria tampoco suspendería en dichos supuestos el plazo para la interposición de las reclamaciones económico-administrativas, de manera que podrían simultanearse.

Con carácter general la comprobación de valores no constituye una actuación obligatoria para la Administración, sino que exclusivamente se acudirá a los mecanismos del art. 57 LGT y, en su caso, a la tasación contradictoria del artículo 135 LGT cuando haya discrepancia con los valores utilizados por los particulares en sus transacciones u operaciones sobre los bienes ocultados/transmitidos.

Subraya finalmente el TEAC que en los procedimientos de responsabilidad solidaria realizados al amparo de lo dispuesto por el art. 42.2 de la Ley 58/2003 no resultarán de aplicación los trámites del procedimiento regulado en el art. 97 del Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado mediante Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. En primer lugar, porque el procedimiento de derivación de responsabilidad tiene una regulación propia que hace innecesario acudir a la aplicación analógica o supletoria de otras normas para determinar cuáles son los trámites a seguir. Y, en segundo término, porque dicho procedimiento del art. 97 del RGR, a la vista de su literalidad y de su ubicación sistemática dentro

del Reglamento General de Recaudación, constituye un procedimiento específicamente previsto para valorar los bienes ya embargados en orden a fijar el tipo de la subasta.

En definitiva, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria no determinará la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad, ya que tal suspensión únicamente está prevista en el art. 135.1 de la LGT para los actos administrativos de liquidación, en los que se determina la cuota tributaria e intereses de demora, y en los casos de la obligación de los responsables solidarios no se trata de liquidar, sino se estarían utilizando los medios de comprobación de valores en un estadio previo a la propia declaración de responsabilidad, en aras a determinar el límite de la misma en función del menor de dos valores, el de los bienes o el importe de la deuda. Asimismo la solicitud de tasación pericial contradictoria tampoco suspenderá el plazo para la interposición de las reclamaciones económico-administrativas, por lo que podrían simultanearse.

Dicha comprobación de valores no resulta obligatoria para la Administración, sino que exclusivamente se acudiría a los mecanismos del art. 57 LGT y, en su caso, a la tasación contradictoria del art. 135 del mismo texto legal, cuando haya discrepancia con los valores utilizados por los particulares en sus transacciones u operaciones sobre los bienes ocultados/transmitidos. En este sentido se pronuncia la Audiencia Nacional (AN) en su Sentencia de 27 de enero de 2014 así como el Tribunal Supremo mediante Sentencia de 14 de noviembre de 2011.

Tal y como concluye el TEAC en la citada Resolución de 30 de octubre de 2014 en los supuestos de responsabilidad del art. 42.2 de la LGT, si la Administración realiza comprobación de valores, cabrá pedir la tasación pericial contradictoria, pero no reservar el derecho a pedirla, no produciéndose además la suspensión, ya que no está prevista en dicho procedimiento, habiendo sido diseñado además el art. 135.1 de la LGT para la práctica de liquidaciones.

### **III. LA COMPROBACIÓN DE VALORES SEGÚN TASACIÓN DE ORGANOS AJENOS A LA ADMINISTRACIÓN.**

De conformidad con lo dispuesto por el art. 57 de la LGT en sus apartados f) y g) cabe la posibilidad de que órganos ajenos a la Administración tributaria puedan contribuir a la revisión del valor declarado. En el presente caso los mecanismos susceptibles de emplearse son admitir las tasaciones a efectos de las pólizas de contratos de seguros y las tasaciones bancarias de las fincas hipotecadas en

cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

Como seguramente se recordará la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, introdujo en su artículo quinto una modificación de la Ley 58/2003 en lo concerniente al tema que nos ocupa. La introducción de ambos mecanismos constituyó una de las principales novedades del art. 57 de la LGT a través de la cual se pretendió, entre otros fines, aumentar los medios de comprobación de valores en el sector inmobiliario estimando que dichas tasaciones constituirían también un medio adecuado pero sin establecer ninguna carga adicional o limitación en su utilización, al igual que ocurrió con la nueva redacción dada a la letra b) del art. 57.1 de la Ley 58/2003.

En efecto, la modificación del art. 57.1 de la LGT introducida por la Ley 36/2006 amplió el catálogo de medios de comprobación de valores, a la vez que especificó y propuso el uso de nuevos coeficientes aplicados sobre el valor catastral de un inmueble como el valor de referencia a efectos del expediente de comprobación de valores en aquellos casos en los que se trata de conocer el valor de un inmueble. Ello permitió el empleo de dicha opción en aquellos Municipios cuya Ponencia de Valores se hallaba muy desfasada con respecto a los valores de mercado, facilitando la gestión al permitir un tratamiento masivo de la comprobación de valores en los expedientes de ITP e ISD.

Tras la aprobación de dicha Ley se incorporaron al citado art. 57.1 de la LGT las letras f), g) y h) las cuales, a efectos del ITP y del ISD, otorgan cobertura legal a la posibilidad de calcular el valor de los inmuebles mediante el valor asignado a los bienes en pólizas de contratos de seguros, el valor asignado en la tasación de fincas hipotecadas o a partir del precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien. Así las cosas dentro de un procedimiento de comprobación de valores se considera válido un posible incremento de la base imponible apelando a la tasación que se llevó a cabo en la concesión del préstamo hipotecario que se solicitó para su adquisición.

Precisamente en relación con el valor asignado en la tasación de fincas hipotecadas tradicionalmente se han venido planteando situaciones conflictivas relativas a la falta de identificación entre el valor real y el valor hipotecario ya la práctica seguida por determinadas Administraciones que identifican como valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas el valor a efectos de subasta incluido en el préstamo hipotecario, derivándose de lo anterior un incremento considerable

del valor comprobado, y por ende, un incremento de la liquidación complementaria resultante.

A este respecto la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras (parcialmente modificada por la Orden EHA/3011/2007, de 4 de octubre, así como por las Órdenes EHA/564/2008, de 28 de febrero, y ECC/371/2013, de 4 de marzo), partiendo de las definiciones establecidas en su art. 4, regula una diferencia conceptual entre el valor de mercado de un inmueble y el valor hipotecario, el cual toma en consideración las probabilidades y potencialidades del inmueble a largo plazo relativas a las expectativas de mercado o la posibilidad de usos alternativos. Dicha diferencia conceptual queda asimismo plasmada en el cálculo de ambos valores<sup>18</sup>. En definitiva, el valor hipotecario alcanzado a través de la realización de las tasaciones bancarias difiere del valor real.

Tal y como señala GUERRA REGUERA<sup>19</sup> la valoración hipotecaria realizada por el tasador no debe presumirse aceptada por el solicitante del préstamo. Destaca además el citado autor la existencia de una fuerte dependencia de las sociedades de tasación respecto a las entidades de crédito, subrayando a tal efecto que con motivo de dichas tasaciones se producen fluctuaciones al alza o a la baja para lograr el objetivo deseado por la entidad de crédito con relación a la viabilidad de la operación.

De cualquier manera la Administración, en la revisión del valor de los bienes inmuebles, puede remitirse a las tasaciones realizadas por órganos exteriores que no le suponen coste alguno, cuestión que no hay que despreciar.

El aceptar estos mecanismos presenta además como factor positivo que el sujeto pasivo, existiendo una tasación (ya sea bancaria o de un seguro) que él ha admitido, adolece de argumentos para rebatir el valor. En primer lugar, y en relación con lo dispuesto por el apartado f) del precepto, el valor asignado a los inmuebles en las pólizas de contratos de seguros sería admisible como un medio de comprobación del valor declarado. Ahora bien desde nuestro punto de vista este sistema presenta un carácter muy limitado, por cuanto solo tendremos ese valor si, por alguna circunstancia, se hubiese contratado una póliza de seguros respecto a ese bien en concreto y en la fecha del devengo. En todo caso, concurriendo estas circunstancias consideramos que la Administración podría aceptar el valor del inmueble recogido en la póliza de seguros con las dos ventajas anteriormente mencionadas de coste cero y escasa conflictividad.

Los seguros de cosas (caso, por ejemplo, del seguro contra daños en sentido estricto, del seguro de incendios y, en menor medida, del seguro robo, al ser menos realista con los valores reales) serán los más utilizables. No obstante la utilización de este método podría llegar a plantear determinadas peculiaridades en el caso de la comprobación de valor de la obra nueva. Piénsese que dentro de la actividad constructora suele ser común formalizar contratos de seguros. Y el hecho de que la LGT en su art. 57.1.f) mencione *"el valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros"* permitiría tomarlo como referencia en las valoraciones de la obra nueva. A tal efecto expone la Sentencia del TSJ. de Aragón de 19 de diciembre de 2012 que, sin desconocer la eficacia y aplicabilidad general de dicho medio de comprobación, lo cierto es que, atendido al detalle del referido seguro *"(...) En las condiciones particulares de las Pólizas, folios 51 y siguientes, la suma asegurada en las mismas, atiende al valor total definitivo de la edificación, recogido en el anexo 1, y que comprende el total de ejecución material (incluida la urbanización) y otros gastos de la edificación, entre los que se incluye: beneficio industrial, Gastos Generales e IVA de la construcción; así como los Honorarios de Proyecto, honorarios de Dirección Facultativa, Honorarios Organismo de Control Técnico, otros honorarios (Ingeniería, Geotécnico, et.), IVA de Honorarios, Tasas y Licencias, y en general, cualquier otro gasto que sea necesario para la ejecución de la obra (...) Dicho medio de comprobación resulta inidóneo para determinar la base imponible del impuesto controvertido, pues con ello se incluyen conceptos claramente improcedentes, según se ha expuesto"*.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior la principal reflexión positiva que cabe extraer es que la aplicación de este método se encuentra permitida, pudiendo ser objeto de utilización con las debidas limitaciones siempre y cuando, como es lógico, los componentes de la póliza no planteen problemas y se puedan introducir rectificaciones.

