

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



• EXAMEN ACTUAL DE LAS MODALIDADES DE OPERACIONES SOCIETARIAS Y DE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS DEL ITPAJD.....4

**J. Javier Pérez-Fadón Martínez.**

Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado. Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos del M<sup>o</sup>. de Hacienda. Abogado no ejerciente del ICAM.

**TEMAS  
FISCALES**

• **TRIBUNAL SUPREMO**.....36

- FALLECIMIENTO DEL HEREDERO SIN ACEPTAR NI REPUDIAR LA HERENCIA: PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR. DIES A QUO. SENTENCIA DE 23 DE ABRIL DE 2024.....36
- RESOLUCIÓN JUDICIAL CONTRACTUAL POR MUTUO DISENSO. SENTENCIA DE 29 DE MAYO DE 2014. ....46

• **CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....50
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....55

**TRIBUTOS  
OFICINAS  
LIQUIDADORAS**

• **CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

- Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....60

**TRIBUTOS  
MUNICIPALES**

**TM**  
Tributos MUNICIPALES



## TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### TEMAS FISCALES.....4

- EXAMEN ACTUAL DE LAS MODALIDADES DE OPERACIONES SOCIETARIAS Y DE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS DEL ITPAJD.....4

#### **J.Javier Pérez-Fadón Martínez.**

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

### EXAMEN ACTUAL DE LAS MODALIDADES DE OPERACIONES SOCIETARIAS Y DE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS DEL ITPAJD.

#### J.Javier Pérez-Fadón Martínez.

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

#### I. INTRODUCCIÓN

Tras la publicación en esta misma revista, concretamente la número 287, de marzo del 2024, del examen actualizado de la primera modalidad del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD), era conveniente completar lo antes posible el examen de las otras dos modalidades del impuesto, la de operaciones societarias (OS) y la de actos jurídicos documentados (AJD).

La primera de ellas, siempre ha sido una modalidad residual, en términos recaudatorios, lo que se ha agravado con la exclusión -vía no sujeción o vía exención- de tributación de todos aquellos supuestos de constitución o de aumento del patrimonio de las entidades empresariales y de su traslado a España. Solo van a tributar en la práctica las disoluciones de sociedades y las disminuciones de capital, siempre y cuando además, se devuelvan bienes a los socios o partícipes.

La modalidad de AJD, que completa este examen, sí tiene una mayor repercusión recaudatoria y, a su vez, quizás la mayor complejidad estructural del ITPAJD, puesto que se subdivide en tres subconceptos diferentes.

En efecto, AJD está compuesta por las dos cuotas -fija y gradual o proporcional- de documentos notariales, por documentos mercantiles y por los a su vez dos gravámenes de documentos administrativos: la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios y el de las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos.

Todas estas submodalidades y sus distintos gravámenes responden, además, a un substrato de todos ellos de intenso carácter jurídico, en los que el principio de calificación jurídica opera en toda su extensión, por lo que su estudio supone, en muchos de sus supuestos dicha operación previa de calificación, según el tipo de derecho que les sea de aplicación, para luego poder gravarlo, según la normativa del ITPAJD.

#### II.- OPERACIONES SOCIETARIAS.

##### 1.- Antecedentes.

No fue hasta el año 1980, que se estableció la modalidad de operaciones societarias como tal modalidad separada del gravamen de las transmisiones onerosas, por lo

que puede afirmarse que el objeto imponible es la circulación de los bienes o derechos que se produzcan como consecuencia de las operaciones societarias, es decir que, en la constitución de una sociedad, se hacía tributar la transmisión de un determinado bien del socio a la sociedad. El objeto imponible cambia a raíz de 1980, pasando a ser las operaciones societarias en sí mismas lo que se grava por esta modalidad.

En la individualización de esta modalidad, con las modificaciones anteriormente expresadas tiene una importancia fundamental la entrada de España en las Comunidades Económicas Europeas (CEE o UE), con la consiguiente aceptación del denominado acervo comunitario, es decir de la normativa de la CEE vigente a la fecha de la integración.

Actualmente, esta modalidad del ITPAJD deriva, salvo por lo que se refiere a disminución de capital y disolución de sociedades y demás entidades sujetas a este gravamen, de la trasposición de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, refunde la anterior Directiva 69/335/CEE, aunque, en realidad, supone una auténtica reforma de la misma que, pretende la derogación del gravamen a medio plazo, lo que ha sucedido, en la práctica, en España por lo que se refiere a las operaciones de concentración de capitales.

Además, dicha supresión del gravamen de esta modalidad en la práctica en España, ya que se ha dejado de sujetar al tributo o exonerar todas las operaciones recogidas en la Directiva vigente, conlleva que no se pueden volver a gravar dichos supuestos, ni por este impuesto ni por otro cualquiera que existiese o que se crease a partir de su supresión.

Según lo anterior, en lo que respecta al contenido de la modalidad de operaciones societarias, se gravan determinadas operaciones que realizan, además, de las sociedades mercantiles, otras entidades que se equiparan a las sociedades por realizar operaciones económicas – sociedades civiles, comunidades de bienes, contratos de cuentas en participación, copropiedad de buques y las personas jurídicas no societarias que tengan ánimo de lucro-.

También están sujetas a este concepto, las entidades que realicen, a través de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español y cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en países no pertenecientes a la Unión Europea, tendrán que tributar por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las entidades españolas sujetas, por la parte de capital que destinen a dichas operaciones.

## 2.- Hecho imponible.

El hecho imponible se delimita de la siguiente forma: se gravan por este concepto, **la constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades, también se gravan las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social y, por último, el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.** Estas operaciones están sujetas siempre que se realicen por cualquiera de las entidades anteriormente reseñadas.

Por el contrario, no se consideran sujetas a OS las siguientes operaciones: las operaciones de reestructuración. Los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro. La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad. La ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.

De los supuestos de hecho que dan lugar al devengo de esta modalidad, como ya se adelantó, no todas ellas son trasposición de la Directiva 2008/7/CE, sino que solo se contemplan en la misma las relativas a las operaciones de concentración de capitales, es decir, la constitución de sociedades, el aumento de su capital social, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea, exigiéndose además en la Directiva que sean realizadas por sociedades mercantiles.

Teniendo en cuenta lo anterior no son operaciones contempladas en la Directiva todas aquellas que realicen las entidades equiparadas a sociedades mercantiles no teniendo su base en la normativa de la UE, incluso, cuando las realicen sociedades no mercantiles y, sobre todo, son únicamente españoles, los supuestos del hecho imponible tales como las disminuciones de capital y las disoluciones de sociedades.

Lo anteriormente expuesto explica porque España, siguiendo las recomendaciones de la Unión Europea, ha suprimido el gravamen efectivo de las operaciones de sociedades mercantiles contempladas en la Directiva y, sin embargo, ha mantenido la exigencia del tributo en los supuestos no contemplados en la misma –disolución de sociedades y disminución de capital-, por considerar

el legislador español que las operaciones de disolución de sociedades y de disminución de capital no fomentan la creación y el mantenimiento de empresas, sino todo lo contrario, por lo que no es conveniente promocionar dichos extremos excluyendo su gravamen por esta modalidad.

En efecto, desde 1 de enero de 2009, mediante la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, se introdujo en el artículo 19 del texto refundido de la Ley del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, varios supuestos, como no sujetos.

Respecto a lo anterior, en concreto, se determinó la no sujeción de las operaciones de reestructuración; los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro; la modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad y, por último, la ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.

También como consecuencia de lo dispuesto en la Ley 4/2008, antes reseñada, se ha modificado, aunque sin afectar a la parte sustantiva del mismo, el concepto de operaciones de reestructuración, remitiéndose, ahora directamente, a las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, evitándose de esta forma la anterior remisión que se hacía de forma indirecta a los mismos conceptos.

Además, posteriormente desde el 3 de diciembre de 2010, se exoneraron de este gravamen, mediante la modificación del apartado 11 de la letra B) del artículo 45.I. del mencionado texto refundido de la Ley del ITPAJD, por el Real Decreto-Ley 13/2010, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otra estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

Estas exenciones, según la doctrina administrativa, alcanzan no solo a las sociedades mercantiles, sino también a cualquier entidad que estuviera sujeta al gravamen,

como se establece en la contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 14/02/2012, -número V0315-12.

Una operación bastante común que ha dado lugar a controversia entre los diversos agentes de la relación jurídica tributaria, así como en la doctrina fiscal, es la constitución o el aumento de capital o el patrimonio de una entidad mediante la aportación de bienes inmuebles, al mismo tiempo que la entidad se subroga en las obligaciones del aportante garantizadas con hipoteca o similar.

Al tratarse en realidad en dos operaciones distintas aunque ligadas a la finalidad del aportante, por una parte que el inmueble pase de su titularidad a la de la entidad y por otra liberarse de las obligaciones garantizadas con hipoteca, por lo que la Administración tributaria, desde el principio, consideró que se aportaba el inmueble en dos partes, una como aportación al patrimonio de la entidad de que se tratara, coincidente con el valor de mercado del inmueble menos el importe de la obligación pendiente garantizada y, por otra parte, dicho importe como una dación de bienes en asunción de pago de deudas, al subrogarse la entidad en dichas obligaciones.

La polémica anterior, ha sido resuelta por el TS, que en su continuada jurisprudencia ha asumido la tesis de la Administración, de forma clara e indubitada, así se recoge en la sentencia número 1.562/2021, de fecha: 22/12/2021 o en la sentencia número 1.602/2020 de fecha: 25/11/2020.

Por último, dado que el gravamen en la práctica, por las vías de la no sujeción o de su exención, ha quedado reducido a dos únicos supuestos, conviene analizar los mismos, que son la disminución de capital con entrega de bienes a los socios o partícipes y la disolución de las sociedades o entidades sujetas.

En la reducción o disminución de capital, se gravan no solo el caso en que se disminuya el capital, sino también cuando disminuyan el fondo o patrimonio de las otras entidades sometidas al Impuesto.

Por lo que respecta a las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada la reducción del capital puede tener por finalidad la devolución de aportaciones, la condonación de dividendos pasivos, la constitución o el incremento de la reserva legal o de reservas voluntarias o el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas.

La reducción del capital tendrá carácter obligatorio para la sociedad cuando las pérdidas hayan disminuido su haber por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio. Por otra parte,

la reducción podrá realizarse mediante la disminución del valor nominal de las acciones, su amortización o su agrupación para canjearlas.

Una operación que aúna la disminución de capital con la de aumento es la conocida como "operación acordeón" que conlleva una reducción y aumento del capital simultáneos. El acuerdo de reducción del capital social a cero o por debajo de la cifra mínima legal sólo podrá adoptarse cuando simultáneamente se acuerde la transformación de la Sociedad o el aumento de su capital hasta una cantidad igual o superior a la mencionada cifra mínima, este tipo de operaciones tributarán tanto por la disminución, aunque al no haber entrega de elementos patrimoniales a los socios no tiene base y por el total importe del aumento de capital, aunque este supuesto se encuentra exento.

Cualquiera que sea la razón de la disminución, la operación se encuentra sometida a gravamen, pero en los casos que no se produzca devolución a los socios, no se tributará dado que será una operación con base imponible inexistente, así se recoge en la doctrina ya antigua de la Dirección General de Tributos (Res. DGT 25-1-1985), que estableció que la reducción de capital para compensar pérdidas, sin devolución de elementos patrimoniales a los socios, está sujeta a esta modalidad con base imponible cero, por lo que no puede sujetarse a las otras modalidades del impuesto.

Un caso concreto en el que se considerara que existe devolución de aportaciones es el de condonación de dividendos pasivos, en el que se da un auténtico desplazamiento de un derecho de la entidad a los socios.

Por otro lado, como ya se puso de manifiesto en el caso de compras de acciones de la sociedad para amortizarlas no se considerará como disminución de capital en los términos previstos en el Reglamento ya que dicha previsión fue considerada nula por la Sentencia del 3 de noviembre de 1997 del TS.

Por lo que respecta a las otras entidades asimiladas, la copropiedad del buque no puede efectuar este tipo de operaciones, al igual que en el caso de los aumentos, ya que el valor de la copropiedad del buque no puede alterarse; las cuentas en participación por el contrario permiten acordar la disminución del capital aportado con la consecuente devolución al cuenta-participante no gestor, operación que estaría plenamente sometida al Impuesto, igualmente pueden disminuir la cuantía de los elementos patrimoniales comunes las comunidades de bienes, en cuyo caso quedarían sometidas al impuesto por disminución de capital.

Por último, hacer constar que esta operación, así como la de disolución de la sociedad, no está contemplada en la normativa armonizadora de la UE, pero tampoco se establece en la misma una prohibición sobre el gravamen de las mismas, por lo que no sólo España, sino también otros países gravan estas operaciones en el ámbito de este tipo de tributos sobre las operaciones societarias.

Por lo que respecta al supuesto de disolución de sociedades o entidades equiparadas a las anteriores, cabe hacer constar que, si la operación de constitución es la que crea la entidad de que se trate, la de disolución es la que suprime la existencia de la misma, sin perjuicio de que con posterioridad sean necesarias otras operaciones, como la liquidación, para terminar con la existencia práctica de la entidad. La disolución es el presupuesto necesario para la extinción de la entidad de que se trate.

En la disolución de la sociedad, cualquiera que sea la causa, al igual que sucede con la disminución de capital, lo importante es que exista entrega de bienes o derechos a los socios, ya que en caso contrario no existe base imponible por lo que no se tributa en la práctica.

Este supuesto del hecho imponible puede afectar a todas las figuras, en efecto cualquier tipo de sociedad puede ser disuelta con entrega a sus socios de elementos patrimoniales, asimismo puede disolverse con entrega a los comuneros de los bienes o derechos comunes, también puede disolverse la cuenta en participación con liquidación de la operación y, por último, incluso en el caso de la copropiedad del buque puede darse fin a la misma por venta a un solo propietario, que puede ser uno de los copropietarios o un tercero que adquiera todas las partes indivisas que formaban la copropiedad.

Por último, recordar que esta figura no está contemplada en la Directiva 2008/7/CE, pero que tampoco esta prohibida la exacción sobre la misma de un tributo como el que se exige en nuestro país y en otros de la UE. Según la doctrina administrativa, la disolución de una sociedad que tributara en el régimen de transparencia fiscal está sujeta a operaciones societarias.