Otra alternativa sería la planteada en su día por las Sentencias del TS de 9 de abril y 19 de marzo de 2012, relativas a una comprobación de valores y cuantificación de la base imponible del ITPyAJD con causa en una escritura de declaración de obra nueva, las cuales acogieron como valor de referencia "el valor de tasación del edificio a efectos de subasta en escritura de préstamo hipotecario coetánea".

En el presente caso el TS adoptó una postura favorable razonando las ventajas del método y la validez de los factores y elementos tenidos en cuenta. Por ejemplo,

valoró favorablemente el Alto Tribunal que para llegar al resultado valorativo en relación al valor de obra nueva la compañía de seguros considerase que el suelo es elemento fijo y que no pierde valor por causa de siniestro. A resultados de lo anterior el seguro, al cubrir las posibles ruinas de los elementos asegurables, se refirió al "estricto coste de construcción" que se corresponde con la base imponible de la obra nueva, ya que en el importe del seguro se excluyen los elementos no asegurables, que no son otros que los costes que no se toman en consideración para el "estricto coste de construcción".

Refiriéndose igualmente a la aplicación del método regulado en el art. 57.1 g) de la LGT la Sentencia del TS de 7 de diciembre de 2011<sup>20</sup>, ya citada, dictada en virtud de recurso de casación interpuesto en interés de la Ley, en la que se afirmó que la Administración no está obligada a justificar previamente la elección del medio de comprobación, incluso en el caso de escoger el medio establecido en la letra g) del art. 57 de la LGT, expresándose a tal efecto el Alto Tribunal en los siguientes términos: *"Por todo lo expuesto, procede estimar el recurso de casación en interés de ley interpuesto, declarando como doctrina legal que: 'la utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT ('Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria'), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse"*.

El origen de la controversia analizada por el TS a través de esta Sentencia de 7 de diciembre de 2011 se situaba en una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia que, tras comparar la superficie de un inmueble informada por el interesado en su primera solicitud de valoración con la superficie reflejada en la escritura de compraventa, tras descubrir que ambas no coincidían (concretamente existía una diferencia de cinco metros a favor de la descripción aportada en la solicitud de valoración presentada por el contribuyente) acordó dejar sin efectos la valoración inicial propuesta, no quedando en consecuencia la Administración sujeta o vinculada a la misma.

Contra dicha Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia se interpuso recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de

Justicia de Galicia que, mediante Sentencia de 21 de abril de 2010, falló a favor del contribuyente, procediendo a anular la liquidación tras argumentar que, en tanto en cuanto la letra g) del art. 57.1 de la Ley General Tributaria sólo se justifica como vía para dotar a la Hacienda pública de mayores medios en su lucha contra las conductas defraudatorias, el hecho de aplicar la tasación hipotecaria como criterio de valoración existiendo una mera discrepancia al respecto y sin el desarrollo de ninguna conducta falseada por parte del contribuyente carecía de razón de ser, debiendo la Administración, en caso de uso de la tasación hipotecaria en una comprobación de valores, entrar a motivar pormenorizadamente su utilización.

Tal y como afirmó el TSJ. de Galicia en la citada Sentencia *"(...) El medio de comprobación previsto en el apartado 1, g) del artículo 57 LGT no puede referirse a un criterio abstracto y desligado del tributo a que se refiere, cuya normativa deba observarse por imperativo de lo dispuesto en el artículo 57.3. A ello es preciso añadir que, de alguna manera, y en la medida en que lo dispuesto en el mencionado apartado g) puede contradecir el valor asignado mediante el medio del apartado e) –dictamen de peritos de la Administración– habría de motivarse tanto la elección del medio de comprobación como la divergencia entre el referencial para el tipo de subasta, el declarado y el asignado por la propia Administración a efectos del artículo 90 LGT. Y ello como consecuencia de que el apartado g) del artículo 57.1 LGT se introdujo por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, lo que implica que la comprobación atiende de este modo a tal finalidad, que debe justificarse implícita en el negocio jurídico que configura el tributo (...) Al utilizar este medio de comprobación hay una carga adicional para la Administración (artículo 105.1 LGT) consistente en acreditar la correspondencia entre el valor que considera correcto y el que corresponde de acuerdo con la normativa del impuesto para fijar su base imponible; operación en la que ha de incluirse la justificación concreta del modo en el cual una tasación que, notoriamente, le viene impuesta al contribuyente, quien sólo corre con los gastos, y que es obligatoria para éste por imposición de la entidad bancaria prestamista, viene a coincidir con el valor ajustado a la base imponible del impuesto. Y ello porque en dicha tasación ninguna intervención tiene el contribuyente quien se limita, como se dijo, al abono de su importe y a beneficiarse del préstamo concedido al efecto, con las consiguientes obligaciones derivadas del contrato y consistentes en la devolución del principal y abono de los intereses. Hay en esta operación –el préstamo con garantía hipotecaria– una finalidad que responde al interés de las partes –prestamista y prestatario– y que*

*no puede conceptuarse como relevante a los efectos tributarios que nos ocupan pues en ella están presentes intereses ajenos a la satisfacción del tributo discutido, que ni se menciona en la escritura correspondiente”.*

En consecuencia el TSJ. de Galicia procedió a anular la liquidación girada al efecto al no concurrir una motivación particular de las razones que condujeron a aplicar la tasación hipotecaria al objeto de calcular la base imponible del ITP, descartando así que dicho medio ordinario de valoración pudiera ser aplicado en todo caso y con carácter general.

Pues bien habiéndose interpuesto recurso de casación ante el TS resolvió el Alto Tribunal mediante Sentencia de 7 de diciembre de 2011 que la tasación hipotecaria, esto es, el recurso por parte de la Administración al valor fijado por el tasador de la entidad de crédito con relación a la concesión de un préstamo hipotecario, se presenta como un instrumento más a disposición de la Administración en las comprobaciones de valores cuya aplicación no exige probar la existencia de fraude así como tampoco aportar justificaciones o motivaciones particulares. La Administración no queda obligada a soportar la carga de la prueba sobre la existencia de una situación de fraude en torno a la declaración de los hechos y autoliquidación presentada por el contribuyente<sup>21</sup>. Se trata de un medio más de valoración que puede ser utilizado por la Administración cuando lo estime conveniente que no requiere una justificación más detallada que el empleo de otros medios.

De acuerdo con lo declarado por el TS en la citada Sentencia de 7 de diciembre de 2011 *“La utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del artículo 57.1 de la LGT (‘Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria’), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse”.*

En suma, a juicio del TS el criterio “valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas” constituye por tanto uno más del art. 57 de la LGT que la Administración puede utilizar sin estar limitado a sólo cuando se presuma fraude, aunque la Ley 36/2006, que fue la que lo introdujo, tenía

esa finalidad, no siendo necesario además que dicho valor tenga que coincidir con el ajustado a la base imponible del ITP.<sup>22</sup>

Ahora bien, tal y como ha puesto de manifiesto GUERRA REGUERA<sup>23</sup> la citada doctrina del TS no puede ser entendida en el sentido de que la Administración goce de “inmunidad total” al respecto frente a eventuales reclamaciones y recursos que pudieran llegar a presentarse, ya que entonces se estaría vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva establecido en el art. 24 de la Constitución. Como bien precisa este autor *“La Sentencia del Tribunal Supremo sólo se pronunció sobre la carga de la prueba (...) El Tribunal Supremo establece como doctrina legal de obligado cumplimiento para jueces y tribunales inferiores que la Administración no tiene que demostrar nada y que le basta con invocar la tasación hipotecaria, pero que si el contribuyente no está conforme, obviamente puede destruir esa presunción probando por el medio que estime oportuno que el valor real difiere de la tasación hipotecaria”.*

Estamos de acuerdo con dicha consideración. El contribuyente podrá discrepar, si bien habrá de fundamentar su criterio en una prueba de cierta solidez que sirva para constatar la discordancia existente entre el valor tomado en consideración a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto (hasta fechas recientes, el valor real) y el de la tasación hipotecaria, por ejemplo, mediante la aportación de un informe pericial discrepante. Téngase presente además que la carga de la prueba para hacer ver que el resultado de la tasación hipotecaria es falso o incorrecto recae sobre el contribuyente.

En este sentido la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 14 de mayo de 2012 procedió a anular una liquidación derivada de una comprobación de valores basada en el valor hipotecario por considerar que el recurrente deshacía la presunción de veracidad de este medio de valoración mediante la aportación de un informe emitido por un arquitecto que venía a poner de manifiesto la existencia de dicha falta de adecuación. Por su parte la Sentencia del TSJ. de Galicia de 21 de mayo de 2012 admitió la destrucción de la presunción de validez de la tasación hipotecaria como consecuencia de la aportación por parte del recurrente de una valoración más detallada y minuciosa que la propia tasación hipotecaria<sup>24</sup>.

Dado que el presente método tiene carácter autónomo estimamos que condicionar su aplicación a que la Hacienda Pública utilice un dictamen del perito de la

Administración para comprobar si el valor de la tasación hipotecaria resulta ajustado supondría dejar sin sentido ni contenido alguno al mismo. De hecho el propio TS ha mostrado también su disconformidad con algunas críticas recibidas relativas a que dicha tasación le venga impuesta al contribuyente por la entidad bancaria prestamista, debiendo adquirir trascendencia únicamente a efectos hipotecarios<sup>25</sup>. En todo caso el Alto Tribunal lo admite como válido, ya que la utilización de este medio no supone limitación alguna al derecho de defensa del interesado, que siempre tendrá la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria.<sup>26</sup>

Desde nuestro punto de vista, en aquellos supuestos en los que la Administración siga siendo incapaz de motivar suficientemente sus valoraciones, habrán de plantearse estas alternativas de comprobación de valores. El hecho de que no se acojan estos métodos por la Administración no puede sino implicar ciertas reticencias ante, por ejemplo, una posible connivencia entre los sujetos intervinientes en las operaciones.

La aplicación de ambos sistemas no representa coste alguno para la Administración pudiendo admitirse, por ejemplo, para inmuebles de escaso valor o importes medios, lo que conduciría a dejar a los peritos de la Administración solamente los expedientes más cuantiosos o aquellos en los que pudiera llegar a detectarse la existencia de una excesiva rebaja del valor en la tasación. Téngase presente que siempre podrán establecerse mecanismos de control por parte de la Administración para evitar posibles situaciones no deseables.

Ahora bien, tal y como ha puesto de manifiesto el TSJ. de Galicia a través de sus Sentencias de 30 de enero y 20 de marzo de 2013 *"Como ya notamos en nuestra sentencia de 19/3/12 (recurso 15019/11) aquel valor no constituye una presunción 'iuris et de iure' que vincule a los Tribunales sino que lo que concurre es una suerte de presunción "iuris tantum" de que el valor comprobado es el que se ajusta a la base imponible del impuesto. A la Administración, siguiendo el criterio jurisprudencial reseñado, le basta con señalar aquella magnitud declarada a efectos de tasación de la finca hipotecada. Y tal valor es ajeno a la intervención del interesado, por venirle impuesto; es de conveniencia entre éste y entidad bancaria, por dirigirse a la extinción de otros préstamos pendientes; o a evitar la concesión de otros concurrentes o futuros, como es notorio ha sucedido con anterioridad a la actual crisis económica; o el contribuyente entiende que en absoluto se corresponde con el propio de la base imponible del impuesto puede discutirlo, tal como razona la STS antes transcrita, mediante la tasación pericial contradictoria.*

*Pero como es criterio pacífico en la jurisprudencia tal instituto es una facultad para el contribuyente y no una carga de modo que, sobre todo, sometida la discrepancia a discusión jurisdiccional aquella presunción que surge del valor declarado a efectos de tasación en la hipoteca no deviene inatacable porque tal tasación contradictoria no se haya solicitado, sino que puede cuestionarse en autos, tanto mediante la prueba pericial correspondiente, como en relación con los particulares que obren en el expediente administrativo".*

Mediante Sentencia de 2 de julio de 2014 analizó el TSJ. de Castilla y León un supuesto en el que el dictamen del perito de la Administración que constaba en el expediente y que sirvió para valorar unos terrenos carecía de la adecuada motivación exigida en el art. 102.2.c) de la LGT. En dicho dictamen se aludía a unos datos contenidos en unos Estudios de Mercado recogidos con una generalidad tal que los hacía insuficientes, no entrándose a explicar su relación con los concretos inmuebles valorados, que es lo que habría que hacer para que la interesada pudiera considerar justificada la valoración o, en caso de no estar de acuerdo, promover la oportuna tasación pericial contradictoria.

A tal efecto concluyó el Tribunal en el citado pronunciamiento que se desconocía de dónde salían los diferentes valores indicados por el perito de la Administración a los que con posterioridad se aplicaban los distintos coeficientes y en relación con estos por qué ellos y por qué en el porcentaje utilizado. De acuerdo con lo señalado en el citado dictamen del perito de la Administración para efectuar la valoración de las fincas integradas en la Junta de Compensación se tuvieron en cuenta varios servicios urbanísticos de la zona de los totales que suponen un grado de urbanización completa. Y ello a pesar de que, a tenor de lo señalado en el informe municipal emitido en el periodo de prueba del proceso, dicho sector en cuestión no contaba con servicios urbanísticos propio. A mayor abundamiento cuando se constituyó la Junta de Compensación las parcelas que integraban el sector de que se trataba no estaban urbanizadas ni contaban con servicio urbanístico alguno. Y el perito de la Administración tampoco visitó las parcelas en cuestión cuando procedió a realizar la valoración. Debido a ello el TSJ. de Castilla y León resolvió estimar el recurso interpuesto al efecto, aunque sin concreta imposición de costas.

En resumen, no suele ser infrecuente que, en la práctica, el valor de tasación termine siendo superior al valor de la transacción. Y esta circunstancia podría ser aprovechada por la Hacienda Pública para girar una

liquidación complementaria y obligar al contribuyente de impuestos tales como el ITPyAJD al pago de una mayor cantidad. Dicha actuación quedaría además amparada por la doctrina legal derivada de pronunciamientos del TS tales como su Sentencia de 17 de septiembre de 2012, al amparo de la cual la Administración tributaria puede acudir al valor de tasación sin necesidad de carga alguna u obligación adicional orientada a justificar que el valor de tasación del inmueble coincide con la base imponible del Impuesto, procediéndose así a equiparar sin más el valor de tasación al antiguo valor real (actual valor de mercado).

Partiendo del hecho de que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria constituye un medio de comprobación, la Administración únicamente podrá acudir a dicho medio cuando en la tasación hipotecaria conste reflejado el valor de mercado del bien en la fecha de transmisión. Ahora bien no cabe identificar el valor de real del bien con el de tasación hipotecaria, ya que la valoración tiene una finalidad distinta y el saldo valorativo resultante no se ajustará a las exigencias derivadas del art. 10.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, de conformidad con el cual la base imponible del Impuesto está constituida por el valor real del bien.

Puesto que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria constituye un medio de comprobación, la Administración podrá acudir a dicho medio únicamente cuando en la tasación hipotecaria conste reflejado el valor de mercado del bien en la fecha de transmisión. No cabe en suma identificar el valor de real del bien con el de tasación hipotecaria, ya que la valoración tiene una finalidad distinta. El valor de tasación hipotecaria no objetiva la base imponible del Impuesto a tenor del art. 10.1 del RDLeg 1/1993, en cuanto determina que la base imponible estará constituida por el valor real del bien.

Como es sabido a partir del año 2018 el Tribunal Supremo elaboró, a través de un nutrido grupo de pronunciamientos (caso, entre otras, de las Sentencias de 23 de mayo y de 5, 13 y 19 de junio de 2018) una consolidada doctrina jurisprudencial en virtud de la cual el acto de determinación del valor real de los inmuebles ha de ser individual, motivado y fruto de un examen del mismo, normalmente mediante una visita al lugar. Este criterio resultaría además susceptible de quedar extendido a cualquier valoración tributaria.

Al amparo de esta línea interpretativa, y por lo que interesa al objeto de nuestro estudio, de un tiempo a esta parte diversos Tribunales Superiores de Justicia

han venido a anular valoraciones efectuadas por la Administración tributaria sobre la base de una tasación hipotecaria, al exigir a la Administración autonómica que justifique las diferencias de cálculo frente al valor declarado por el contribuyente. Con carácter general se rechaza la posibilidad de identificar el valor real del bien con el de tasación hipotecaria, dado que dicha valoración tiene una finalidad distinta. La Administración únicamente podría usar este cálculo cuando en la tasación hipotecaria conste reflejado el valor real de mercado del bien en la fecha de transmisión.

Así pues la Administración habría de justificar en primer lugar por qué inicia la comprobación de valores no aceptando el valor otorgado por el contribuyente, así como por qué opta por la tasación hipotecaria como medio de valoración, teniendo presente al respecto que el citado método de valoración, a la hora de su configuración, toma en consideración factores tales como la existencia de una posible venta futura que garantice el cobro del crédito ante posibles cambios y fluctuaciones del mercado, lo que no se ajusta ni al antiguo valor real ni al actual valor de referencia introducido por la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal.