### 3.- Sujetos pasivos.

Respecto a otros elementos de este tributo, como pueden ser la delimitación de los sujetos pasivos, se establece que serán, en la constitución de sociedades, aumento de capital, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social y aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social, la sociedad y **en la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.**

Entre las sociedades están sujetas, aunque gocen en algunos casos de exención específica de todas o de algunas de los supuestos de este concepto, las Sociedades de Inversión Mobiliaria o Inmobiliaria, Sociedades cooperativas, Sociedades Laborales, Sociedades de Capital Riesgo, Sociedades Mutuas de Seguros, Mutualidades de previsión social, Sociedades de capital público, privado o mixto, Sociedades de Garantía Reciproca, etc.

La normativa del Impuesto se refiere como sujetos pasivos, además de las sociedades en general, a las siguientes:

- Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos, expresión que parece referirse a aquellos supuestos de asociaciones o cualquier otra entidad con personalidad jurídica que intervenga en el tráfico empresarial con ánimo de lucro, lo cual es de difícil concreción puesto que las fundaciones y asociaciones generalmente no tienen dicho ánimo, puede pensarse que se trata de una norma de cierre para entidades asociativas que no puedan integrarse en lo que es el concepto de sociedad, pero que busquen el beneficio de sus asociados o partícipes.

Aunque la doctrina ha dudado de la aplicabilidad de este epígrafe, existe una consulta de la DGT que puede aclarar su utilidad, en efecto, en el caso de las "Agrupaciones de Interés Urbanístico", reguladas en la Ley 6/1994, de 15 de noviembre, de Actividad urbanística de la Comunidad Autónoma Valenciana, que adquieran personalidad jurídica pública estarán sometidas a operaciones financieras, cuando persigan una finalidad lucrativa.

- Los contratos de cuenta en participación. Los contratos de cuentas en participación son acuerdos realizados entre comerciantes, sin que llegue a crearse un nuevo ente con personalidad jurídica propia. A estos contratos alude el artículo 239 del Código de Comercio (C de C) en los siguientes términos:

*"Podrán los comerciantes interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte del capital que convinieran, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen".*

El principal problema que han presentado siempre los contratos de cuentas en participación, desde la óptica tributaria, ha sido la calificación de las mismas y de sus rentas y su deducibilidad fiscal en el impuesto personal del cuenta-partícipe gestor, de las cantidades abonadas al cuenta-partícipe no gestor, como consecuencia de

su naturaleza sustantiva a caballo entre el contrato de sociedad y el de préstamo, sobre la que la doctrina mercantil tampoco ha sido unánime.

No obstante lo anterior, las variaciones en el tratamiento fiscal de las rentas, en el ámbito de este impuesto no hay dudas de su sujeción por su equiparación a sociedades, contenida en la normativa vigente. En ese sentido, se establece que están equiparados a sociedades a efectos de este impuesto, por lo que todas las operaciones entre el cuenta-partícipe y el gestor, como las aportaciones iniciales, los aumentos de aportaciones y las cancelaciones parciales o totales estarán sometidas a operaciones societarias.

- La copropiedad del buque. Es otro contrato también regulado en el C de C, según la cual se establece el mismo cuando se produce la venta de una o varias partes indivisas del buque reteniendo otra por parte el vendedor o cuando se vende a varios terceros de forma indivisa la totalidad del buque. La cuestión que se plantea es si esta figura es aplicable a cualquier tipo de barco o solamente al dedicado a la actividad mercante, es decir, si incluye barcos pesqueros, de recreo y otros, cuestión que debe contestarse en el sentido de que siempre que la actividad a que vaya a dedicarse el buque sea de carácter empresarial estará comprendido en el supuesto.

En relación con este contrato el TS en su Sentencia de 10 de julio de 1987, textualmente establece:

*"... del ya aludido precepto del Código de Comercio, en cuanto, recordamos, atribuye a la participación de varias personas en la propiedad de un buque, la condición o naturaleza de una «compañía» o «comunidad de buques», con otorgamiento a la misma de personalidad jurídica, como de la propia normativa tributaria, que ya desde el Reglamento de 1959 del desaparecido Impuesto de Derechos Reales -artículo 19, número 28-, estableció que tributarían como sociedades las compañías constituidas por los copropietarios de un buque según el artículo 589 del Código de Comercio,(...) que, a efectos de dicho impuesto, «tendrán la consideración de sociedades» la copropiedad de los buques, sin especificación en cuanto a si se trata de buques mercantes o de otra naturaleza,(...) por cuanto, ninguna especificación se hace en cuanto a ello en las más recientes normas fiscales (...) toda copropiedad de buques, pesqueros o no, destinados a la industria o al comercio o no, queda sujeta al nuevo Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales «como si se tratara de una sociedad ..."*

- Las comunidades de bienes, constituidas por actos inter vivos, que realice actividades empresariales, sin perjuicio

de su tratamiento fiscal en el IRPF, que como es sabido somete a este tipo de entidades al régimen de atribución de sus rentas a los comuneros, lo que es tanto como no reconocer su existencia como entidad diferenciada de estos. En realidad, puede afirmarse que las comunidades de bienes o derechos creadas para intervenir en el tráfico empresarial son auténticas sociedades sin personalidad jurídica por no ser públicos sus pactos, puesto que se trata de poner determinados elementos patrimoniales en común para mediante un acuerdo de los comuneros realizar actividades económicas y no se adaptan al concepto de comunidad de bienes del Código Civil, que en su artículo 392 establece que *"hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas"*, es decir la simple tenencia en común de los elementos sin finalidad empresarial alguna.

En el ámbito fiscal las comunidades de bienes con actividades empresariales responden al concepto de sociedades internas, que el artículo 1669 del CC equipara a las comunidades de bienes, pero cualquiera que sea su denominación están sometidas a la modalidad de operaciones societarias.

- Las comunidades de bienes originadas por acto *mortis causa*, cuando los comuneros continúen en régimen de indivisión con el negocio del causante por un plazo superior a tres años.

No se mencionan en el TRLITPAJD del Impuesto y sin embargo son sujetos pasivos los Fondos de Inversión Mobiliaria o Inmobiliaria, los Fondos de Pensiones, los Fondos de Garantía de Depósitos, Fondos de Capital Riesgo y otras entidades que sus propias Leyes someten a esta modalidad, aún cuando los exoneren de determinados supuestos como la constitución y el aumento de capital, pero no de otras como la disminución o la disolución, aunque en estos supuestos no sean ellas directamente los sujetos pasivos, sino los partícipes.

También pueden ser sujetos pasivos del gravamen las entidades extranjeras, cuando realicen a través de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español, cuando su domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en países no pertenecientes a la UE o, encontrándose en éstos no estuvieran sometidas a un gravamen análogo al que es objeto de esta modalidad del Impuesto. Se trata de entidades extranjeras, que mantienen en todo caso su nacionalidad y que se gravan exclusivamente en por la parte de capital que destinen a sus operaciones en España.

Un supuesto parecido es el de las sociedades que trasladen a nuestro territorio la sede de dirección efectiva o su domicilio social, que generalmente tendrán la condición de extranjeras, si bien en este supuesto, pueden pasar a adquirir la nacionalidad española, como consecuencia del traslado.

Como ya se ha expuesto en cada uno de los supuestos que conforman el hecho imponible de esta modalidad, los diversos sujetos pasivos estarán sometidos a los mismos en función de la peculiaridad propia del régimen jurídico de cada una de estas entidades, es decir, que existen casos que una de estas entidades no está sujeta a determinado supuesto por no poder realizarlo, como es el caso de la copropiedad del buque que no puede ser gravado por la ampliación de capital, ya que no puede elevarse el valor de dicha copropiedad.

Así pues, según el TRLITPAJD y el Reglamento vigente del Impuesto, serán sujetos pasivos, a título de contribuyentes, en la constitución, aumento de capital, fusión, escisión y traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social, en las aportaciones de los socios para reducir pérdidas y en el caso de realización de operaciones en España por entidades extranjeras, la entidad, salvo en el caso de la constitución de la cuenta en participación que será el partícipe gestor. **En la disolución y reducción del capital social los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes recibidos, excepto en el supuesto de extinción de la cuenta en participación que será el partícipe no gestor.**

Se ha eliminado, en ejecución de la resolución del TS de 3 de noviembre de 1997, la previsión reglamentaria por la que se establecía que en el caso de la reducción de capital por amortización de sus propias acciones fuera sujeto pasivo la sociedad, en concordancia con la eliminación del hecho imponible, establecido asimismo por el Reglamento, de la reducción de capital como consecuencia de amortización de acciones.

#### 4.- Base imponible.

Respecto a la cuantificación de las bases imponibles si se trata de la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas.

Cuando se trate de operaciones realizadas por sociedades distintas de las anteriores y en las aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social, la base imponible se fijará en el valor neto de la aportación.

En los traslados de sede de dirección efectiva o de domicilio social, la base imponible coincidirá con el haber líquido que la sociedad, cuya sede de dirección efectiva o domicilio social se traslada, tenga el día en que se adopte el acuerdo y, por último, **en la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.**

**En lo que respecta a la disminución de capital y disolución de sociedades y otras entidades equiparadas a las anteriores,** servirá de base imponible el valor de mercado de los bienes y derechos entregados a los socios, sin minoración por gastos y deudas, por lo que si podrán deducirse las cargas, en el sentido legal, es decir que disminuyan el valor de los bienes sobre los que se proyectan. En este caso, cabe la comprobación administrativa del valor de mercado de los elementos entregados a los sujetos pasivos. Si se tratase de entrega de bienes inmuebles se cuantificaría la base imponible por el valor de referencia o en caso de no existir por su valor de mercado.

Por otra parte, recordar que existía sobre las operaciones de disolución, una especie de liquidación provisional a cuenta de la liquidación definitiva de OS, cuya base imponible era el importe líquido de la sociedad que se disolviera, precepto que se recogía en el artículo 64.5 del Reglamento del ITPAJD, pero que fue anulado por el TS en sus Sentencias de 3 de noviembre de 1997.

### 5.- Devengo, tipo y cuota.

El devengo de esta modalidad se produce cuando se formaliza el acto sujeto a gravamen, es decir, cuando se otorgue la escritura pública en la que se recoja dicho acto y, cuando no sea necesario el otorgamiento de escritura pública, por no exigirlo la legislación mercantil y registral, se entenderá devengado el Impuesto con el otorgamiento del acto, contrato o documento que constituya el hecho imponible, es decir que según se establezca en la normativa mercantil, registral o contable correspondiente que es necesario un acuerdo verbal o escrito, con o sin otras formalidades, que determinen que se considere realizado la operación objeto de gravamen.

El tipo fijado para todas las operaciones gravadas es el 1 por ciento. Por tanto, sólo, existe un tipo en esta modalidad del Impuesto, el del **1 por ciento de la base imponible**. Que es el máximo que puede fijarse según la normativa comunitaria. La aplicación del tipo sobre la base correspondiente da lugar a la cuota íntegra que coincide con la cuota a ingresar.

### 6.- Otros aspectos.

Aunque esta modalidad como los demás conceptos y subconceptos del ITPAJD se encuentra cedida a las CCAA de régimen común, en cuanto a la gestión, recaudación, comprobación e inspección, las mismas, no ostentan competencias normativas con las que pudieran modificar los parámetros de OS, dado que al ser transposición de una Directiva europea no se ha considerado conveniente que las mismas modifiquen su estructura y componentes.

Casi lo mismo puede decirse respecto a las CCAA de régimen foral, que, aunque pueden regular esta modalidad en sus territorios, deben ajustarse a la regulación estatal, sin posibilidad de cambio alguno. En concreto el Concierto Económico con el País Vasco establece que:

*“Sección 8.ª Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

*Artículo 30. Normativa aplicable. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tendrá el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que se regirán por la normativa común, en cuyo caso las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.”*

Por su parte, el Convenio Económico con Navarra, en su artículo 38.2. establece que:

*“2. Se someterán a igual tributación que en territorio común la transmisión de valores a que se refiere el párrafo segundo del número 2.º de la letra A) del apartado 1 anterior, así como las operaciones societarias.”*

Quedan por tanto fuera de este gravamen y de los de transmisiones patrimoniales onerosas o la cuota gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados, todos los supuestos contemplados en la Directiva 2008/7/CE y solo se gravan las disminuciones de capital y las disoluciones de sociedades.

Por otra parte, por lo que hace a determinadas operaciones societarias, el Reglamento del ITPAJD, en su artículo 75 establece una serie de normas que afectan a estas operaciones. En dicho sentido, se determina que la primera copia de la escritura notarial que documente una ampliación de capital con cargo a reservas, que se hubieran constituido exclusivamente con cargo a las primas de emisión de acciones, no sujeta a la modalidad de operaciones societarias, tributará por la cuota gradual de

documentos notariales de actos jurídicos documentados, puesto que cumple los requisitos de ser inscribible y versar directamente sobre la cantidad de la ampliación.

Por el contrario, no se somete a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, la operación de modificación de sociedad por cambio total o parcial del objeto social, tenga o no relación con las actividades anteriormente desarrolladas por la entidad, no estando sujeta tampoco, como se ha dicho, a la modalidad de operaciones societarias.

Según la doctrina administrativa no están sometidos al impuesto, ni por operaciones societarias ni por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, una modificación de los estatutos en la que se alteren cuestiones en relación con la distribución de beneficios o de remuneración de los administradores.

En el caso de operaciones de prorrogación y transformación de sociedad, se establecía en el Reglamento que tributarían por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados sobre el haber liquidado de la sociedad en el momento de la adopción del acuerdo, añadiéndose que se considerará como operación de transformación su cambio de naturaleza o de forma, pero por las Sentencias del TS de 3 de noviembre de 1997, se elimina de esta previsión el gravamen por la cuota gradual de las operaciones de transformación, quedando por tanto solamente gravadas, en su caso, las de prorrogación. Se mantiene que, para estos efectos, haber liquidado es la diferencia entre el activo real y el pasivo exigible.

En el supuesto de operaciones de disminución de capital, sin devolución de bienes o derechos a los socios, que no de lugar a liquidación por la modalidad de operaciones societarias, tampoco se somete al impuesto por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, por no tener objeto valuable.

También han anulado las Sentencias citadas la obligación que se establecía en el Reglamento por la que debían tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados las escrituras en las que se documentasen los actos por los que se exigiera el desembolso de los dividendos pasivos.