Adviértase además que, al amparo de esta línea interpretativa, no cabe considerar que la tasación hipotecaria efectuada resulta idéntica al valor real del inmueble, salvo que la autoridad fiscal acredite lo contrario. Dicho de otro modo, el uso de la tasación hipotecaria no resulta adecuado como referencia para estimar la tributación correspondiente por el ITPyAJD o por el ISD. Y ello con independencia de que el método de la tasación hipotecaria se halle previsto en el art. 57.1.g) de la Ley General Tributaria, atendiéndose al importe que figura en la escritura de préstamo hipotecario como tasación para una futura subasta, exonerándose a la Administración de la obligación de demostrar la coincidencia entre el valor de tasación y el valor real y haciendo recaer la carga de la prueba en el contribuyente, que sería quien habría de acreditar la disparidad existente.<sup>27</sup>

1. En efecto, al amparo de la reforma introducida por la citada Ley, tratándose de bienes inmuebles su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del Catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD). Como seguramente se recordará este concepto se introdujo por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, que modificó la normativa reguladora del Catastro inmobiliario para permitir que la descripción catastral de los inmuebles incluya, además del valor catastral, el valor de referencia, que es una especie de valor de mercado que el Catastro estimará para cada inmueble. En concreto se trata de un valor que fija la Dirección General del Catastro en función de todas las compraventas de inmuebles efectivamente realizadas y formalizadas ante fedatario, por lo que es un valor

objetivo que se fija en función de una valoración media de mercado, por lo que es diferente del valor catastral. No obstante, se establecen reglas específicas en dos supuestos. Primero, si el valor declarado por los interesados es superior, se tomará este como base imponible. Y segundo, cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro se establece una regla alternativa para la determinación de la base imponible, que será la mayor entre el valor declarado por los interesados o el valor de mercado. El valor de referencia de mercado se obtendrá de los valores declarados en las transmisiones patrimoniales sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP). El cálculo de este valor de referencia de mercado de todos los inmuebles requiere que la Administración catastral sea capaz de incorporar anualmente las nuevas características y circunstancias de cada inmueble (físicas, jurídicas y económicas, incluidas las urbanísticas) y realizar un análisis con las nuevas muestras de mercado de que se disponga, para su cálculo. Dicho valor de referencia de mercado ha de ser objeto de publicación, motivo por el cual debe estar accesible para todos los contribuyentes, mediante la implantación de servicios electrónicos, de acceso público, que permitan conocerlo y, en su caso, aportar aquellas pruebas que posibiliten acreditar que lo declarado constituye el valor de mercado. Dicha información debe incluir la debida motivación, lo que tiene que comprender los datos y características catastrales, los módulos aplicados en la zona correspondiente, la información de las muestras de mercado de inmuebles similares tenidas en cuenta, la normativa aplicable y la metodología de su obtención. El citado valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria o bien con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación realizada por los obligados tributarios cuando consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos. En estos casos la Administración tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios. De este modo la impugnación del valor establecido por el Catastro requerirá un recurso o reclamación por parte del contribuyente, con lo que deberá pagar la liquidación o garantizar su pago para poder recurrir o se seguirá el procedimiento ejecutivo frente a él, a diferencia de lo que sucedía al amparo de la regulación anterior, en el que el contribuyente solo tenía que recurrir en caso de comprobación administrativa, recayendo en la Administración la carga de la prueba de que el valor declarado no se corresponde con el valor real. Adviértase por tanto que el hecho de que el contribuyente pueda impugnar el valor de referencia no contribuye a otorgar legitimidad al sistema de valoración. En el recurso o reclamación interpuesta el contribuyente podrá probar que el valor de referencia de un determinado inmueble está por encima de su valor de mercado. Esta regulación contrasta con la inicialmente prevista en el Anteproyecto de Ley, que introducía una presunción de que el valor de mercado de los bienes inmuebles coincidía con el valor de referencia establecido por el Catastro, la cual podía ser enervada por el contribuyente mediante la acreditación de un valor de mercado inferior. Sin embargo la regulación finalmente aprobada considera que el valor de los bienes inmuebles es directamente el valor de referencia, lo que podría plantear dudas sobre la posibilidad de probar su inconsistencia con el valor de mercado. En todo caso la Disposición Final Tercera del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLRHL) determina que el valor de referencia tendrá como límite el valor de mercado, lo que facultará al contribuyente para recurrir en caso de que dicha regla no sea respetada.

2. Acerca del alcance del expediente de la comprobación de valores véanse, con carácter general, y entre otros, los trabajos de CHECA GONZÁLEZ, C., *La comprobación de valores*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 44 y ss. y *Unidad o diversidad de valoración de inmuebles por Hacienda*, Jurisprudencia Práctica, Tecnos, 1991, pág. 30, SIMÓN ACOSTA, E., "La comprobación tributaria. Comprobación de valores. Tasación pericial contradictoria", en la obra colectiva *La gestión tributaria en la Hacienda Local*, TAL, Granada, 1991, pág. 86, MÁLVAREZ PASCUAL, L. A., "Los límites a la facultad de dictar actos de comprobación de valores de forma reiterada", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 216, 2001, pág. 27, CALVO VÉRGEZ, J., "A vueltas con la motivación suficiente que debe presentar toda comprobación de valores: en torno a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León-Burgos nº 62/2004, de 13 de febrero", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 262, 2005, págs. 142 y ss. y CARROBE GENÉ, M., "La valoración fiscal de los bienes inmuebles en el ordenamiento tributario español", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 72, 1991, pág. 499 y "Problemas de valoración en Derecho Tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 211, 1991, pág. 44.

3. Dispone concretamente este art. 46 del RDLeg. 1/1993 lo siguiente: "1. La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado, salvo que, en el caso de inmuebles, la base imponible sea su valor de referencia o magnitud superior, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.

2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria.

Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, éstos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados."

3. Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible.

4. Si el valor obtenido de la comprobación fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio, surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes.

5. Se considerará que el valor fijado en las resoluciones del juez del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor, no procediendo en consecuencia comprobación de valores, en las transmisiones de bienes y derechos que se produzcan en un procedimiento concursal, incluyendo las cesiones de créditos previstas en el convenio aprobado judicialmente y las enajenaciones de activos llevadas a cabo en la fase de liquidación".

4. Aludía concretamente el intérprete supremo de la Constitución en el citado pronunciamiento a la existencia de "(...) una magnitud indeterminada, en tanto que ni determina qué debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de los bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes (...) La Ley, ni define qué debe entenderse por valor real, ni especifica qué criterios o parámetros -de entre los múltiples y heterogéneos que existen- deben tenerse en cuenta a la hora de fijarlo. De este modo, no resulta aventurado afirmar que la tarea de comprobar el 'valor real' de los bienes y derechos, lejos de arrojar una cifra -en pesetas- exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un margen razonable, normalmente dará lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo (...) Y también es cierto que tanto la referencia al 'valor real' -por muy indeterminados que resulten los vocablos 'valor' y 'real'- cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 CE, le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo". Concluía así el TC afirmando que dicho proceder de la Administración no resultaba acorde con el fin perseguido, contando además la Administración con diversos límites a la hora de cuantificar la base imponible del Impuesto. Ciertamente se ha de reconocer a este respecto que, a pesar de que el marco jurídico actual relaciona la base imponible del ITP y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) con respecto al concepto de valor real independientemente al precio pactado y de que exista o no la pretensión de defraudar, dicho concepto de valor real no figura definido de forma clara y concisa ni en la Ley ni en el Reglamento del ITP. Véase en este sentido FUNES EXTREMERA, J., "Comprobación de valores en el ITPAJD e ISD: requisitos de motivación y medios", *Tribuna Fiscal*, núm. 274, 2014 (consultado en [www.laleydigital.com](http://www.laleydigital.com)), para quien "En la práctica, dicha ambigüedad actúa como una herramienta más que usa la Administración en su lucha contra el fraude, pues en ausencia de una norma clara y concisa, termina siendo la Administración quien de facto define, según su propio criterio, los detalles de cómo se calcula este valor real".

5. A este respecto, por ejemplo, dentro del ámbito del ISD, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 17 de julio de 2014 reconoció que resultaba procedente efectuar una disminución de la valoración inicialmente realizada de ciertos bienes inmuebles incluidos en el caudal relicto debido a que los parámetros de

valoración y los índices correctores aplicados por la administración no eran correctos, no habiéndose aplicado los coeficientes reductores específicos derivados de la existencia de elementos arrendados con contratos con cláusulas de prórroga forzosa y de otros cuya renta no pudo actualizarse conforme a lo dispuesto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 24/1994 de Arrendamientos Urbanos, tal y como recogía el informe de su arquitecto técnico.

6. Tal y como se afirma en la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 21 de marzo de 2014 si no se justifican las razones por las que se utilizan los valores y sin detallar su obtención procederá su anulación, al producir una situación de indefensión.
7. Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del TS de 26 de agosto de 1995, 20 de septiembre y 25 de octubre de 1995, 3 de diciembre de 1999, 24 de marzo de 2003, 29 de mayo de 2009 o, más recientemente, de 11 de abril de 2013, que marcan una larga trayectoria. Afirma por ejemplo el Alto Tribunal a través de su Sentencia de 3 de diciembre de 1999 lo siguiente: *“En esta abundante jurisprudencia se ha sentado la doctrina de que los informes periciales que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no pueden entenderse cumplida dicha obligación impuesta por el art. 121 de la Ley General Tributaria, si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien. Por el contrario la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y en tal caso, sólo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho (...).”* Ya con anterioridad, en su Sentencia de 25 de octubre de 1995 había precisado el TS que *“(...) Las valoraciones practicadas por la Administración (además de ser emitidas por funcionario idóneo para ello) deben ser fundadas, lo que equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta para determinar el valor a que se llegue, pues, en otro caso, se produce una situación de indefensión para el sujeto pasivo que carece de medios para combatirlas”*. También, lógicamente, los Tribunales Superiores de Justicia han reconocido esta postura a lo largo del tiempo. Algunos ejemplos de las numerosísimas Sentencias en esta línea pueden encontrarse en las lejanas Sentencias del TSJ de Castilla y León de 3 y 26 de mayo de 1989, 20 de enero y 20 de julio de 1990, 18 de junio y 23 de diciembre de 1991, 8 de enero de 1992, 22 de diciembre de 1993, 24 y 26 de febrero de 1994, 4, 11 y 25 de octubre y 21 de noviembre de 1995, 18 y 29 de abril y 12 de mayo de 1997, 25 de abril de 1998, 3 de diciembre de 1999 y 23 de mayo de 2002, o del TSJ de Cataluña de 31 de enero de 2002 y en otras más recientes como las del TSJ. de Baleares de 14 de julio de 2009 o del TSJ de Castilla y León de 4 de julio de 2012 o de 13 de marzo de 2013.
8. Ya en su día la Sentencia del TS de 15 de octubre de 1989 definió la motivación como *“la exteriorización de las razones que sirvieron de justificación, de fundamento a la decisión jurídica contenida en el acto”*.
9. Igualmente podría llegar a suceder que la motivación resultase insuficiente a efectos de lo dispuesto en el art. 103.3 de la LGT, esto es que, cumpliéndose con el requisito formal de acompañar la propuesta de liquidación con la motivación, dicha propuesta no sea suficiente al no permitir al contribuyente conocer los fundamentos técnicos y prácticos de la valoración.
10. Dichos instrumentos se hallan también relacionados en el art. 158 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprobó el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT). Al amparo de lo establecido en el citado precepto para poder aplicar este medio de estimación por referencia al valor catastral resulta exigible la aprobación y publicación previa de la metodología técnica, el periodo de validez y los coeficientes resultantes que han de aplicarse sobre el valor catastral para obtener el valor real comprobado. Y, en relación con los requisitos que deben de cumplir las valoraciones realizadas en base a los precios medios de mercado para servir de motivación en un expediente de comprobación de valores regula el apartado segundo del citado precepto la posibilidad de aprobar y publicar la metodología empleada en la obtención de los mismos, así como los precios resultantes. Una vez cumplido este trámite la Administración podrá hacer referencia a los mismos en la motivación de la comprobación de valor. En cambio no habiendo publicado la metodología y estudios tendrá necesariamente que incorporarlas en la motivación de la comprobación.
11. No obstante la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 27 de abril de 2012 vino a anular una comprobación de valores sin examen directo al estimar que dicho examen constituye un requisito necesario salvo justificación de que no resulta precisa, no existiendo además constancia en el concreto supuesto planteado de las fuentes documentales que llevaron al perito a mantener que el bien estaba suficientemente individualizado, con remisión a estudios de mercado de la Administración y sin que se aportase al expediente certificado o testimonio documental de los datos contenidos en ellos.
12. Véanse en esta misma línea las Sentencias del TSJ. de Andalucía de 2 y 20 de junio de 2001, de conformidad con las cuales se anularon unas comprobaciones de valores referidas a estudios de mercado disponibles en la Delegación al no concretarse en un texto estereotipado el informe del perito sobre las circunstancias a tener en cuenta, no considerándose suficientemente motivada la comprobación de valores que incluía un módulo cuyo origen no se concretaba y que remitía a estudios de mercado de la Administración que no se incorporaban. La Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 6 de septiembre de 2012 anuló una comprobación de valores por remisión a estudios de mercado interno que no constaban en el expediente ni siquiera en la parte que se pudiera referir a los bienes a valorar, sin que se subsanase por el ofrecimiento a personarse en las oficinas públicas para verlo. Y ello partiendo de estudios de mercado internos que no constaban en el expediente, sin que se explicase cómo se llegaba al valor unitario ni los coeficientes que se utilizaban.
13. Así, por ejemplo, en la Comunidad Autónoma de Extremadura, establece el art. 72.3 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, que *“A los efectos de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si los contribuyentes declarasen ajustándose a los precios medios en el mercado publicados por la Administración Autonómica, se excluirá la actividad de comprobación de los valores declarados”*.
14. En efecto, el citado precepto de la Ley 58/2003 regula la información previa susceptible de solicitarse con carácter previo a la adquisición o transmisión de inmuebles, señalando a este respecto que cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión. Dicha valoración tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, sin que la eventual falta de contestación existente al respecto pueda implicar la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado. De acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto *“1. Cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.*  
*2. Esta información tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria. Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario.*  
*3. El interesado no podrá entablar recurso alguno contra la información comunicada. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información. La falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado”*.

15. Este precepto regula los llamados acuerdos previos de valoración, estableciendo que los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria. A tal efecto la Administración tributaria contestará por escrito, con indicación de la valoración, del supuesto de hecho al que se refiere, del impuesto al que se aplica y de su carácter vinculante, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo. La falta de contestación en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario. Añade asimismo dicho precepto de la Ley 58/2003 que el acuerdo tendrá un plazo de vigencia de tres años, excepto si la normativa que los estableciese previera otro distinto, vinculando a la Administración en tanto en cuanto no varíen significativamente las circunstancias o se modifique la legislación. Contra el acto que se dicte al efecto no podrá interponerse recurso alguno, pero sí en cambio contra aquellos que se dicten en aplicación de la valoración.
16. Como ya sabemos el art. 57.1 de la LGT establece los medios que pueden ser utilizados por la Administración para la comprobación de valores, respecto de los cuales dispone de discrecionalidad para elegir el método procedente de entre todos los posibles, siempre que sea idóneo para la valoración del bien de que se trate. Dicho precepto no establece pues la preferencia de ningún medio de comprobación sobre los demás, señalando el art. 160.3 del Real Decreto 1065/2007 que la propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de dichos medios deberá ser motivada.
17. Como es sabido dispone el art. 135.2 de la LGT que *“Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación”;* en cambio *“si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero.”* Tal y como precisa el apartado 4 del citado precepto en este último caso *“la valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria.”*
18. Señala concretamente el citado art. 4 de la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, refiriéndose al valor hipotecario, que dicho valor, o el valor a efectos del crédito hipotecario *“es el valor del inmueble determinado por una tasación prudente de la posibilidad futura de comerciar con el inmueble, teniendo en cuenta los aspectos duraderos a largo plazo de la misma, las condiciones del mercado normales y locales, su uso en el momento de la tasación y sus usos alternativos correspondientes. En la determinación a que se refiere el apartado anterior no se incluirán los elementos especulativos.”* Por su parte el llamado valor venal de un inmueble o valor de mercado *“Es el precio al que podría venderse el inmueble, mediante contrato privado entre un vendedor voluntario y un comprador independiente en la fecha de la tasación en el supuesto de que el bien se hubiere ofrecido públicamente en el mercado, que las condiciones del mercado permitieren disponer del mismo de manera ordenada y que se dispusiere de un plazo normal, habida cuenta de la naturaleza del inmueble, para negociar la venta.”*
19. GUERRA REGUERA, M., *“Comprobación de valores. El uso de la tasación hipotecaria. Análisis de la jurisprudencia existente en la materia”*, Quincena Fiscal, núm. 3, 2015 (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)); opina en este sentido el autor que *“No consideramos acertado hablar de un consentimiento o aceptación del valor por parte del prestatario; es como mucho una adhesión a unas condiciones que vienen impuestas para lograr un determinado beneficio que va a hacer posible la adquisición del inmueble. Nada más. En su elaboración el particular no toma partido, no interviene, no participa en modo alguno, y desde luego no es de recibo afirmar que cuando estampe su firma en la escritura notarial de constitución de una garantía hipotecaria se está dando por buena la tasación.”*
20. Véanse igualmente a este respecto las Sentencias del TSJ. de Galicia de 30 de enero y 20 de marzo de 2013 y del TSJ de Castilla-La Mancha de 22 de abril de 2013.
21. En efecto la Administración, ni tiene que entrar a demostrar o motivar de forma expresa que ese concreto valor sea el valor real (pudiendo remitirse al informe del tasador hipotecario para extraer del mismo la base imponible del Impuesto), ni queda obligada a probar la existencia de una situación de fraude en la conducta del contribuyente para poder recurrir a dicho medio de valoración.
22. En esta misma línea se sitúa la Sentencia del TSJ. de Madrid de 4 de febrero de 2020, en virtud de la cual la utilización por la Administración tributaria del presente medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores, de manera que la Administración no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse. En relación con la aplicación de este método relativo al valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria señala las Sentencias del TSJ. de Galicia de 13 de marzo y de 22 de mayo de 2013 que cabe en todo caso la posibilidad por parte del interesado de desvirtuar el valor resultante de dicho método mediante la práctica de la tasación pericial contradictoria cuando se considere que aquél no coincide con el valor real. E igualmente cabrá la posibilidad de revisión en vía jurisdiccional. En el concreto supuesto de autos analizado tuvo lugar la acreditación insuficiente de que el valor resultante no coincidía con el valor real, motivo por el cual se estimó que la anulación resultaba improcedente. Por su parte la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 26 de diciembre de 2013 reconoció igualmente la adecuación a Derecho de la comprobación de valores atendiendo al informe motivado emitido por una empresa de tasación hipotecaria. Recuerda no obstante el citado Tribunal que, respecto de este medio de valoración (tasación hipotecaria) para el caso de ejecución de una garantía real si se produjera un incumplimiento del deudor, a pesar de que la motivación pudiera consistir en adherirse a la hecha para explicar el valor de tasación, sería necesario, además, considerar la diversidad de circunstancias (valor de tasación proyectado en el tiempo para el caso de un incumplimiento futuro; valor real definitivo al tiempo del fallecimiento), así como atender y corregir las consecuencias del paso del tiempo mediante el correspondiente examen pericial si el valor de tasación se fijó en fecha anterior (más de tres meses antes, para igualar lo previsto para valores informados por la Administración), exponiendo la correspondiente explicación.
23. GUERRA REGUERA, M., *“Comprobación de valores. El uso de la tasación hipotecaria. Análisis de la jurisprudencia existente en la materia”*, ob. cit. (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)).
24. Véanse igualmente a este respecto las Sentencias del citado Tribunal de 6, 13 y 20 de marzo de 2013, relativas a un concreto supuesto en el que la Administración efectuó una comprobación de valores calculando la base imponible del Impuesto recurriendo a la tasación hipotecaria. Y, dado que en dichos casos el interesado no aportó dictamen pericial destinado a desvirtuar el citado valor, el Tribunal resolvió no anular la liquidación derivada de la comprobación de valores.
25. Ciertamente ya con anterioridad a la aprobación de la Ley 36/2006 determinadas Administraciones habían usado el valor de la tasación para el préstamo hipotecario, llegando incluso en determinados supuestos a asimilar el valor a efectos de subasta recogido en el préstamo hipotecario al valor de mercado a efectos de un expediente de comprobación de valores. En relación con dicha actuación la Sentencia del TSJ. de Castilla-La Mancha de 1 de junio de 2006 dispuso la anulación de una comprobación realizada en la que se consideraba como valor real para la liquidación del ITP el valor a efectos de subasta en ejecución hipotecaria recogido en la escritura del préstamo hipotecario. El citado Tribunal se mostró reacio a admitir el valor hipotecario como sinónimo de valor real, rechazando la posibilidad de que el valor hipotecario pudiera constituir la base del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al quedar integrada esta última por el valor real en el momento de la transmisión del inmueble, que es cuando se realiza el hecho imponible del Impuesto, produciéndose así su devengo. Tal y como se afirmó en dicho pronunciamiento, anterior en el tiempo a la entrada en vigor la modificación operada en el art. 57 de la LGT por la Ley 36/2006, y a través del cual se analizaba la actuación llevada a cabo por varias Administraciones consistente en la realización de expedientes de comprobación asimilando el valor a efectos de subasta recogido en el préstamo hipotecario al valor de mercado, *“Aunque es cierto que la cuantía fijada por prestamista y deudor a efectos de venta del inmueble en pública subasta podría ser indicario del valor del mismo, dicho valor es fijado para una venta en cualquier momento de la duración del préstamo hipotecario, y por ende, para un momento ulterior al devengo del impuesto, por lo que las partes ya tienen en*