Asimismo se ha eliminado, por las reiteradamente citadas Sentencias del TS, la tributación por la cuota gradual de actos jurídicos documentados los cambios de las acciones en cuanto a su condición de nominativas o al portador, pero se sigue manteniendo el gravamen por dicha cuota en el caso del cambio del valor de las mismas, sobre la base del valor nominal de las acciones

cuyo valor se modifique, en este sentido se establece que la emisión de acciones para canjearlas por las que estaban en circulación anteriormente, alterando su valor nominal es un acto sujeto a la cuota gradual de actos jurídicos documentados.

Por último, se establece que no están sujetos a la mencionada cuota gradual las escrituras que documenten la forma de representación de las acciones, cuando pasen de títulos a anotaciones en cuenta o viceversa.

También respecto a las comunidades de bienes, se establece que la disolución de las mismas cuando no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones realizadas a los comuneros guarden la debida proporción con sus cuotas de titularidad, solamente tributarán, en su caso, por la modalidad de actos jurídicos documentados. Si existieran excesos de adjudicación onerosos tributarían por la modalidad de transmisiones patrimoniales.

### III.- ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

#### 1.- Contenido.

Esta modalidad del ITPAJD se configura a través de tres submodalidades o subconceptos, que son aquellos que gravan los **documentos notariales** que cumplan determinados requisitos, algunos **documentos mercantiles** y, por último, determinados **documentos administrativos**.

La última submodalidad se subdivide, a su vez, en dos: un gravamen de las **transmisiones y rehabilitaciones de las grandezas** –especie de títulos nobiliarios exclusivamente españoles que se considera el de mayor importancia de todas estas distinciones honoríficas en nuestro país- y títulos nobiliarios y el que se exige con ocasión de las anotaciones preventivas que se practican en los Registros públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengán ordenadas de oficio por la autoridad judicial o administrativa.

Dispone así el artículo 27 del Texto Refundido y, de forma similar, el artículo 66 del Reglamento que:

*"1. Se sujetan a gravamen, en los términos que se previenen en los artículos siguientes.*

- a) Los documentos notariales.*
- b) Los documentos mercantiles.*
- c) Los documentos administrativos.*

2. El tributo se satisfará mediante cuotas variables o fijas, atendiendo a que el documento que se formalice, otorgue o expida, tenga o no por objeto cantidad o cosa valuable en algún momento de su vigencia.

3. Los documentos notariales se extenderán necesariamente en papel timbrado", salvo que, como establece art. 66.3º del Reglamento "se exceptuó su uso por normas especiales de rango legal".

Como se desprende del contenido de las tres submodalidades y de sus subdivisiones se trata de un tributo que puede decirse que tiene naturaleza documental, es decir, que grava el simple documento, aunque en algunos de sus subconceptos, como el más importante: **la cuota gradual de documentos notariales, el TS, en su Sentencia de 3 de noviembre de 1997, ha considerado que esta naturaleza se combina, con la finalidad de gravar algunas operaciones, que, no estando sometidas a otros gravámenes indirectos sobre transmisiones económicas, su propio contenido económico las convierte en equiparables a las transmisiones económicas, añadiendo el concepto de contenido económico al de simple gravamen documental.**

Antes de pasar a exponer separadamente la tributación de cada uno de los tipos de documentos señalados, debe recordarse que la redacción original del Real Decreto 828/1995 por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto fue modificada en virtud de dos Sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en fecha de 3 de noviembre de 1997 en sendos recursos interpuestos, respectivamente, por la Asociación Española de la Banca Privada (AEB) y por la Confederación Española de Asociaciones Empresariales (CEOE) contra varios artículos del Reglamento del impuesto, declarando nulos, total o parcialmente, en lo que afecta a la materia que ahora se va a examinar, los siguientes preceptos: 70.4, 74, 75.3,5 y 6, y confirmando la redacción del artículo 76.3.c.2.

## 2.- Hechos imponibles.

Aunque, luego se verán más en detalle, los hechos imponibles de estas tres submodalidades son los siguientes: en documentos notariales se gravan las escrituras, las actas o los testimonios notariales que deben extenderse en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio y, además, mediante otra cuota de carácter proporcional o gradual, que solo grava las primeras copias de escrituras o actas notariales que contengan cantidad o cosa valuable, sean inscribibles en

determinados Registros públicos y no estén sujetas a las otras dos modalidades del ITPAJD o al Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones.

Documentos mercantiles grava las letras de cambio, los documentos que realicen función de giro o suplan a las primeras, los resguardos y certificados de depósitos transmisibles, así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos que den lugar a una contraprestación establecida por diferencia entre lo satisfecho en la emisión y el importe comprometido en su reembolso.

Por último, los documentos administrativos se dividen en dos hechos imponibles totalmente diferentes entre sí: por una parte, se grava la transmisión o rehabilitación de grandezas y títulos nobiliarios, así como el reconocimiento de títulos nobiliarios extranjeros –no se olvide que España es constitucionalmente una monarquía en la que se reconocen oficialmente los títulos nobiliarios- y, por otra, se someten a este concepto las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos que tengan un derecho o interés valuable y no vengan ordenadas de oficio por la autoridad judicial o administrativa.

## 3.- Documentos notariales.

Ya se ha adelantado en el epígrafe anterior, que esta submodalidad del ITPAJD está integrada por dos cuotas o gravámenes diferentes, uno puramente documental que se exige mediante papel timbrado notarial de 0,15 euros o de 0,30 euros, por folio o por pliego, respectivamente, en todas las escrituras, actas o testimonios notariales, por lo que su repercusión para los contribuyentes es de poca importancia económica.

La segunda cuota, generalmente denominada como cuota proporcional o cuota gradual es la que grava, solamente, a aquellas escrituras o actas notariales que cumplan unos determinados requisitos.

Como es lógico, es la segunda de las cuotas la que da lugar a una mayor recaudación y conlleva una más importante carga económica sobre los contribuyentes, toda vez que grava el valor de mercado de los actos, negocios u operaciones **a un tipo determinado por las Comunidades Autónomas (CCAA) o en caso de no haberlo fijado así al tipo del 0,5 por ciento.**

Los requisitos exigidos para el devengo de la cuota gradual o proporcional son, que se trate de **primeras copias de escrituras o actas notariales españolas, que contengan cosas o tenga interés**

**valorable; que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantiles y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles; que no estén gravadas por las otras dos modalidades del ITPAJD** –es decir, transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias- ni por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

En lo que respecta a que sean primeras copias de escrituras españolas, lo que excluye el supuesto de las de escrituras de otros países, aunque sean miembros de la UE, además, tampoco grava las matrices y segundas o posteriores copias, tal vez porque, atenuándose en esta figura el carácter de gravamen meramente documental, se pretende gravar la incorporación al tráfico jurídico de ciertos actos que por si mismos no constituyen hecho imponible de las otras dos modalidades del impuesto; y, en este sentido, es indiscutible que la incorporación al tráfico jurídico se opera en virtud de la primera copia de los citados documentos.

El segundo requisito es que la escritura o el acta tenga contenido económico, por lo que en caso contrario, determina la imposibilidad de aplicar la cuota variable, exigiendo el artículo 30.3 del TRLITPAJD que esa inexistencia de contenido económico subsista durante toda la vigencia del documento, ya que no deben confundirse los supuestos de documentos que carecen de contenido económico con aquellos otros de cuantía inicialmente indeterminada.

De esta delimitación, reiterar que el que su contenido sea valorable se refiere a cualquier momento de la vigencia del mismo, que la exigencia de inscribibilidad conlleva el que no es necesario que, en la práctica real se inscriba, sino que pudiera efectuarse en los Registros públicos que se citan, por lo que no valdría cualquier otro, por ejemplo un Registro de la Hacienda Pública como el del Catastro, el de la Jefatura Central de Tráfico, etc., por último, que, aunque esté sujeta a algún tributo, como el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ello no impide que se pueda exigir esta cuota, por ejemplo en la venta de viviendas nueva.

A efectos de la inscripción en los Registros referidos en el artículo 31.2, se debe precisar que lo que el artículo 31 denomina Registro de la Propiedad Industrial pasó a denominarse "Oficina Española de Patentes y Marcas", en virtud de la Disposición Adicional 1º de la Ley 21/1992, de 16 de julio, Ley de Industria.

Por lo que respecta a la inscribibilidad, se consideran inscribibles en los diversos registros anteriores los siguientes actos, contratos o negocios:

En el Registro de la Propiedad (según, fundamentalmente, el Artículo 2 de la Ley Hipotecaria):

- La transmisión del dominio de los inmuebles o de los derechos reales impuestos sobre los mismos.
- La constitución, modificación o extinción de los derechos reales de usufructo, uso, habitación, enfiteusis, hipoteca, censos, servidumbres y otros cualesquiera derechos reales.
- Los actos y contratos en cuya virtud se adjudiquen a alguno bienes inmuebles o derechos reales, aunque sea con la obligación de transmitirlos a otro o de invertir su importe en objeto determinado.
- Los contratos de arrendamientos de bienes inmuebles y los subarrendos, cesiones y subrogaciones de los mismos (Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos).
- El contrato de opción de compra siempre que, además de otros requisitos, haya convenio expreso de las partes para que se inscriba. (artículo 14 del Reglamento Hipotecario)

En el Registro Mercantil (Artículo 2 del Reglamento del Registro Mercantil):

- La inscripción de los comerciantes o empresarios individuales
- Las sociedades mercantiles
- Los actos y contratos relativos a comerciantes, empresarios y sociedades.
- Los buques
- Las aeronaves

Que la inscripción en el llamado Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento de posesión determina la aplicación del artículo 31.2 del TRLITPAJD, concurriendo los demás requisitos exigidos en dicho precepto, dado que el citado Registro no es autónomo, respecto al Registro de la Propiedad sino que forma parte del mismo (TS de 4 de diciembre de 1997).

**El sujeto pasivo de esta cuota gradual es el adquirente del bien o derecho de que se trate y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales o aquellos en cuyo interés se expidan estos documentos.**

No obstante lo anterior, **cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista,** modificación que se introdujo, tras varias interpretaciones jurisprudenciales contradictorias del TS.

En efecto, empezando por una sentencia de la Sala de lo Civil, en un asunto de protección del consumidor y tras una serie de sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo, el Gobierno mediante el artículo Único.1 del Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, que entró en vigor el 11 de noviembre de 2018, anuló la regulación reglamentaria sobre este extremo, dado que con anterioridad el sujeto pasivo era el prestatario, dado que se entendía que la hipoteca que garantizaba un préstamo era un negocio accesorio del contrato principal que era el préstamo y, por ello, el sujeto pasivo era el adquirente del préstamo. Ahora, en este caso, legalmente está establecido que el sujeto pasivo es el acreedor al que se garantiza su derecho con la hipoteca.

En aquellos casos en que un mismo documento contenga varios actos sujetos a tributación por la cuota variable, la concurrencia de varios hechos imponible implicará, asimismo, la concurrencia de varios sujetos pasivos, pudiendo coincidir o no en la misma persona.

Respecto a este elemento del gravamen, en una primera transmisión de un inmueble, que devengue el IVA, el sujeto pasivo de documentos notariales será el adquirente del inmueble, aunque, como es sabido, el sujeto pasivo del IVA será el transmitente del inmueble.

## Base imponible

La base imponible, según la normativa del tributo, será el valor declarado, sin perjuicio de su comprobación por la Administración tributaria, lo que lleva a que **se trate del valor de mercado y, en el caso de inmuebles, el valor de referencia o si este no existiera, se cuantifique por el valor de mercado.**

La delimitación anterior es la correspondiente a la base imponible general o establecida por la norma, que se completa con los siguientes supuestos y circunstancias:

En las actas notariales se observara lo dispuesto en el apartado anterior, salvo en las de protesto, en que las que la base imponible coincidirá con la tercera parte del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que hubiera dado lugar al protesto.

Por otra parte, se entenderá que el acto es de objeto no valuable, cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse la cuantía de la base. Si esta no pudiese fijarse al celebrarse el acto, se exigirá el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, sin perjuicio de que se complete la liquidación cuando la cuantía quede determinada.

Por su parte, la base imponible para los derechos reales de garantía o los préstamos con garantía, será el importe del total de la obligación o capital asegurado.

Asimismo está establecido que, en las posposiciones y mejoras de rango registral de las hipotecas o cualquier otro derecho de garantía, la base estará constituida por la total responsabilidad del derecho que empeore de rango y en las igualaciones de rango por el total importe de la responsabilidad que corresponda al primero de los derechos registrados al que se iguala el posterior..

Además de la norma general para determinar la base imponible, se regulan en la normativa del gravamen, su adecuación a alguno casos concretos, así en cada uno de ellos, lo que debe entenderse por contenido valuable a efectos de fijar la base imponible:

- Declaración de obra nueva
- Constitución en régimen de propiedad horizontal
- Escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas

Según el artículo 70 del Reglamento del TRLITPAJD:

*"1. La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare.*

*2. En la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno.*

*3. En las escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas, la base imponible estará constituida, respectivamente, por el valor de las fincas agrupadas, por el de la finca agregada a otra mayor y por el de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente."*

La redacción original del artículo 70 del Reglamento incluía otro número, el número 4, en el que se establecía cual debía ser la base imponible en el caso de cancelación de obligaciones, bonos, cédulas y valores análogos, estableciendo que serviría de base el capital prestado, salvo que existiesen garantías reales, en cuyo supuesto serviría de base el capital garantizado.

Dicho número 4 fue suprimido en virtud de las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997, en aplicación de la Directiva 69/335/CEE que en su artículo 11 establecía que:

*"Los Estados miembros no someterán a ninguna imposición, cualquiera que sea su forma: b) los empréstitos, incluidos los públicos, contratados en forma de emisión de obligaciones y otros títulos negociables, sea quien fuere el emisor, y todas las formalidades a ellos relativas, así como la creación, emisión, admisión para cotización en Bolsa, puesta en circulación o negociación de estas obligaciones u otros títulos negociables".*

Por tanto, el texto comunitario iba, al igual que en la actual Directiva, mas allá de la simple erradicación del gravamen sobre los títulos, suponiendo la eliminación de toda carga fiscal sobre los empréstitos representados por obligaciones u otros títulos análogos, como así lo ha reflejado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sentencia de 25 de mayo de 1989, por lo que, en consecuencia, como ha declarado el Tribunal Supremo, no podía el Reglamento de 1995 exigir un gravamen sobre la emisión, ni sobre la extinción o cancelación de empréstitos representados por obligaciones u otros títulos análogos, so pena de ir contra la normativa comunitaria.