*cuenta la más que probable revalorización del inmueble incrementando dicha cuantía respecto al verdadero valor del inmueble al ser transmitido. Por ello dicha cuantía no es indicativa del valor del inmueble precisamente al momento del devengo del impuesto, que es el relevante como base imponible, por lo que se carece de motivo para equiparar dicha cuantía declarada en la Escritura Pública otorgando préstamo hipotecario con el valor del inmueble al momento del devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, y al hacerlo así la Administración infringe la norma que impone como base del impuesto dicho valor al momento de otorgar la transmisión gravada, no después".*

26. Refiriéndose al empleo de la tasación hipotecaria afirmó por ejemplo la Sentencia del TS de 17 de septiembre de 2012 que utilizar la tasación a efectos de préstamos hipotecarios no exige que la Administración deba justificar previamente que el valor asignado se corresponde con el valor ajustado a la base imponible del impuesto. Por su parte la Sentencia del TSJ. de Murcia de 17 de febrero de 2012 declaró procedente utilización en la comprobación de valores de los de tasación de fincas hipotecadas, incluso antes de la aprobación de la Ley 36/2006, por la Ley 15/2002, de Murcia, sin que procediese deducir intereses, costas y gastos de ejecución y sin perjuicio de la tasación pericial contradictoria. En este mismo sentido se pronunció el citado Tribunal en su Sentencia de 22 de febrero de 2012, subrayándose además la improcedencia de la minoración por intereses, costas o gastos de ejecución.

27. Véase en este sentido, entre otras, la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 3 de diciembre de 2020, en la que se afirma que el certificado de la hipoteca reflejando el valor hipotecario no persigue calcular el resultante de una transacción libre, negociada y actual, sino el de su venta futura, que garantizará el cobro del crédito ante posibles cambios y fluctuaciones del mercado teniendo en cuenta, no solo la condición presente del inmueble, sino también las alteraciones o mejoras de que sea susceptible. Puesto que el certificado de la hipoteca lo que persigue es reflejar el valor hipotecario, no pretende calcular el resultante de una transacción libre, negociada y actual, sino el de su venta futura, que garantizará el cobro del crédito ante posibles cambios y fluctuaciones del mercado teniendo en cuenta, no solo la condición presente del inmueble, sino también las alteraciones o mejoras de que sea susceptible, lo que constituye una cuestión distinta al valor real de la cosa en el momento de la liquidación del Impuesto, que es lo relevante. Lo correcto en el presente caso hubiera sido, a juicio del Tribunal, que la Administración basara su discrepancia con la autoliquidación del demandante en el examen directo del inmueble y efectuar a partir de él una valoración singularizada. Y, en todo caso, la opción de la Administración por la aplicación de uno de los métodos del art. 57 de la LGT no impone al contribuyente la carga de demostrar que el valor que declara es el correcto, y menos aún la de hacerlo mediante la tasación pericial contradictoria, correspondiendo por el contrario a Administración la carga de probar que el suyo lo es.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS ..... 48

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 48

- Adquisición de cuota de participación indivisa sin extinción total de la comunidad de bienes ..... 48
- Expediente del artículo 201 de la Ley Hipotecaria para hacer frente al exceso de cabida ..... 48
- División horizontal y extinción del condominio ..... 49
- Venta de vivienda por el autopromotor que tenía la intención inicial de destinar la vivienda a su uso propio ..... 50
- Arrendamiento de coto de caza y cesión de aprovechamiento de madera para la leña de montes de utilidad pública ..... 51

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 52

- Legado consistente en la constitución de una renta vitalicia ..... 52
- Fallecimiento del heredero sin haber aceptado ni repudiado la herencia.....53
- Reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades en relación con los pactos sucesorios de presente ..... 54

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### ADQUISICIÓN DE CUOTA DE PARTICIPACIÓN INDIVISA SIN EXTINCIÓN TOTAL DE LA COMUNIDAD DE BIENES

(Consulta DGT V3223-23 de 12/12/2023)

De la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos se deriva claramente que la operación que se pretende llevar a cabo no supone una disolución de la comunidad de bienes, que claramente se mantiene en el inmueble, que va a continuar en común entre la consultante y su madre. La operación que van a realizar consiste en una adquisición a su hermana de la participación sobre el inmueble por parte de la consultante que va a incrementar su participación en el inmueble. Precisamente el hecho de que la consultante y su madre sigan participando en la propiedad del inmueble es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes. La comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, lo que ocurre es que se reduce el número de copropietarios, que pasa de tres a dos. En consecuencia, la operación que se va a realizar es la transmisión de cuotas de participación indivisas sobre la propiedad del inmueble que efectúa una comunera, su hermana, a favor de la consultante, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta la transmisión de las cuotas de participación indivisas sobre el inmueble por el concepto de transmisión onerosa de bienes inmuebles. La base imponible será el valor de la parte que adquiere, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 10 del TRLITPAJD.

Por último, la sujeción de la operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas impide la sujeción de la escritura pública en que se formalice la transmisión a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD, que es que la escritura pública no contenga actos o contratos sujetos a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

#### EXPEDIENTE DEL ARTÍCULO 201 DE LA LEY HIPOTECARIA PARA HACER FRENTE AL EXCESO DE CABIDA

(Consulta DGT V3221-23 de 12/12/2023)

En el supuesto planteado se quiere realizar una escritura para lograr la inscripción del exceso de cabida de una finca, no con base en sus datos catastrales, sino en recientes mediciones a que hace referencia el artículo 201.d) de la Ley Hipotecaria, aprobado por Decreto de 8 de febrero de 1946, que determina lo siguiente:

“Artículo 201.