## Tipo del gravamen.

En la normativa estatal, se distingue **la cuota fija que se exigirá en papel timbrado notarial de 0,15 euros por folio y 0,30 por pliego de la cuota gradual que se exige al 0,5 por ciento.**

Sin embargo, **las CCAA pueden fijar el tipo de la cuota gradual**, que en la práctica lo han establecido en una horquilla que va del 0,6 a más del 3 por ciento en alguna CA, aunque este último suele corresponder a supuestos en los que el interesado haya **renunciado a la exención del IVA, cuestión esta que, en mi opinión, pudiera contradecir la normativa europea sobre este último tributo, dado que interfiere en la posible decisión de los sujetos pasivos del IVA** respecto a renunciar a la posible exención en el supuesto de bienes inmuebles.

## Cuota tributaria

Como se viene exponiendo, se establecen en la normativa del Impuesto, concretamente en su artículo 31 del TRLITPAJD, una doble forma de gravamen: la cuota fija y la cuota variable o gradual:

- La cuota fija, auténtico y verdadero gravamen documental, recae sobre la forma o documentación del acto, con absoluta independencia de su contenido.

- La cuota variable depende en su aplicación, no sólo de la existencia del documento, presupuesto de hecho

imprescindible para ello, sino además del contenido de éste.

Esta distinta naturaleza se traduce en un distinto régimen de incompatibilidad en relación con las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias. Al gravar la cuota fija solo el revestimiento formal del acto, sin incidir en el acto en sí, no se plantea incompatibilidad alguna con las otras modalidades citadas, dado el diferente objeto de cada una de estas figuras.

Por el contrario, el que la aplicación de la cuota variable dependa del contenido del documento es lo que determina su incompatibilidad con TPO y con OS, a efectos de evitar que dicho contenido pueda ser gravado por más de una de las modalidades del Impuesto, en este sentido, dispone el artículo 31 del TRLITPAJD que:

*" 1. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto "; añadiendo el artículo 32 (Art. 71.2º del Reglamento) que "Lo dispuesto en el artículo 31.1, será de aplicación a la segunda y sucesivas copias expedidas a nombre de un mismo otorgante ".*

De lo anterior se deduce que la cuota variable es un gravamen con una base imponible y un tipo que suele denominarse proporcional o gradual, que se aplica sobre la base imponible, siendo el tipo establecido en la normativa estatal del 0,5 por ciento. Las copias de las actas de protesto tributarán al mismo tipo del 0,50 por 100 mediante la utilización de efectos timbrados.

En el caso de que la Comunidad Autónoma de que se trate no apruebe un tipo diferente o no haya asumido competencias normativas en materia de ITPAJD, se aplicará el tipo del 0,50 por 100.

En resumen, se puede afirmar que los documentos notariales tributan de dos maneras distintas: por la cuota fija, concebida con carácter general y absoluto, es decir, aplicable a todos los tipos de documentos notariales, con excepción de las copias simples que no tienen tal condición y, además, de forma no excluyente, a todas las fases del otorgamiento del documento, matrices, primeras, segundas o sucesivas copias.

Ese carácter general y absoluto en su aplicación es lo que justifica que el artículo 45.II del Texto Refundido declare que:

*"los beneficios fiscales no se aplicarán, en ningún caso, a escrituras, actas o testimonios notariales gravados por el artículo 31, apartado primero".*

Aunque, pese a la rotundidad de dicha norma, existen algunos documentos notariales que no van a gravarse por esta cuota, como los de carácter electoral.

Por su parte, la cuota variable que, por el contrario, no se aplica a todos los tipos de documentos notariales, sino tan solo a las escrituras y actas, excluyendo a los testimonios, y tampoco se aplica a todas las fases del otorgamiento del documento, sino exclusivamente a las primeras copias.

De las dos formas de gravamen, es indiscutible la mayor relevancia de la cuota variable, y no solo desde el punto de vista económico y recaudatorio, sino por su función de figura de cierre del tráfico jurídico que se instrumenta a través de la incompatibilidad con las otras dos modalidades del impuesto: TPO y OS, allí donde no resulten aplicables dichas modalidades se aplicará la cuota variable del documento notarial siempre que concurren los restantes requisitos exigidos en el artículo 31.2, que se pas a examinar mas detalladamente.

### **Casos especiales gravados por la cuota gradual:**

Bajo este epígrafe, como en el Reglamento del ITPAJD, hay que referirse a algunos de los supuestos que mas frecuentemente tributan por la cuota variable, pretendiendo solucionar los problemas que plantean, no solo en orden a la forma de dicha tributación, sino incluso a la tributación en si misma. En ese sentido, los artículos 73, 74 y 75 del Reglamento se refieren respectivamente a la tributación de la condición resolutoria explícita, los préstamos y las operaciones societarias, aunque los artículos 74 y 75 resultaron modificados en virtud de las, reiteradamente citadas, Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997.

El primero de los preceptos citados, artículo 73, se refiere a la tributación de la condición resolutoria explícita, cuyo examen se debe encuadrar en un ámbito mas amplio, el de aquellos supuestos sujetos al gravamen gradual del 0,50% como consecuencia de la incompatibilidad entre el IVA y la modalidad de TPO del ITPAJD, en cuanto a la tributación de los bienes inmuebles, encuadrándose, asimismo, en este amplio ámbito de las relaciones entre el gravamen empresarial y el impuesto transmisorio privado, es decir, el examen de la tributación de los préstamos hipotecarios concedidos por entidades financieras, sujetos a la cuota variable por la incidencia de la garantía hipotecaria.

En segundo lugar, el artículo 75 se refiere a las operaciones societarias, aclarando cuales de dichas operaciones tributan por este concepto como consecuencia de quedar excluida su tributar por el Título II del TRLITPAJD, al no estar dentro de la definición del hecho imponible del artículo 19.

Y por ultimo, comentar aquellos supuestos cuya tributación por la cuota gradual no viene determinada por el hecho de estar excluidos de tributación por otra modalidad impositiva, como es el caso de las operaciones registrales de fincas, disolución de comunidad de bienes y prórroga del derecho de retracto, (artículos 73 y 46.4º del Reglamento).

### **Supuestos de tributación por el gravamen gradual en concurrencia con el IVA.**

- Operaciones inmobiliarias en general: transmisiones de inmuebles y arrendamientos.
- La condición resolutoria explícita
- Los préstamos hipotecarios

En las operaciones inmobiliarias en general, cuando se documenten en escritura publica, esto supondrá la concurrencia de tres de los requisitos exigidos en el artículo 31.2, tratarse de una primera copia de una escritura, tener contenido valuable y ser inscribible en el Registro de la Propiedad.

Por tanto, si además la operación de que se trata esta sujeta y no exenta del IVA, la incompatibilidad entre dicho gravamen y la modalidad de TPO que establece el artículo 7.5 del TRLITPAJD, implicará la concurrencia del ultimo de los requisitos del artículo 31.2, la no sujeción por la modalidad del TPO. Esto sucede, por ejemplo, en las transmisiones de viviendas de nueva construcción, o en las segundas transmisiones de edificaciones, en los casos en que, resultando procedente, tenga lugar la renuncia a la exención en el IVA.

En el caso de los arrendamientos de bienes inmuebles, su documentación en escritura publica implicará, igualmente, la incidencia de la cuota gradual, a cuyos efectos conviene recordar su condición de inscribibles conforme al artículo 2.5 de la Ley Hipotecaria.

La condición resolutoria explícita del artículo 11 de la Ley Hipotecaria presupone la existencia de una escritura publica que permite el acceso al Registro de la Propiedad de la transmisión del inmueble de que se trate, lo que significa la concurrencia de parte de los requisitos exigidos

en el artículo 31.2: tratarse de una primera copia inscribible y valuable, no quedando por resolver más que una cuestión, si el contenido de dicha escritura está o no sujeto a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas. A este respecto el artículo 7.3 del Texto Refundido, después de establecer que *"Las condiciones resolutorias explícitas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equiparán a las hipotecas que garanticen el precio aplazado con la misma finca vendida"* dispone que *"las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido, no tributarán ni en este Impuesto ni en el de transmisiones Patrimoniales"*.

Conforme al citado artículo 7.3 del TRLITPAJD, la condición resolutoria explícita solo quedará excluida de tributar por la modalidad de TPO cuando la transmisión del inmueble que se garantiza con dicha condición constituya una transmisión sujeta y no exenta del IVA.

Cuando la venta tiene tal carácter, la condición resolutoria quedará fuera del ámbito de transmisiones patrimoniales onerosas y, por tanto, la concurrencia de los restantes requisitos exigidos en el artículo 31.2 determina la aplicación de la cuota variable.

Así se establece el artículo 73 del Reglamento que la no sujeción en la modalidad de TPO de las condiciones resolutorias explícitas convenidas en las compraventas empresariales sujetas y no exentas al IVA, *"se entenderá sin perjuicio de la tributación que pueda corresponder por la modalidad de actos jurídicos documentados"*.

Si, por el contrario, se trata de una venta no sujeta al IVA o de una venta sujeta a dicho impuesto, pero exenta del mismo, lo que, en definitiva supone que, en ambos casos, la transmisión deberá tributar por la modalidad de TPO, dispone el artículo 12.3 del Reglamento que también tributará por esta modalidad, transmisiones patrimoniales onerosas, la constitución de la condición resolutoria explícita, *"siempre que el gravamen procediese en función de la naturaleza de la persona o entidad que la constituya"*.

Lo anterior significa que, siendo el adquirente del bien el que constituye la condición resolutoria en garantía del precio que queda aplazado, será la condición de éste la que determine si procede o no la aplicación de la modalidad de TPO, en cuyo caso excluirá la aplicación de la cuota variable, mientras que, por el contrario, la improcedencia de dicha modalidad posibilitaría la aplicación del gravamen gradual. Es decir, si el adquirente no tiene la

consideración de empresario o profesional, la constitución de la condición tributará como TPO, por el contrario, si el adquirente tiene tal condición, la constitución de la garantía no quedará sujeta a transmisión patrimonial onerosa y sí al gravamen gradual.

En resumen, se puede señalar que dado que en caso de tratarse de una transmisión sujeta y exenta del IVA en la que el adquirente tenga, asimismo, la condición de sujeto pasivo del IVA, lo más probable es que entre en juego la renuncia a la exención de dicho impuesto, con lo que se daría con que los supuestos de aplicación más frecuentes de la cuota variable a la condición resolutoria explícita son los siguientes:

a). Que se trate de una transmisión empresarial, sujeta y no exenta del IVA. En este caso, en aplicación del artículo 4 del TRLITPAJD se producen dos convenciones sujetas:

- La transmisión, sujeta al IVA y a la cuota gradual de documentos notariales y
- La constitución de la garantía, que por disposición del artículo 7.3 del TRLITPAJD no tributaría ni en IVA ni en TPO, cualquiera que sea la condición del adquirente; determinando la no sujeción a TPO la tributación por la cuota gradual de documentos notariales.

Por lo que se refiere al examen de la tributación de los préstamos, y en cuanto a su incidencia en la cuota gradual del documento notarial, es preciso hacer previamente una referencia a lo que, tratándose de préstamos garantizados, ya sea con garantía real o personal, se ha venido denominando el **"tratamiento unitario del préstamo"**.

En efecto, el artículo 15.1 del TRLITPAJD establece que *"la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticrédito, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente, por el concepto de préstamo".* *Supone por tanto la tributación por un único concepto, el de préstamo, aun en el caso de concurrencia de dos convenciones, el préstamo y la garantía, constituyendo ésta la única excepción en que quiebra el principio establecido en el artículo 4 del TRLITPAJD al decir que "a una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho ..."*

El artículo 25 del Reglamento, desarrolla el contenido del artículo 15 del TRLITPAJD, estableciendo que para que se produzca el referido tratamiento unitario del préstamo será necesario que *"la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de este estuviese prevista la posterior constitución de la garantía"*.

El citado artículo 25.1 del Reglamento fue objeto de impugnación por la Asociación Española de la Banca Privada, alegando que la exigencia de que la constitución de la garantía fuese simultánea o estuviese prevista en la concesión contractual del préstamo era contraria a la doctrina jurisprudencial dictada sobre la materia.

Sin embargo, en la reiteradamente citada Sentencia de 3 de noviembre de 1997 el TS desestimó tal argumento, considerando que, por el contrario, dicho precepto no hace más que recoger la posición tradicional del TS sobre esta cuestión, inclinándose decididamente por la simultaneidad, entendida, no como unidad de acto o formalización en el mismo documento, sino en el sentido de que del documento contractual inicial de constitución del préstamo se derive tanto éste mismo, el préstamo, como la garantía, o que ésta estuviese ya anunciada en la conformación de aquel, pudiendo resumirse la doctrina legal, según los siguientes puntos:

- Para que haya un solo acto liquidable es preciso que el préstamo y la garantía se pacten conjuntamente (TS 2-12-1971).

- Se admite que la garantía se preste con posterioridad en el caso de que ya estuviera prevista en el título constitutivo del préstamo. (TS 30-11-1977).

- También se admite la sustitución de la garantía por otra, si así estaba previsto en la escritura de constitución del préstamo (TS 10-2-1977).

Dicho lo anterior y en orden a determinar la aplicación de la cuota variable a la figura de los préstamos, hay que examinar posible incidencia tanto en la constitución, como en la extinción del préstamo o la cancelación de la garantía.

Lo primero a tener en cuenta es cuál será la condición que ostente el concedente del préstamo, según sea o no sujeto pasivo del IVA, que será la que determine el régimen de tributación de la operación. En dicho sentido, en la concesión de un préstamo otorgado por un particular no sujeto pasivo de IVA, la operación se encontrará sujeta al TPO del ITPAJD conforme al artículo 7.1.B) TRLITPAJD. procediendo, en aplicación de su artículo 15.1 una única liquidación por el concepto de préstamo, y no originándose liquidación alguna por la constitución del derecho real de hipoteca.

Ahora bien, el artículo 45.I.B.15 del TRLITPAJD declara exentos del Impuesto "los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten...". Se tratará, en suma, de una operación sujeta a TPO pero exenta y, por lo tanto, no sujeta al

gravamen gradual de actos jurídicos documentados del artículo 31.2 TRLITPAJD al no reunir los requisitos exigidos por dicho artículo. En este caso no se devengaría cuota alguna por este Impuesto.

El criterio anterior es el recogido en el artículo 74 del Reglamento al establecer, en su número 1, que "*Las primeras copias de escrituras notariales que documenten préstamos sujetos a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas"; no quedaran sujetas al gravamen gradual de "actos jurídicos documentados"*".

Si por el contrario, el préstamo fuera concedido por un sujeto pasivo del IVA, la operación se encontrará sujeta a IVA pero exenta del mismo en virtud del artículo 20.1.18.c) de la Ley 37/1992 reguladora de este Impuesto, que declara exenta "*la concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea su forma...*". Al estar sujeto el préstamo a IVA, no puede practicarse liquidación por la modalidad de TPO del ITPAJD, según establece el artículo 7.5 TRLITPAJD, con lo que entrará en juego la posible incidencia de la cuota gradual del documento notarial, según se trate de un préstamo simple o garantizado:

Si fuese un préstamo simple o con garantía personal, no sería de aplicación la cuota gradual del artículo 31.2 del TRLITPAJD al no ser inscribible en el Registro de la Propiedad, si fuera un préstamo con garantía real, la garantía hipotecaria supondría la concurrencia de los requisitos exigidos en el artículo 31.2: tratarse de una escritura pública que contiene un acto valuable, inscribible en el Registro de la Propiedad y no sujeto al TPO del ITPAJD ni a ninguna de las dos primeras modalidades del mismo, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que estará sujeta al gravamen gradual de AJD.

Lo anterior es lo que se dispone en el número 2 del citado artículo 74 que "*Las [escrituras] que documenten la constitución de préstamos sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, tributarán por el referido gravamen gradual cuando sean inscribibles en el Registro de la Propiedad o en el Registro Mercantil."*

En los supuestos de préstamos la condición de sujeto pasivo del Impuesto recae en el prestatario, salvo en los préstamos con garantía, que lo será el prestamista, según se establece en el artículo 29 del TRLITPAJD, que fue modificado por el artículo único.1 del Real Decreto-Ley 17/2018. de 8 de noviembre.

La base imponible de los préstamos con garantía se fija, según el artículo 10.2.c) TRLITPAJD, en: "*las hipotecas, prendas y anticrédito se valorarán en el importe de la*

*obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses".*

Por lo tanto, el acto de contenido valuable que motiva la inscripción registral es la hipoteca, y el impuesto se exige sobre la base de las cantidades garantizadas por el derecho real de hipoteca. Sobre esta base se aplica el gravamen gradual a que se ha hecho referencia anteriormente.

En el caso de ampliación de hipoteca, la base imponible se fijará atendiendo, sólo, al incremento de la responsabilidad hipotecaria, es decir, por el importe del principal de la ampliación, más los intereses pactados y las cantidades estipuladas para costas y gastos.

Cuando se produce la cancelación de un derecho, dispone el artículo 7.1.B) del TRLITPAJD, que solo constituye hecho imponible por la modalidad TPO la constitución de derechos reales, pero no las sucesivas fases de la vida de estos, salvo cuando supongan un ampliación posterior de su contenido.

Por tanto, la extinción de los derechos reales, entre los que se incluye la cancelación de la hipoteca, no constituye hecho imponible por TPO, con independencia de que se trate de un préstamo concedido por un particular o por una entidad financiera, permitiendo, en consecuencia, la aplicación del artículo 31.2 del TRLITPAJD, al tener que documentarse necesariamente en escritura pública para permitir su acceso al registro

Por ello dispone el número 3 del artículo 74 del Reglamento que *"Al mismo gravamen gradual de "actos jurídicos documentados" quedarán sujetas las primeras copias de escrituras notariales que documenten la extinción de préstamos de cualquier clase, siempre que sean inscribibles en el Registro de la Propiedad o en el Registro Mercantil."*

No obstante lo anterior, dado que en el artículo 45 del mismo TRLITPAJD se exonera a este tipo de operaciones, cabe decir que, en la práctica no tributará por esta modalidad de la cuota gradual.

Vistos los aspectos anteriores del gravamen gradual, cabe examinar, las incidencias que sobre la cuota gradual producen la concurrencia de ciertas circunstancias como pueden ser:

- La prórroga del vencimiento del préstamo.
- La subrogación en el préstamo hipotecario en caso de transmisión del inmueble hipotecado.
- La novación modificativa del préstamo en la que se pacta una variación del tipo de interés.
- La redistribución de la garantía hipotecaria.
- La alteración del rango: posposición de hipoteca o condición resolutoria.

- Prórroga del plazo de vencimiento de un préstamo con garantía hipotecaria.

Siendo el acto de contenido valuable la hipoteca, que es la que motiva la inscripción en el Registro, exigiéndose el impuesto sobre la base de las cantidades garantizadas por el derecho real de hipoteca, aquella escritura que se limite a modificar una escritura de préstamo con garantía hipotecaria anterior, en el sentido de prorrogar el plazo de vencimiento del préstamo concedido por una entidad financiera pero sin modificar la garantía hipotecaria, no se liquidaría por el gravamen gradual de AJD.

- Subrogación en el préstamo hipotecario en caso de transmisión del inmueble hipotecado.

En los supuestos en que se produzca la subrogación del adquirente en la posición del vendedor y en la obligación personal de éste de devolución del crédito garantizado con hipoteca, manifestando el acreedor hipotecario, tácitamente, su conformidad al girar a partir de la fecha de la escritura los recibos del préstamo al nuevo deudor debe entenderse que la subrogación, al no producir una inscripción distinta de la que origina la propia transmisión del inmueble, no verificaría los requisitos del artículo 31.2 y por lo tanto, no estaría sujeta al gravamen gradual de AJD.

- La novación modificativa del préstamo hipotecario en la que se pacta una variación del tipo de interés.

En cuanto a la tributación de las escrituras públicas de modificación de préstamo hipotecario en las que se pacte una variación del tipo de interés, de fijo a variable, así como el cambio de cuota variable a cuota fija, sin variar la responsabilidad hipotecaria, dicha escritura reuniría todos los requisitos exigidos por el artículo 31.2 para estar sometido al gravamen gradual.

No obstante, el artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, dispone que *"estarán exentas en la modalidad gradual de Actos Jurídicos Documentados las*

*escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley y la modificación se refiera a la mejora de las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente. Conjuntamente con esta mejora se podrá pactar la alteración del plazo...".*

Según lo expuesto, siempre y cuando la variación del tipo de interés suponga una mejora en las condiciones del préstamo, la escritura pública estaría exenta del gravamen gradual de actos jurídicos documentados.

El artículo 2 de la Ley 2/1994 determina los requisitos de la subrogación, de la siguiente forma:

\* El deudor podrá subrogar a otra entidad financiera sin el consentimiento de la entidad acreedora, cuando para pagar la deuda haya tomado prestado el dinero de aquélla por escritura pública, haciendo constar su propósito en dicho documento, conforme a lo dispuesto en el artículo 1.211 del Código Civil.

\* La entidad que esté dispuesta a subrogarse debe presentar al deudor una oferta vinculante en la que constarán las condiciones financieras del nuevo préstamo hipotecario, que deben concretarse en la mejora de las condiciones del tipo de interés, tanto ordinario como de demora, inicialmente pactado o vigente.

\* Aceptación de la oferta por el deudor que implica de por sí la autorización para que la oferente se la notifique a la entidad acreedora y requiera a ésta para que la entregue en el plazo máximo de siete días naturales, certificación del importe del débito del deudor por el préstamo hipotecario en que se ha de subrogar.

\* Deben transcurrir quince días naturales desde la entrega de la certificación sin que por la entidad acreedora se haya formalizado con el deudor novación modificativa del préstamo hipotecario. Según la Ley, la entidad acreedora tiene derecho a enervar la subrogación que se pretende si en el plazo indicado formaliza con el deudor novación modificativa del préstamo hipotecario. Sin embargo, esta novación no es un acto unilateral de la entidad acreedora sino que requiere el consentimiento del deudor, por lo tanto, si transcurrido el plazo previsto en la Ley, no se formaliza la novación modificativa puede seguir adelante la subrogación, pudiendo disfrutar dicha operación de los beneficios previstos en la Ley 2/1994, siempre y cuando se cumplan los demás requisitos exigidos.

- La redistribución de la garantía hipotecaria.

En relación con la posible sujeción a la modalidad de actos jurídicos documentados de las escrituras públicas

de distribución de la carga hipotecaria, la escritura cuyo contenido consiste en la distribución entre diversas fincas de la carga hipotecaria global, constituida en una escritura anterior cumple la totalidad de los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD, teniendo objeto valuable, la propia escritura que se redistribuye, por lo que reúne las condiciones para quedar sometida al gravamen gradual del documento notarial, que se girará sobre la base de la cantidad garantizada con la misma hipoteca.

- La alteración del rango: posposición de hipoteca o condición resolutoria.

Asimismo, constituiría uno de los supuestos de hecho una escritura de compraventa de un inmueble dónde figure una posposición de una hipoteca a una segunda hipoteca que se escritura el mismo día en este o en otro documento diferente, conforme al artículo 4 del TRLITPAJD, así, estaría gravada una escritura que contiene una condición resolutoria explícita en favor del vendedor y una posposición de esta condición resolutoria a una segunda hipoteca que se constituye el mismo día en la misma o en otra escritura diferente.

Al ser la posposición de la condición resolutoria una convención independiente de cualquier otra que se contenga en la misma o en otra escritura, debe liquidarse por la cuota gradual de documentos notariales de AJD, ya que dicha posposición es la adquisición de un rango hipotecario preferente y, evidentemente, la preferencia o rango es un derecho evaluable económicamente.

En cuanto a sobre quien debe recaer la condición de sujeto pasivo, hay que entender que lo que se produce es una mejora de rango hipotecario en favor de la hipoteca y en detrimento del titular de la condición resolutoria, siendo evidente que el acreedor hipotecario es el que se ve beneficiado por la operación al adquirir preferencia su crédito sobre la condición resolutoria inscrita con anterioridad, y, por ello, será dicho acreedor hipotecario quien tenga interés en la expedición del documento porque, a través del mismo, al ser inscrito, obtiene la mejora del rango hipotecario. Por lo tanto, es el acreedor hipotecario el sujeto pasivo en este caso.

En otro orden de cosas, especial interés, dentro de los supuestos gravados por la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de AJD, suponen los supuestos de sujeción a esta cuota originados en el ámbito de operaciones societarias, por lo que, a continuación, se eximian las posibilidades de aplicar el gravamen gradual del documento notarial a aquellas operaciones societarias que no están incluidas entre las que en el artículo 19 del

TRLITPAJD se configuran como hecho imponible por la citada modalidad.

En el sentido anterior, se deben comprobar la concurrencia de los distintos requisitos exigidos en el artículo 31.2, partiendo como presupuesto de hecho inicial de que se esté ante actos jurídicos que, aun mereciendo la calificación de operaciones societarias desde el punto de vista mercantil, no tienen tal consideración en el ámbito del ITPAJD.

De los requisitos exigidos en el artículo 31.2, el tratarse de una primera copia de una escritura o de un acta inscribibles en los Registros señalados en dicho artículo, viene determinado por el acceso al Registro Mercantil de las operaciones en cuestión, por lo que el único dato que faltaría por determinar es el si el acto de que se trata tiene o no contenido valuable.

A dicha aclaración sobre en qué supuestos de dichas operaciones procede la tributación por la cuota variable del documento notarial se dedicaba el artículo 75 del Reglamento, cuyos números 3, 5 y 6 de dicho precepto fueron objeto de impugnación en los recursos interpuestos por la Asociación Española de la Banca Privada y por la Confederación Española de Asociaciones Empresariales que, finalmente, fueron anulados total o parcialmente, por las Sentencias del 3 de noviembre de 1997, suponiendo un importante reducción del ámbito de las operaciones societarias que tributan por el gravamen gradual.

El citado artículo 75 establecía, antes de su modificación, con cita de las modificaciones del TS lo siguiente:

- Ampliación de capital con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.
- Escrituras de modificación de sociedad por cambio de objeto social.
- Escrituras de prórroga de sociedades.
- Disminución de capital o disolución de sociedad que no de lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios.
- Suprimido en su totalidad: desembolso de dividendos pasivos.
- Modificación de las acciones
  - por cambio de nominal
  - de títulos a anotaciones en cuenta
- Ampliación de capital con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.

El citado artículo 75.1, establece: *"1. La primera copia de la escritura notarial que documente una ampliación de*

*capital con cargo a reservas constituidas exclusivamente por prima de emisión de acciones, no sujeta a la modalidad de «operaciones societarias», tributará por la cuota gradual de «actos jurídicos documentados», a que se refiere el artículo 72 de este Reglamento "*

Este supuesto, no plantea ni planteó problemas en cuanto a su tributación por la cuota variable pues la sujeción a la misma viene claramente determinada por la no sujeción a la modalidad operaciones societarias establecida en el artículo 19.2.4º del TRLITPAJD, y, aun menos, ahora que las ampliaciones de capital están exentas de OS.

- Escrituras de modificación de sociedad por cambio de objeto

El texto del artículo 75.2 del Reglamento establece que: *"2. La [escritura] que documente una modificación de sociedad por cambio total o parcial del objeto social, tenga o no relación con las actividades anteriormente desarrolladas por la sociedad, no sujeta la modificación a la modalidad de «operaciones societarias», tampoco tributará por la expresada modalidad gradual de «actos jurídicos documentados» "*

Aquí es evidente la falta de contenido económico de la operación, no limitada solo al cambio de objeto, único supuesto contemplado en el Reglamento, sino que es extensiva a otros de igual naturaleza, cambio de denominación, domicilio, etc.

- Escrituras de prórroga

En este caso, el artículo 75.3, establece actualmente: *"Las [escrituras] que incorporen las operaciones no sujetas a la modalidad de «operaciones societarias» de prórroga o transformación de sociedad, tributarán por la cuota gradual de «actos jurídicos documentados» sobre la base del haber líquido de la sociedad en el momento de la adopción del acuerdo. A estos efectos, se entenderá por transformación de sociedad el cambio de naturaleza o forma de la misma y por haber líquido el definido en el apartado 3 del artículo 64 de este Reglamento."*

En la redacción original del precepto, el número 3 del artículo 75 no solo estaba dedicado a la prórroga, sino que, además, incluía la "transformación" de sociedades. Sin embargo el citado precepto fue suprimido por las Sentencias del TS de 3 de noviembre de 1997.