1. El expediente para rectificar la descripción, superficie o linderos de cualquier finca registral se tramitará siguiendo las reglas prevenidas en el artículo 203, con las siguientes particularidades:

(...)

d) En el supuesto de que se haya aportado representación gráfica alternativa, el Notario procederá conforme a lo dispuesto en el párrafo segundo de la letra c) del apartado 2 del artículo 18 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

(...)”.

Atendiendo a la literalidad del artículo 7.2.C) del texto refundido podría entenderse que cuando los expedientes de dominio o actas de notoriedad se empleen para registrar excesos de cabida sí constituyen hecho imponible por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, puesto que encajan en el supuesto genérico que el precepto contempla, en el que, al menos expresamente, no se hace distinción alguna entre las diferentes clases de expedientes de dominio o actas de notoriedad; sin embargo, si se atiende a la finalidad del precepto, se llega a la conclusión de que los expedientes de dominio y las actas de notoriedad constituyen hecho imponible del impuesto solo en tanto en cuanto sean títulos supletorios para inmatriculación de fincas o para la reanudación del tracto sucesivo, es decir, cuando tienen por objeto proporcionar un título inmatriculador que acredita la adquisición del dominio. Por el contrario, la constatación de un exceso de cabida de una finca ya inscrita, con unos linderos delimitados y con base en los datos catastrales, no implica, en principio, la adquisición de una mayor porción de terreno sujeta al ITPAJD, ya que no supone la configuración de una finca nueva, sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida de dicha finca.

Por tanto, cabe concluir que se producirá una transmisión sujeta al ITPAJD, conforme al artículo 7.2.C) del texto refundido, solamente en el caso de que el llamado "exceso de cabida" implique para su titular un incremento patrimonial, al suponer una ampliación objetiva del derecho de propiedad, y procederá su liquidación conforme a lo previsto en el artículo 7.1.B), segundo párrafo: "Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo".

Este Centro Directivo ya ha establecido que la constatación de un exceso de cabida, con base en los datos catastrales, de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados no implica la adquisición de una mayor porción de terreno sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ya que no supone la configuración de una finca nueva, sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos que identifican la parte de la superficie objeto de consideración. Por el contrario, si se tratase de la adquisición de una finca colindante, de la que no se tiene título o este es defectuoso, daría lugar al devengo del impuesto.

En el caso planteado, al no coincidir la medición real con la que consta en el Catastro, si esta diferencia es debida a la modificación de linderos por adquisición de fincas colindantes, de la que no se tiene título o éste es defectuoso, daría lugar al devengo del impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Si fuera el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos que identifican la parte de la superficie objeto de consideración, no quedaría sujeto a dicha modalidad.

Por otra parte, si la escritura no queda sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, podría determinar la sujeción a la cuota variable del documento notarial de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, en caso de concurrir todos los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

- Tratarse de una primera copia de una escritura notarial.
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener un acto o contrato inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial.
- Que el citado acto o contrato no esté sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o de operaciones societarias, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De los requisitos anteriores, parece necesario analizar si se cumple el requisito de que la escritura o el acta tengan por objeto cantidad o cosa valuable, pues los otros tres sí se cumplen.

A este respecto, cabe señalar que la escritura de constatación de exceso de cabida, de acuerdo a certificación catastral, de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados, no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable es la finca y, como ya se ha dicho, el acta de constatación de exceso de cabida no implica la adquisición de una mayor porción de terreno ni supone la configuración de una finca nueva, sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida de la misma.

---

## DIVISIÓN HORIZONTAL Y EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

(Consulta DGT V3129-23 de 04/12/2023)

---

Tributación de la división horizontal de un edificio.

La presente operación no afecta a la titularidad del inmueble, no implicando ni su transmisión ni el gravamen del mismo, por lo que se trata, por tanto, de una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, pero que sí tributará por la cuota variable del documento notarial de Actos jurídicos Documentados, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD.

La base imponible se determina de conformidad con la regla general contenida en el artículo 30.1 del TRLITPAJD, complementada con el artículo 70 del RITPAJD, esto es, se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10 del TRLITPAJD, según el cual el valor del bien inmueble, esto es, del terreno, no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo establecido en el apartado segundo de dicho precepto.

Tributación de la disolución de condominio.

En el caso planteado, en la escueta descripción de los hechos el consultante no manifiesta si en la disolución de la comunidad, en la que se va a adjudicar al consultante y a su hermano el inmueble en cuestión, existen o no excesos de adjudicación, ni si va a haber compensación entre los comuneros o si no la va a haber. Por lo que se plantean distintos supuestos:

- En el caso de no existir excesos de adjudicación:

La disolución de condominio no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Por lo que la inexistencia de transmisión y la consiguiente no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD determina la sujeción de la escritura de disolución a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

- En el caso de existir excesos de adjudicación:

De no mediar ningún tipo de compensación por parte del consultante hacia su hermano o viceversa, la operación será una transmisión de carácter lucrativo y el consultante o su hermano tributarán como donación por la parte del inmueble que adquiere.

Si en la disolución de la comunidad el consultante compensa a su hermano con dinero o con otros inmuebles que posean en común o viceversa, el exceso de adjudicación no tributará como transmisión patrimonial onerosa y la disolución de la comunidad tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados.

La base imponible se determina de conformidad con la regla general contenida en el artículo 30.1 del TRLITPAJD. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10 del TRLITPAJD, es decir, el valor del bien inmueble no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo establecido en el apartado segundo de dicho precepto.

Ante la falta de regla específica que contemple la determinación de la base imponible en los supuestos de disolución del condominio sobre un bien inmueble, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en los siguientes términos: el valor económico del acto de extinción de condominio es equivalente a la parte de la cosa común que se adjudica al interesado como consecuencia de la disolución, puesto que el resto indiviso ya lo poseía el adjudicatario a título dominical, por virtud de su propio derecho preexistente en el seno de la comunidad.

.....  
**VENTA DE VIVIENDA POR EL AUTOPROMOTOR QUE TENÍA LA INTENCIÓN INICIAL DE DESTINAR LA VIVIENDA A SU USO PROPIO**

(Consulta DGT V3173-23 de 11/12/2023)

.....

Según doctrina reiterada de esta Dirección General, recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 23 de junio de 2020, número V2074-20, a los efectos de este Impuesto, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

De aquí se deriva que no debe ser calificado de empresario o profesional a efectos del Impuesto el particular promotor que promueve la construcción de una vivienda para uso propio, aunque, posteriormente, decida venderla a un tercero.

Por el contrario, sí tendrá carácter de empresario o profesional, a efectos del Impuesto, la persona física que promueve la construcción de una vivienda con destino a su venta, aunque sea ocasionalmente.

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

En este mismo sentido, el apartado uno del artículo 111 de la Ley del Impuesto prevé lo siguiente:

"Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 siguientes.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad."

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

Dado que el vendedor, según se desprende del escrito de consulta, promovió la construcción de la vivienda con la intención de destinarla exclusivamente al uso propio, no para la venta ni para la cesión por cualquier título, y no había voluntad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, no procede calificarle de empresario o profesional por dicha operación.

Por tanto, la operación de venta posterior de la vivienda no estará sujeta al Impuesto, al no ser realizada por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad. En idénticos términos se manifestó este Centro directivo en las contestaciones vinculantes de 23 de junio de 2020, número V2074-20, y de 8 de junio de 2016, número V2493-16.

.....  
**ARRENDAMIENTO DE COTO DE CAZA Y CESIÓN DE APROVECHAMIENTO DE MADERA PARA LA LEÑA DE MONTES DE UTILIDAD PÚBLICA**

(Consulta DGT V3244-23 de 14/12/2023)

.....

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

En este sentido, debe tenerse en cuenta, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 1992, que señala que unos terrenos de utilidad pública y titularidad municipal, sobre los que recae un contrato de cesión de aprovechamiento de caza, tienen la naturaleza de bienes patrimoniales, ya sean "propios", en cuyo caso pueden constituir fuente de ingresos de naturaleza privada para el erario municipal, ya "comunales", que serán aquéllos cuyo aprovechamiento y disfrute corresponde en exclusiva a la comunidad de vecinos. Sin embargo, también pueden tener estos bienes naturaleza demanial, como en un caso diferente ha reconocido el Supremo en su sentencia de 30 de enero de 1998.

En consecuencia, cabe concluir que dependerá de la naturaleza del inmueble el título en virtud del cual puede tener lugar esta cesión, que será mediante una concesión o autorización administrativa, si fuera demanial, o a causa de un contrato diferente, de naturaleza administrativa o civil, en el supuesto en que estemos ante un bien de carácter patrimonial.

Si la referida cesión se instrumenta mediante el otorgamiento de una concesión administrativa, dicha operación no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.9º de la Ley 37/1992.

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

(...)