La impugnación se refería exclusivamente a la "transformación" de las sociedades en razón a que, a

efectos del gravamen gradual de documentos notariales, la transformación supone una alteración societaria que no afecta a ninguno de los parámetros económicos de la sociedad y, en consecuencia, debe interpretarse como no sujeta a dicho gravamen gradual por carecer de contenido valuable, al igual que sucede con el cambio de objeto social que, sin embargo, se declara expresamente no sujeto al referido impuesto.

- Disminución de capital o disolución de sociedad que no de lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios.

En este supuesto, lo establecido por el artículo 75.4 establece que: *"La [escritura] de disminución de capital que, por no dar lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios, no motive liquidación por la modalidad de "operaciones societarias", tampoco tributará por la modalidad gradual de "actos jurídicos documentados".*

Hay que recordar sobre dicha norma que la reducción de capital por amortización de acciones propias constituye uno de los supuestos de disminución de capital que no motiva liquidación por la modalidad operaciones societarias, pero tampoco por el gravamen gradual del documento notarial, tras la supresión del artículo 54.3 del Reglamento en virtud de las Sentencias del TS de 3 de noviembre de 1997. Tampoco, tributarán por esta cuota gradual los casos en que se devuelvan a los socios bienes o derechos, en estos supuestos, porque los mismos, sí están sujetos a OS.

- Desembolso de dividendos pasivos

Artículo 75.5: Suprimido por las Sentencias del TS de 3 de noviembre de 1997.

La cuestión de la tributación de las escrituras de desembolso de dividendos pasivos en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados se planteó a partir de la entrada en vigor del IVA. Con anterioridad a la entrada en vigor de dicho impuesto, la base imponible en la constitución de la sociedad o en las ampliaciones de capital se fijaba por referencia al valor de las aportaciones de los socios, por lo que el desembolso de dividendos pasivos que implica dicha aportación, se liquidaba como operación societaria, determinando la incompatibilidad con la cuota gradual de documentos notariales de AJD.

A partir de la entrada en vigor del IVA, la base imponible en dichas operaciones se fija por el valor nominal del capital, con independencia de las aportaciones sociales

reales, liquidándose por el total valor de ese importe en el momento de la constitución o de la ampliación, por lo que en el momento del posterior desembolso del capital no procedía ya tributación alguna por la modalidad operaciones societarias, surgiendo entonces el problema de la tributación de los dividendos pasivos, no incluidos entre las operaciones societarias que recoge el artículo 19, pero reuniendo, sin embargo, todos los requisitos del artículo 31.2.

Este tipo de operación anterior fue declarada no compatible con la Directiva de la UE por la Sentencia del Tribunal de Justicia de Estrasburgo de 5 de marzo de 1998, al establecer que el artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE [actualmente, Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, refunde la anterior Directiva 69/335/CEE] se opone a la percepción de un impuesto sobre la escritura notarial por la que se formaliza la aportación de una parte del capital social, desembolsada después de la constitución de una sociedad cuando, en el momento de la constitución ya se había percibido un impuesto sobre la totalidad del valor nominal del capital social.

- Modificación de las acciones.

En primer lugar pueden modificarse las participaciones mediante un cambio del valor y de naturaleza de las acciones, en este caso el artículo 75.6: *"Las [escrituras] que documenten el cambio de valor de las acciones de una sociedad estarán sujetas a la cuota gradual de "actos jurídicos documentados" sobre la base del valor nominal de las acciones cuyo valor se modifique."*

La no sujeción por la modalidad operaciones societarias determinaba, como en los supuestos anteriores, la tributación por la cuota variable. En este sentido se pronunciaba el artículo 75.5 del Reglamento no solo en relación a las escrituras que documentasen el cambio de valor de las acciones, sino además en relación a las que documentasen el cambio de su naturaleza de nominativas al portador o viceversa.

En el caso del número 6 del artículo 75 del Reglamento se limitó al cambio de la condición de las acciones de nominativas al portador, basándose en que este precepto contradecía lo dispuesto en la Directiva 69/335/CEE (en concreto los artículos 10 y 4) ya que ésta pretendía promover la libre circulación de capitales a través de una armonización de los impuestos indirectos que gravan la concentración de los mismos, y dicha

finalidad resulta obstaculizada cuando España gravaba a un tipo de operaciones que, en realidad, no implican desplazamientos de capitales.

La nueva normativa relativa a sociedades mercantiles regula las acciones nominativas y al portador con efectos jurídicos semejantes, puesto que, en sus normas, las primeras ya no producen el antiguo efecto de determinar *quorum* diferentes para la constitución de las Juntas. Por eso, una escritura de modificación de la naturaleza de las acciones, que documenta un acto o contrato carece del requisito de "cantidad o cosa valuable", pues no da ni quita derecho alguno a los accionistas que éstos no tuvieran ya reconocidos por la Ley o por los Estatutos sociales ya que las acciones nuevas sustituyen a las antiguas sin aumento de capital social ni entrega a los accionistas de acciones distintas por mas valor de las que ya poseían. En conclusión la sujeción a la cuota gradual del documento notarial hoy está limitada a las escrituras notariales que documenten el cambio de valor de las acciones de una sociedad.

- Modificación de las acciones, de títulos a anotaciones en cuenta.

El artículo 75.7 del Reglamento establece que: *"Las [escrituras] que documenten la forma de representación de las acciones, pasando de títulos a anotaciones en cuenta o viceversa, no estarán sujetas a la cuota gradual de "actos jurídicos documentados"*.

A la vista de todo lo anterior, se puede resumir que tras las modificaciones del artículo 75 del Reglamento, de los supuestos recogidos en dicho artículo solo originan tributación por la cuota variable los siguientes:

- Ampliación de capital con cargo a reservas constituidas exclusivamente por prima de emisión de acciones (75.1).
- Prórroga de sociedades, que tributarán sobre el haber liquidado de la sociedad en el momento de la adopción del acuerdo. (75.3).
- El cambio de valor de las acciones de una sociedad (75.6).

Una vez examinados los supuestos relativos a determinadas operaciones societarias que no están sujetas a OS y pueden llegar a tributar por la cuota gradual de documentos notariales del AJD, conviene analizar algunos otros supuestos que se configuran, por la normativa del ITPAJD, como operaciones propias de tributación de esta cuota gradual, sujetas a la misma, fundamentalmente, porque en el Reglamento se especifican algunos de sus elementos.

- Escrituras de declaración de obra nueva.

Estas operaciones que se realizan en el ámbito inmobiliario, son el primer supuesto de operación sujeta a este gravamen, y conforme al artículo 70.1º del Reglamento del ITPAJD, la base imponible será el valor real de coste de la obra nueva realizada. Siendo el sujeto pasivo el dueño de la obra.

- Escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal.

En este caso, se incluirá en la base imponible tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno (Artículo 70.2º del Reglamento). Será sujeto pasivo el propietario o propietarios del edificio.

En el caso de escritura de declaración de obra nueva y división horizontal de un edificio en construcción, aun no concluido definitivamente, la base imponible la constituirá inicialmente, a expensas de la comprobación administrativa, el correspondiente valor declarado en la escritura y, por ello, si la escritura publica se hubiera otorgado por el valor del edificio terminado, sería este el que habrá de considerarse a efectos de constituir la base de liquidación, en relación con la declaración de obra nueva (el valor de la edificación) y la declaración de la propiedad horizontal (el valor del suelo mas el de la edificación))

- Operaciones de modificación registral de fincas: agrupación, agregación, segregación y otras.

Según el tipo de operación, que vienen reguladas, en su forma sustantiva, en la normativa hipotecaria y registral, la base imponible, conforme al artículo 70.3 del Reglamento del ITPAJD, será:

- En la agrupación, el valor de la finca resultante.
- En la agregación, el valor de la finca agregada a otra mayor.
- En la segregación, el valor de la finca que se segrega de otra.

Por su parte, la condición de sujeto pasivo recaerá en el titular de la finca o fincas que resulten modificadas registralmente, puesto que en este caso, no existe transmisión alguna y así lo ha considerado el TS en su sentencia 1.095/2021, de 26/07/2021 .

- Prórroga del derecho de retracto

Según el art. 46.4º del Reglamento del ITPAJD, que no necesita comentario: *"la prórroga del plazo durante el cual el retracto pueda ejercitarse no estará sujeta al Impuesto por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas"; sin perjuicio de su tributación, cuando proceda, por el gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados"*.

- Escrituras de disolución de comunidades de bienes

Conforme al art. 61 2 del Reglamento *"2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por Actos Jurídicos Documentados."* Por tanto, solo tributan por la cuota gradual cuando cumplan con las siguientes condiciones:

- Que no hayan realizado actividades empresariales, en cuyo caso la disolución tendría la consideración de operación societaria.

- Que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, pues de no ser así se produciría además un exceso de adjudicación sujeto a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

En relación a las escrituras de disolución de condominios conviene examinar las siguientes cuestiones: Supuesto en que se divide la finca en dos nuevas iguales que se entrega a cada condueño en pago de su participación en el condominio, que asimismo queda disuelto. En estos casos, se debe satisfacer la cuota gradual por los dos acuerdos que contienen estas escrituras, la de división del condominio y la de partición de la finca única anterior.

Otro supuesto sería el que en dos condominios de los mismos coparticipes, en los que se disuelven mediante confusión, al transmitir su mitad de los condominios de forma cruzada entre los condueños, en estos casos, suponiendo que no existieran excesos de adjudicación, las operaciones se gravarían exclusivamente por TPO al tratarse de permutas y no por la cuota gradual. Sin embargo, el TS, recientemente ha cambiado su doctrina y considera que en casos de iguales condóminos y disolución simultánea de ambos condominios cable aplicar la no sujeción del artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y evitar dicho pago mediante compensaciones de bienes o de metálico, ver en este sentido la sentencia 731/2024, de 30-04-2024.

En el caso de que se dieran algún exceso de adjudicación por las diferencias de valor de los inmuebles adjudicados, cuando se quebranta la proporcionalidad surgirán excesos

de adjudicación que tributarán por la modalidad de TPO, conforme al artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, que exceptúa, declarando no sujetos, ciertos excesos de adjudicación que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1056(segundo) y 1062(primer) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento...", disponiendo el ultimo de los referidos preceptos, el artículo 1062 (primero) del Código Civil que *"cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero"*.

Ahora bien, en el supuesto de que como consecuencia de las adjudicaciones se produzcan excesos de adjudicación en favor de uno de los comuneros, éstos serán liquidables por la modalidad de TPO, de conformidad con las normas generales, es decir en función de que los excesos pudieran ser evitados con otras distribuciones o fueran inevitables por la naturaleza esencialmente indivisible de los bienes y siempre teniendo en cuenta el carácter oneroso o gratuito del exceso para la persona que lo perciba.

Cuando se diera no una extinción parcial del condominio, figura dudosa según la doctrina sobre condominio de fincas, sino adjudicando a uno de los comuneros una finca segregada de la finca común, u otra modificación de fincas, por ejemplo agrupaciones y segregaciones, se gravarían todas las convenciones distintas que recoja la escritura y adjudicación de fincas segregada a uno de los coparticipes que abandona el condominio. Todas las referidas convenciones reúnen los requisitos exigidos por dicho artículo para ser sometidas a gravamen independientemente por la cuota gradual.

#### 4. Documentos mercantiles

En este subconcepto del ITPAJD **se gravan las letras de cambio, los documentos que realicen función de giro o suplan a las letras de cambio, los resguardos o certificados de depósitos transmisibles y, también, los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos, por los que se exija una contraprestación establecida por diferencia entre lo satisfecho en la emisión y lo comprometido a pagar en el vencimiento.**

Se considera que un documento realiza función de giro cuando acredite remisión de fondos o signo equivalente de un lugar a otro o implique una orden de pago.

En cuanto a los pagarés, solo, cuando lleven la cláusula de "no a la orden" quedarán fuera de este impuesto.

**El sujeto pasivo es el librador de la letra de cambio, salvo en las emitidas en el extranjero que será su primer tenedor en España. En los demás documentos quienes los expidan.**

Tiene gran importancia en la gestión de este gravamen, la responsabilidad solidaria que la Ley del ITPAJD establece a cargo de todas las personas o entidades que intervengan en la negociación o cobro de los efectos gravados, por lo que las entidades financieras que, normalmente, intervienen en los descuentos y otros trámites de estos documentos, suelen ser quienes liquidan en la práctica el tributo.

**La base imponible de este subconcepto es en la letra de cambio la cantidad girada, aunque en las letras a más de seis meses, será el doble de la cantidad girada. En los demás documentos su importe nominal.**

Las letras de cambio deben extenderse en efectos timbrados de la clase que corresponde a su cuantía y si no se hace así o se extiende en otro de menor cuantía perderán su eficacia ejecutiva, la tabla va desde los 0,06 euros para las letras de hasta 24,04 euros, hasta los 538,51 de las letras de cuantía entre 96.161,95 a 192.323,87 euros, lo que exceda de esta última cifra a 0,018 euros por cada 6,01 euros más o fracción se debe liquidar en metálico.

Sobre la sanción de que las letras no emitidas en efectos timbrados o por menos de lo que les corresponda pierdan su fuerza ejecutiva, se han producido opiniones encontradas, desde el ámbito privado, se consideraba una extralimitación legislativa a favor del Fisco, desde los tratadistas del Derecho público, se venía considerando como adecuado para salvaguardar los intereses generales.

En dicha disputa, el Tribunal Constitucional ha determinado, acabando con la discusión, que toda medida –como la pérdida de la ejecutividad de las letras de cambio– que no sea desmesurada con la finalidad de salvaguardar el interés superior general está justificada (Sentencia del 133/2004, de 22 de julio de 2004).

### Hecho imponible

Conforme al artículo 33 del Texto Refundido, se define de la siguiente forma el hecho imponible de la submodalidad de documentos mercantiles:

*"Artículo 33.*

*1. Están sujetas las letras de cambio, los documentos que realicen función de giro o suplan a aquéllas, los*

*resguardos o certificados de depósitos transmisibles, así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento.*

*2. Se entenderá que un documento realiza función de giro cuando acredite remisión de fondos o signo equivalente de un lugar a otro, o implique una orden de pago, aun en el mismo en que ésta se haya dado, o en él figure la cláusula «a la orden»."*

El artículo 76 del Reglamento completa la definición del hecho imponible del artículo 33 del Texto Refundido, por un lado de forma positiva, enumerando una serie de documentos que cumplen función de giro y, por otro lado, de forma negativa, excluyendo de su ámbito aquellos documentos que, no cumpliendo función de giro y, se limitan, a tener un carácter meramente probatorio o informativo. Así establece el citado precepto que, además de las letras de cambio, forman parte de la delimitación del hecho imponible los siguientes:

*"A los efectos del número anterior cumplen función de giro:*

*a) Los pagarés cambiarios, excepto los expedidos con la cláusula "no a la orden" o cualquiera otra equivalente.*

*b) Los cheques a la orden o que sean objeto de endoso y los expedidos por particulares cuando hayan sido conformados por la entidad de crédito contra la que se libren.*

*c) Los documentos expedidos en el tráfico mercantil que, por si mismos acrediten, literalmente y con carácter autónomo, el derecho económico de su legítimo tenedor para cobrar de la persona que designen y en el lugar y fecha que, con independencia de los de emisión, el propio documento señale, una cantidad determinada en dinero o signo que lo represente.*

*A efectos de lo dispuesto anteriormente, se entenderá por documento cualquier soporte escrito, incluidos los informáticos, por los que se pruebe, acredite o se haga constar alguna cosa.*

*Se entenderá que no cumplen función de giro los documentos que se expidan con el exclusivo objeto de probar el pago de una deuda, informar de la cuantía de la misma o con cualquier otra*

**finalidad análoga, que no quede incluida en la que se indica en la letra c) del número anterior”.**

Previamente a un análisis más extenso del artículo 76 del Reglamento, hay que recordar que el concepto de documento que establece este último precepto fue objeto de impugnación en los recursos interpuestos por la Asociación Española de la Banca Privada y la Confederación Española de Organizaciones Empresariales contra diversos preceptos reglamentarios, resueltos, en cuanto a este punto negativamente, en virtud de las reiteradamente citadas Sentencias dictadas por el Tribunal Supremo el 3 de noviembre de 1997.

La impugnación pretendía la eliminación de la frase “*incluidos los informáticos*” de entre los soportes escritos que puedan tener la consideración de documento, por entender las entidades reclamantes que en nuestro ordenamiento jurídico no existe precepto alguno que otorgue al tenedor de un soporte informático la legitimación del derecho al cobro propia de los documentos de giro, al no poder emitirse un título valor o documento mercantil sino con la firma de su emisor y tal firma, y/o su constancia por escrito, no puede suplirse por ningún soporte informático.

Sin embargo las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 consideran que tal punto de vista ha quedado obsoleto. En efecto, el documento no puede identificarse, ya, en exclusiva, con el papel como soporte, ni con la escritura como unidad de significación. El ordenador y los ficheros que en él se almacenan constituyen hoy día una nueva forma de entender la materialidad de los títulos valores y, en especial, de los documentos mercantiles.

Por tanto, no puede admitirse que la inclusión en el concepto del documento, contenida en el artículo 76, pueda suponer una desvirtuación del principio de legalidad, ante una aparente falta de habilitación legal específica, pues no debe olvidarse que, dentro del alcance de la llamada reserva legal relativa, aquellos elementos de las relaciones tributarias que no sean esenciales pueden quedar en manos, a efectos de su matización y complementariedad aclaratoria, de los órganos titulares de la potestad reglamentaria.

Resaltan las referidas Sentencias la proliferación de normas legales (y reglamentarias) que han venido patrocinando y recogiendo el uso del documento en soporte electrónico, como son la Ley de Patrimonio Histórico de 1985, la Ley de Mercado de Valores de 1988, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y normas complementarias

(Reglamento y Ordenes Ministeriales), la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y la Ley Orgánica del Poder Judicial.

De todo lo anterior se desprende que la admisión del documento electrónico es una realidad en nuestro ordenamiento, *sub conditione*, sin embargo de acreditar su autenticidad, planteándose, a este respecto, el problema de su firma, entendiéndose por tal el trazado gráfico, la rúbrica, iniciales, etc, que por su habitualidad se identifica como elemento vinculante de esa grafía o signo de su autor.

Pues bien, el documento que ha de cumplir una función de giro (excluyendo, en consecuencia, los meramente probatorios o informativos) debe reunir los elementos determinantes de su autenticidad y de su autoría, en especial la firma de quien asume su contenido y la efectividad de su clausulado. Pero la firma autógrafa no es la única manera de firmar, existiendo otros mecanismos que conceden autoría y obligan, sean claves, signo, o sellos con firmas.

Y, por otro lado, siendo la firma un elemento importante en el documento no siempre es esencial, en cuanto existen documentos sin firma que tienen valor probatorio, como son los asientos, registros, papeles y libros de los comerciantes. En consecuencia el documento electrónico es firmable en el sentido de que requisito de la firma autógrafa o equivalente puede ser sustituida por cifra, códigos, barras, claves u otros atributos alfa-numéricos que permitan asegurar la procedencia y veracidad de su autoría y la autenticidad de su contenido.

Hoy en día, con los programas de firma electrónica de instituciones públicas y privadas plenamente utilizadas en el tráfico económico, parece que el problema de la firma de los documentos ha sido, en mi opinión, solucionado.

En lo que concierne a los distintos documentos reseñados concretamente en el Reglamento del ITPAJD, conviene poner de manifiesto lo siguiente respecto a cada uno de los reseñados en su artículo 76:

**Pagarés:**

En relación a estos títulos se pueden distinguir tres supuestos específicos: pagarés financieros, pagarés cambiarios y pagarés al portador, los financieros tienen tal carácter, a efectos del impuesto, solamente aquellos emitidos con las condiciones a que alude el artículo 33 del Texto Refundido se encuentran sujetos al impuesto pero, no obstante, se encuentran exentos de acuerdo con el artículo 45.I.B)15.

Respecto a los denominados pagarés cambiarios, que fueron objeto de recurso interpuesto por la CEOE, resueltos en Sentencias de 3 de noviembre de 1997, la impugnación se refería a la inclusión entre los documentos de giro de los pagarés cambiarios salvo que se expidan con la cláusula "no a la orden", siendo desestimada dicha impugnación. Es decir, en los pagarés emitidos con cláusula "no a la orden" se esta limitando su transmisión a la forma y efectos de una cesión ordinaria, excluyéndose de la función de giro que determina la sujeción al impuesto.

Por último, los pagarés al portador, estando causalizados dependen de las condiciones del contrato que motivo su emisión, por lo que al no incorporar un derecho abstracto y literal solo quedaran sujetos al impuesto cuando cumplan las condiciones establecida en la letra c) del artículo 76, de acreditar por sí mismos el derecho económico de legítimo tenedor para el cobro.

Lo expuesto anteriormente en relación a los tres tipos de pagarés es independiente de que los mismos sean descontados por entidades financieras, ya que el descuento en si mismo no es operación que atribuya al pagaré el carácter de documento que cumple función de giro si no la tuviese ya con anterioridad. El descuento es una operación al margen entre el banco y su cliente y no afecta a la naturaleza del documento que no cumple función de giro si lleva la cláusula "no a la orden".

En conclusión, se puede señalar que, de los tres tipos de pagarés examinados, solo tributarán por la submodalidad documento mercantil los pagarés cambiarios, salvo que se emitan con la cláusula "no a la orden", lo cual se debe a que la citada cláusula impide la transmisión del documento y del crédito que incorpora mediante el endoso o la tradición, permitiendo, en todo caso, la posibilidad de cesión ordinaria de los créditos de acuerdo con el artículo 1526 y siguientes del Código Civil, por ejemplo a favor del banco que va a gestionar su cobro, de tal forma que éste emite los documentos que acreditan el abono en cuenta de la empresa de las cantidades correspondientes, pero dicha cesión ordinaria supone que el deudor obligado al pago puede oponer contra el cesionario las excepciones que se derivan de la relación jurídica originaria (la que dio origen al crédito) y por lo tanto, ello no supone cumplir función de giro.

Sin embargo la inclusión de la referida cláusula "no a la orden" no tiene idénticos efectos en los demás documentos que constituyen hecho imponible del documento mercantil. En este sentido puede afirmarse que la exclusión que establece el apartado a) del artículo 76 no puede extenderse sin más a los restantes documentos mercantiles sujetos, salvo que, expresa o tácitamente, se contemple esta posibilidad.

Así las letras de cambio están sujetas en todo caso con independencia de que lleven la cláusula "no a la orden"; lo mismo ocurre con los documentos expedidos en el tráfico mercantil a que se refiere el apartado c) de dicho artículo, para los que la sujeción no se excluye por esta sola causa; y en cuanto a los cheques, solo cumplen función de giro cuando se emitan a la orden o sean objeto de endoso, por lo que, en sentido contrario, cuando se emitan con cláusula "no a la orden" tampoco quedaran sujetos.

### Cheques

La normativa del ITPAJD contempla como documentos sujetos, a los cheques a la orden o endosados en los que se entiende que cumplen función de giro, ya sea desde el principio, cuando son a la orden, o posteriormente, cuando son endosados en que se los transforma en documentos natos a la orden y, también, los cheques conformados porque al garantizar al tenedor el cobro en las condiciones que literalmente se desprendan del documento, se estima que cumplen función de giro, salvo que se expidieran con la cláusula "no a la orden" en cuyo caso, aun mediando la conformidad, el tenedor no podría transmitir el cheque sino por cesión ordinaria.

### Recibos

Lo primero a tener en cuenta es que, el vigente Reglamento ya no utiliza expresamente tal término, sino que se refiere a documentos expedidos en el tráfico mercantil, conforme a la idea de que la denominación no hace a la función de giro. Según lo dicho, la sujeción de los recibos dependerá de que verifiquen alguna de las condiciones exigidas o se asemeje a los documentos descritos en la letra c) del artículo 76. Es decir, la sujeción es una cuestión de función y no de denominación, aunque se denomine recibo, cualquier otro documento que verifique las características señaladas, quedará sujeto al gravamen indicado.

En resumen, los simples recibos acreditativos del cobro de una cantidad no son recibos que cumplan función de giro. Un "simple" recibo se expide para servir de justificante del pago de una deuda anterior, aunque se expida con anterioridad al cobro y se legitime a tercera persona para su entrega al deudor previo pago de la deuda (lo que normalmente suele denominarse en comisión de cobranza).

Por el contrario un recibo realiza función de giro, cuando se expida con la exclusiva finalidad de facultar a una persona para el cobro de una cantidad de dinero, implicando en consecuencia una orden de pago si el

deudor queda obligado al pago. El deudor sólo se libera de la obligación por la posesión del recibo, sin que pueda oponer a su titular legítimo las excepciones que se derivan de la relación jurídica que dio origen a la deuda.

Ejemplos de simples recibos no sujetos a este gravamen pueden ser los recibos emitidos por Colegios profesionales u otras entidades y asociaciones para el cobro de las cuotas que deben satisfacer los colegiados, declarándolos no sujetos. Tampoco estarían sujetos los recibos emitidos para el pago a proveedores, cuya sujeción igualmente dependerá del cumplimiento de las condiciones del 76.3.c), aunque lo normal es que estando por lo general supeditados a la conformidad con la prestación del proveedor tampoco constituyan un título de crédito irrevocable para su legítimo tenedor, por lo que no estarán sujetos a gravamen.

Con independencia de lo anterior, si al documento se le incorporase un compromiso de pago o una cláusula de aceptación deberá entenderse que se cumplen las condiciones exigidas para estar sujeto a gravamen.

La naturaleza del documento tampoco se verá alterada por el hecho de que un banco anticipe el importe del crédito. Así, en el caso de que una entidad proporcione al banco, mediante soporte magnético, una relación de sus créditos con todas las características e información necesaria para que aquél gestione el cobro de sus créditos, obteniendo por adelantado su importe, debe entenderse que puesto que el banco se limita a gestionar el cobro, sin asumir obligación ni responsabilidad alguna, puesto que al no adquirir el banco la titularidad de los créditos, y en caso de impago de los mismos el banco adeudaría su importe en la cuenta de la empresa, dichos documentos no cumplen función de giro, ya que la gestión de cobro no añade nada al documento para considerar que cumple tal función.

El soporte informático, en principio, no tiene las características propias de los documentos que cumplen función de giro, pues no acredita el derecho económico de su legítimo tenedor, pudiendo el deudor interponer contra éste todas las excepciones que tuviera contra el acreedor original, no estando en principio sujeto a tributación por el gravamen de documentos mercantiles.

Si el recibo o el documento que se emite, cualquiera que sea su denominación, lo es para el cobro de una cantidad, figurando cualquier tipo de aceptación, equiparable a lo que sería similar en la letra de cambio, quedando el deudor obligado al pago y sólo liberándose de la obligación por

la posesión del recibo no pudiendo oponer a su titular legítimo las excepciones que se derivan de la relación jurídica originaria, en este caso se trata de un documento que cumple función de giro, con independencia de que sea objeto de descuento o se eleve en gestión de cobro, y, por tanto, sujeto a tributación desde el mismo momento de su emisión y siendo sujeto pasivo la persona o entidad que los expida.

Por el contrario no reúnen estas características, aquellos documentos que se expidan para servir de justificante del pago de una deuda anterior, aunque se expida con anterioridad al cobro y se legitime a una tercera persona para su entrega al deudor previo pago de la deuda, es decir en comisión de cobranza.

Dichos documentos puede entenderse incluidos entre los descritos en el apartado 4 del artículo 76.4º del Reglamento como documentos probatorio del pago, cuantía o cualquier otro extremo

Dos supuestos de no sujeción a documentos mercantiles corrientes en el tráfico económico son los endosos de certificaciones de obra, cuya no sujeción parece haber quedado ya suficientemente aclarada, y las tarjetas de crédito, respecto de las cuales también se inclina la doctrina administrativa por no considerarlas incluidas en el ámbito del impuesto.

Respecto a los primeros, los endosos de certificaciones de obra, del examen de la normativa de contratos del Estado no puede decirse que dichos endosos cumplan los requisitos de los documentos que realizan función de giro, ya que el régimen de la transmisión del derecho que incorpora la certificación no es el típico de la transmisión de los documentos que cumplen tal función, como son los títulos valores.

Con independencia de ello los endosos de certificaciones de obra tampoco están sujetos al gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas, sin perjuicio del régimen que les corresponda en el campo del Impuesto sobre el Valor Añadido. Y ello es así debido a que el endoso de dichas certificaciones ha de operar necesariamente en el ámbito empresarial, por lo que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.5 del Texto Refundido, dicha operación no estará sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas.

Por tanto, se debe concluir que dichos documentos no cumplen función de giro y, por tanto, no están sujetos al gravamen documental como documentos mercantiles, en los términos expuestos en el art. 33 del Texto Refundido.