Como ha establecido en numerosas contestaciones este Centro directivo (por todas, la contestación de 9 de junio de 2008, número 1183-08), en el número 23º del apartado uno del artículo 20, anteriormente transcrito, estarían incluidos los arrendamientos de fincas para su explotación agrícola y los arrendamientos de pastos existentes en las mismas, pero no los arrendamientos o cesiones de terrenos para la caza, ya que en éstos el objeto del contrato no es el terreno, sino su aprovechamiento cinegético. En cambio, en el caso de los pastos y las montaneras, al ser el objeto del contrato el uso y disfrute de los frutos propios del terreno y resultar dicho consumo indefectiblemente unido al propio terreno, hay que considerar que es el referido terreno el que es objeto de arrendamiento.

Por tanto, en virtud de lo señalado anteriormente, no es aplicable el supuesto de exención contemplado en el citado artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 a la operación de cesión de los aprovechamientos cinegéticos objeto de consulta que, en consecuencia, estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, viniendo el Ayuntamiento titular de tales aprovechamientos obligado a repercutir al tipo impositivo del 21 por ciento la cuota del Impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley del Impuesto. Esta conclusión será aplicable tanto si se cede el coto de caza de manera completa, como si se cede el aprovechamiento cinegético correspondiente al monte de utilidad pública para su inclusión en un coto de caza.

Por otro lado, en lo que se refiere a la cesión del aprovechamiento de la madera para la leña estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido según el criterio de este Centro directivo, recogido entre otras en la contestación vinculante, número V1892-23, de 29 de mayo, que:

“Tal como ha establecido en numerosas contestaciones este Centro directivo (por todas, la contestación de 9 de junio de 2008, número 1183-08), en el número 23º del apartado uno del artículo 20 anteriormente transcrito estarían incluidos los arrendamientos de fincas para su explotación agrícola y los arrendamientos de pastos existentes en las mismas, pero no los arrendamientos o cesiones de terrenos para la caza, ya que en éstos el objeto del contrato no es el terreno, sino su aprovechamiento cinegético. En cambio, en el caso de los pastos y las montaneras, al ser el objeto del contrato el uso y disfrute de los frutos propios del terreno y resultar dicho consumo indefectiblemente unido al propio terreno, hay que considerar que es el referido terreno el que es objeto de arrendamiento.

En todo caso, conforme a lo establecido en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, el supuesto de exención comentado sólo será aplicable a aquellas operaciones que, teniendo por objeto el arrendamiento de un terreno, tengan la consideración de prestaciones de servicios. Quedarán excluidas, en consecuencia, toda entrega de bienes y, en particular, aquéllas en las que el consumo de tales bienes no esté directa ni necesariamente ligado al terreno.

Por tanto, en virtud de lo señalado anteriormente, solo será aplicable, en su caso, el supuesto de exención contemplado en el citado artículo 20.Uno.23º al arrendamiento de pastos que estará sujeto pero exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### LEGADO CONSISTENTE EN LA CONSTITUCIÓN DE UNA RENTA VITALICIA

(Consulta DGT V3224-23 de 12/12/2023)

El Código Civil define este contrato en su artículo 1.802, que determina que “El contrato aleatorio de renta vitalicia obliga al deudor a pagar una pensión o rédito anual durante la vida de una o más personas determinadas por un capital en bienes muebles o inmuebles, cuyo dominio se le transfiere desde luego con la carga de la pensión”. En consecuencia, los obligados al pago de las mensualidades son los herederos, que han asumido la obligación como carga de la herencia aceptada.

De acuerdo con lo anterior y ante la ausencia en la Ley 29/1987 de una norma específica de valoración de las rentas vitalicias, como sí sucede con los derechos reales de usufructo, uso y habitación, los herederos habrán de detraer en la declaración por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el valor de la carga que se considere como real en el momento del devengo, es decir, en el día del fallecimiento del causante.

Por lo tanto y aunque no procede una aplicación automática de las normas de valoración contenidas en otro impuesto, esta Dirección General considera que podrá adoptarse el resultante de la aplicación del artículo 10.2.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre –en delante TRLITPAJD–, sin perjuicio de la eventual comprobación administrativa del valor por parte de la Comunidad Autónoma de residencia habitual del causante.

A este respecto, el artículo 10.2.f) del TRLITPAJD establece:

«Artículo 10.

(...)

2. En particular, serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

(...)

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

FALLECIMIENTO DEL HEREDERO SIN HABER ACEPTADO NI REPUDIADO LA HERENCIA

(Consulta DGT V3222-23 de 12/12/2023)

En lo que se refiere al Derecho común, la regulación civil de la aceptación y repudiación de la herencia está contenida en los artículos 988 a 1.009 del Código Civil. Los dos primeros de estos artículos disponen lo siguiente:

«Artículo 988

La aceptación y repudiación de la herencia son actos enteramente voluntarios y libres.».

«Artículo 989.

Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda.».

De acuerdo con estos preceptos, la aceptación de la herencia constituye un derecho de los llamados a suceder al causante, que pueden ejercer –aceptación– o no ejercer –repudiación–, si bien mientras que la aceptación puede ser expresa o tácita (artículo 999, Código Civil), la repudiación debe ser necesariamente expresa (artículo 1008, Código Civil).

Si ha habido aceptación (expresa o tácita), se producirán los correspondientes efectos civiles (que se retrotraen al momento del fallecimiento). Con la aceptación, el llamado a suceder se convierte en heredero y, en consecuencia, hereda al causante.

Si en ese momento, antes de la adjudicación de los bienes, fallece uno de los herederos y los bienes de esa herencia se adjudican a los herederos del heredero fallecido –segundo causante–, habrá dos transmisiones, una del primer causante al segundo causante y una segunda de este causante a sus herederos. En tal caso, consecuentemente, se habrán devengado y habrá que liquidar dos impuestos de sucesiones, uno por cada causante.

Ahora bien, puede suceder que alguno de los llamados a suceder fallezca antes de aceptar o repudiar la herencia. En tal caso, el fallecido todavía no era heredero del causante, pues tal condición se adquiere con la aceptación de la herencia, pero como tampoco la había repudiado permanecía vigente el derecho del fallecido a aceptar la herencia (“ius delationis”), derecho que es transmisible a sus herederos (“ius transmissionis”), tal como dispone el artículo 1006 del Código Civil en los siguientes términos:

«Artículo 1006.

Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía.».

De acuerdo con el precepto transcrito, lo que se transmite es el llamado “ius delationis”, esto es, el derecho del nuevo heredero a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, de forma que si la acepta se convertirá en heredero directo de dicho primer causante y deberá liquidar el impuesto de sucesiones por esa herencia. Lógicamente, para ello, deberá aceptar la herencia del segundo causante, pues solo siendo heredero de este, adquirirá el “ius delationis”, herencia por la que también deberá liquidar el impuesto de sucesiones, pero de forma separada.

En síntesis, tal como ha fallado el Tribunal Supremo en la referida sentencia de 11 de septiembre de 2013, cabe concluir lo siguiente:

«...el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero trasmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del

poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.».

**REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE EMPRESA INDIVIDUAL, NEGOCIO PROFESIONAL O PARTICIPACIONES EN ENTIDADES EN RELACIÓN CON LOS PACTOS SUCESORIOS DE PRESENTE**

(Consulta DGT V3136-23 de 04/12/2023)

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 (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 se ha indicado 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.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OIFICNAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....	56
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA .....	56
• Escisión total de una entidad .....	56

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### ESCISIÓN TOTAL DE UNA ENTIDAD

(Consulta DGT V3136-23 de 04/12/2023)

Si bien en el escrito de consulta se indica que el patrimonio segregado está constituido por dos actividades con una organización empresarial diferenciada, con maquinaria e instalaciones específicas, personal cualificado diferenciado, sus propias existencias y medios de producción, proveedores, clientes y centros de trabajo, del conjunto de la información aportada y de los balances suministrados por el consultante no se observa que se estén transmitiendo, de forma separada, los activos y pasivos afectos, respectivamente, a la actividad inmobiliaria y a la actividad de producción de harinas y sémolas. Por el contrario, de los datos aportados parece desprenderse que lo que se está transmitiendo a cada una de las nuevas sociedades beneficiarias (NEWCO1 y NEWCO 2) es un bloque patrimonial que no constituye una rama de actividad diferenciada.

En consecuencia, dado que las entidades beneficiarias de la escisión no van a recibir, cada una de ellas, una rama de actividad diferenciada en el sentido señalado en el artículo 76.4 de la LIS, anteriormente transcrito, con los correspondientes medios materiales y personales que requieran una gestión y organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica, la operación de escisión total planteada no podrá acogerse al régimen fiscal especial regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

No obstante, la concurrencia de las circunstancias determinantes de la existencia de rama de actividad son cuestiones de hecho que deberán acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

(...)

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 del TRLRHL establecen que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél.

A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles”.

Por su parte, la disposición adicional segunda de la LIS, regula el régimen del IIVTNU en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo lo siguiente:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo”.

En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en la operación de escisión total expuesta, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

Como no concurren las circunstancias descritas, se produce el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto la sociedad transmitente, es decir, la entidad escindida.