Por lo que afecta a las tarjetas de crédito y débito, se deben de distinguir dos supuestos:

Que cualquier sociedad emita unas tarjetas a favor de sus empleados cuya presentación en el momento de la compra permite el abono de ésta mediante su cargo en la correspondiente nómina del mes, con un descuento sobre un porcentaje de dichas compras. En este caso la tarjeta se utiliza como medio de pago, es decir, el titular de la tarjeta adquiere bienes que no paga en efectivo sino mediante la exhibición de aquella y la firma de una factura.

Que se emiten tarjetas de crédito con intervención de una entidad financiera. El banco concede un crédito al particular (cliente de la empresa) fijándose un límite temporal y cuantitativo, renaciendo el crédito cuando se reembolsa total o parcialmente. En este caso es el banco el que paga al establecimiento las facturas válidas de los titulares de las tarjetas, titulares que adquieren los bienes del establecimiento mediante la exhibición de las mismas.

Tampoco aquí puede considerarse que la tarjeta en sí misma cumpla función de giro, sin perjuicio de que en el tratamiento que siga a la utilización de las tarjetas pueda surgir algún documento que, por reunir los requisitos exigidos de incorporar literalmente y con carácter autónomo el derecho económico de su legítimo tenedor al cobro de cantidad determinada, pueda cumplir función de giro a efectos fiscales.

## Sujetos pasivos y responsables

Establece el artículo 34 del TRLITPAJD que:

*"1. Estará obligado al pago el librador, salvo que la letra de cambio se hubiese expedido en el extranjero en cuyo caso lo estará su primer tenedor en España.*

*2. Serán sujetos pasivos del tributo que grava los documentos de giro o sustitutivos de las letras de cambio, así como los resguardos de depósito y pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos emitidos en serie, las personas o entidades que los expidan".*

A este respecto se completa en el artículo 77 del Reglamento que:

- Los cheques que sean objeto de endoso se consideraran expedidos por el endosante.

- Cuando los documentos que cumplan función de giro tengan por objeto el pago a proveedores o el cobro a clientes, se entenderán expedidos por la persona o entidad que los ponga en circulación con estos fines, con

independencia de la que en el documento figure. Es decir, el hecho de que en unas ocasiones el documento este emitido por el cliente y en otras por el proveedor afectará a quien asuma el papel de sujeto pasivo, que será el que expida el documento o, como aclara el reglamento, la persona o entidad que lo ponga en circulación.

Además de lo anterior, en este gravamen, tiene la mayor importancia los responsables solidarios, como se recoge en el artículo 35 el único supuesto de responsabilidad solidaria y no subsidiaria que se establece en el TRLITPAJD al disponer que

*"será responsable solidario del pago del impuesto toda persona o entidad que intervenga en la negociación o cobro de los efectos a que se refiere el artículo anterior".*

## Base imponible

Sobre este elemento de la submodalidad de documentos mercantiles de actos jurídicos documentados del ITPAJD, hay que tener en cuenta una regulación o normas generales y otras reglas especiales para determinados documentos, en este sentido con carácter general servirá de base **el importe nominal del documento:**

- En la letra de cambio
- En los certificados de depósito
- En los documentos que realicen función de giro o suplan a las letras
  - El importe del capital que la entidad emisora se comprometa a reembolsar
  - En los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos.

En cuanto a algunos documentos o circunstancias, el texto refundido de la Ley del ITPAJD, en su artículo 36.2 establece:

*"2. Cuando el vencimiento de las letras de cambio exceda de seis meses, contados a partir de la fecha de su emisión, se exigirá el impuesto que corresponda al duplo de la base.*

*Si en sustitución de la letra de cambio que correspondiere a un acto o negocio jurídico se expidiesen dos o más letras, originando una disminución del impuesto, procederá la adición de las bases respectivas, a fin de exigir la diferencia. No se considerará producido el expresado fraccionamiento cuando entre las fechas de vencimiento de los efectos exista una diferencia superior a quince días o cuando se hubiere pactado documentalmente el cobro a plazos mediante giros escalonados.*

*3. Las reglas fijadas anteriormente serán asimismo de*

aplicación a los documentos que realicen función de giro o suplan a las letras de cambio, con excepción de la recogida en el primer párrafo del apartado 2 de este artículo.

4. En los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos, emitidos en serie, representativos de capitales ajenos, por los que se satisfaga una contraprestación establecida por la diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, la base estará constituida por el importe del capital que la emisora se compromete a reembolsar."

De las anteriores reglas, la segunda es también aplicable a los documentos que realicen función de giro o suplan a la letra de cambio, limitándose la aplicación de la primera de dichas reglas, exclusivamente, a las letras de cambio.

**Cuota tributaria**

Se establece en el artículo 37 del TRLITPAJD una escala aplicable sobre la cuantía de este tipo de documentos que, se satisface en el momento de la adquisición previa de los mismos, para su emisión posterior y que por su sencillez y claridad no cabe sino reproducirla, es la siguiente:

"1.La tributación de las letras de cambio se llevara a cabo conforme a la siguiente escala:

	<b>Euros</b>
Hasta 24,04 euros	0,06
De 24,05 a 48,08	0,12
De 48,09 a 90,15	0,24
De 90,16 a 180,30	0,48
De 180,31 a 360,61	0,96
De 360,62 a 751,27	1,98
De 751,28 a 1.502,53	4,21
De 1.502,54 a 3.005,06	8,41
De 3.005,07 a 6.010,12	16,83
De 6.010,13 a 12.020,24	33,66
De 12.020,25 a 24.040,48	67,31
De 24.040,49 a 48.080,97	134,63
De 48.080,98 a 96.161,94	269,25
De 96.161,95 a 192.323,87	538,51

Por lo que exceda de 192.323,87 euros, a 0,018 euros por cada 6,01 o fracción, que se liquidará siempre en metálico. La falta de presentación a liquidación dentro del plazo implicará también la pérdida de la fuerza ejecutiva que les atribuyen las leyes.

2. Los documentos que realicen una función de giro o suplan a las letras de cambio y los certificados de depósito

tributarán por la anterior escala de gravamen, mediante el empleo de timbre móvil.

3. El Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar el pago en metálico, en sustitución del empleo de efectos timbrados, cuando las características del tráfico mercantil, o su proceso de mecanización, así lo aconsejen, adoptando las medidas oportunas para la perfecta identificación del documento y del ingreso correspondiente al mismo, sin que ello implique la pérdida de su eficacia ejecutiva.

4. Los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos, emitidos en serie por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos, por los que se satisfaga una contraprestación establecida por la diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, tributarán al tipo de tres pesetas por cada mil o fracción, que se liquidará en metálico."

Las CCAA no tienen competencia normativa para modificar esta materia, por lo que se aplicarán la escala y las reglas anteriores en todas ellas, aunque si pueden modificar el modelo.

Conforme a la indicada escala tributarán las letras de cambio expedidas en el extranjero que surtan cualquier efecto jurídico o económico en España, sujetas al impuesto en aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.2 del Reglamento, estableciendo el artículo 39.1 que "se reintegran a metálico por su primer tomador en España".

En cuanto al pago mediante efectos timbrados dispone el artículo 38 que:

"El Reglamento establecerá la forma, estampación, especie, características y numeración de los efectos timbrados, los casos y el procedimiento de obtener su timbrado directo, las condiciones para el canje de tales efectos, el modo de efectuar la inutilización de los mismos y el empleo de maquinas de timbrar."

A este respecto debe tenerse en cuenta que la posibilidad de sustitución del pago del impuesto mediante efectos timbrados por metálico solo está prevista mediante autorización de carácter general "cuando las características del tráfico mercantil, o su proceso de mecanización así lo aconsejen"; pero nunca mediante autorización particularizada para un determinado sujeto pasivo. En este sentido, cuando los pagarés sujetos sean negociados por entidades de crédito, estas tienen autorización para su pago a metálico del impuesto.

La tributación por el concepto documento mercantil es única, en el momento de emisión del documento, sin que deba practicarse nueva liquidación por las posteriores

visicitudes que sufra el documento, descuento, endoso, etc. Así establece el artículo 39.1 que *"El pago del impuesto en la expedición de los documentos mercantiles cubre todas las cláusulas en ellos contenidas, en cuanto a su tributación por este concepto"*.

Conviene recordar que, en consonancia con la exigencia contenida en el artículo 37.1 del TRLITPAJD de que *"las letras de cambio se extenderán en el efecto timbrado de la clase que corresponda a su cuantía"*, establece dicho precepto que *"La extensión de la letra en efecto timbrado de cuantía inferior privará a estos documentos de la eficacia ejecutiva que les atribuyen las leyes"*.

De igual forma en cuanto al exceso de 192.323,87 euros de las letras de cambio que debe liquidarse en metálico se establece que *"La falta de presentación a liquidación dentro del plazo implicará también la pérdida de la fuerza ejecutiva que les atribuyen las leyes"*.

**La limitación de efectos debe entenderse referida exclusivamente a la fuerza ejecutiva del documento, sin afectar a la acción cambiaria propiamente dicha. Resaltar que el TC ha confirmado la pertinencia de esta norma, por su proporcionalidad a efectos de preservar el interés general que tiene el ingreso de los tributos.**

**Documentos administrativos: transmisiones y rehabilitaciones de grandezas y títulos nobiliarios y anotaciones preventivas de embargo.**

Esta última modalidad de documentos del AJD del ITPAJD, ha ido sufriendo una progresiva reducción en su contenido hasta el punto que, suprimida la tributación sobre los documentos judiciales, originariamente incluidos en esta categoría junto a los de naturaleza administrativa, lo que hoy tributa bajo la denominación de documentos administrativos en nada responde a dicho concepto. En esta sub-modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD, se separan totalmente, por un lado, el gravamen de la rehabilitación, transmisión y reconocimiento de grandezas y títulos nobiliarios del que se ocupa de las anotaciones preventivas de embargo.

En el primero de estos gravámenes, lo que se sujeta son las rehabilitaciones, es decir, los supuestos en los que la Administración vuelve a reconocer oficialmente aquellos títulos nobiliarios o grandezas que estuvieran sin titulares; las transmisiones, generalmente por fallecimiento del titular o los reconocimientos en España de títulos extranjeros, aunque este último caso deriva de la regulación de la escala de gravamen, pudiéndose considerar comprendido en las rehabilitaciones.

Al no tener las grandezas ni los títulos valor económico, siendo solo honoríficos, no existe una base imponible sino que directamente, en función de la operación de que se trate y del título que sea se cobra una cuantía fija, que viene regulada en el TRLITPAJD, que fija el Estado, sin que las CCAA puedan modificarlo.

Escala	Transmisiones directas – Euros	Transmisiones transversales – Euros	Rehabilitaciones y reconocimiento de títulos extranjeros – Euros
1.º Por cada título con grandezza.	2.922	7.325	17.561
2.º Por cada grandezza sin título.	2.089	5.237	12.539
3.º Por cada título sin grandezza.	833	2.089	5.027

Los sujetos pasivos son los beneficiarios o adquirentes de las grandezas y títulos nobiliarios.

Se considerarán transmisiones directas las que tengan lugar entre ascendientes y descendientes o entre hermanos cuando la grandezza o el título haya sido utilizado por alguno de los padres. Se considerarán transmisiones transversales las que tengan lugar entre personas no comprendidas en el párrafo anterior.

Se gravará la rehabilitación siempre que haya existido interrupción en la posesión de una grandezza o título, cualquiera que sea la forma en que se produzca, pero sin que pueda liquidarse en cada supuesto más que un solo derecho al sujeto pasivo. Por esta misma escala tributará el derecho a usar en España títulos pontificios y los demás extranjeros.

**Respecto a las anotaciones preventivas de embargos, están sujetas cuando se practiquen en los Registros públicos españoles y tengan por objeto un derecho o interés valuable, siempre que no estuvieran ordenadas de oficio por la autoridad judicial o administrativa.**

Así pues, tres son los requisitos para gravar las anotaciones preventivas de embargo:

- Que la anotación preventiva se practique en los Registros públicos.
- Que la misma tenga por objeto un derecho o interés valuable.
- Que no venga ordenada de oficio por la autoridad judicial o administrativa.

La primera exigencia de que la anotación preventiva se practique en el Registro público correspondiente debe entenderse con la siguientes matizaciones, en relación

con la cuota gradual de documentos notariales, que, cuando se regula en el artículo 31.2 del TRITPAJD exige que el documento de que se trate sea inscribible en ciertos Registros públicos, se entiende que la inscripción supone el acceso a dichos registros a través de cualquiera de los asientos susceptibles de practicarse en los correspondientes libros, no limitándose exclusivamente al asiento de inscripción en sentido estricto, sino incluyendo la anotación preventiva, la cancelación o la nota marginal; y por otro lado, la inscripción, así entendida en sentido amplio, se refiere exclusivamente al Registro de la Propiedad, el Registro Mercantil y el Registro de la Propiedad Industrial.

Sin embargo, en el artículo 40, por un lado se limita el ámbito de su aplicación al estar referido exclusivamente a uno de los tipos de asientos susceptibles de practicarse en los libros registrales, **el asiento de anotación preventiva, con exclusión de los demás y sin perjuicio de que estos, en su caso, originen la correspondiente tributación por el documento notarial; y, por otro lado, resulta ampliado dicho ámbito al no limitarse a la inscripción en determinados Registros, sino a todos los Registros públicos en general**, si bien es cierto que, en la práctica el ámbito de aplicación será coincidente con el del documento notarial, referido fundamentalmente al Registro de la Propiedad.

Las anotaciones de embargo no son las únicas que pueden quedar sujetas dentro del hecho imponible del artículo 40, pues existen otras muchas anotaciones preventivas distintas que quedarán sujetas.

El Registro Público por excelencia en relación con la práctica de anotaciones preventivas es el Registro de la Propiedad, respecto del que, tanto la Ley como el Reglamento Hipotecario, señalan numerosos supuestos de anotación: de aprovechamiento de aguas públicas, de capitulaciones matrimoniales, de créditos refaccionarios, de demanda, de expropiación forzosa, de embargo, etc.; si bien, solo aquellas que reúnan las características que se mencionan en el artículo 40 del Texto Refundido, tener objeto valuable y no venir ordenadas de oficio, podrán quedar sujetas al ITP AJD.

De lo anterior cabe deducir, que el hecho imponible configurado en el artículo 40 no es el otorgamiento del documento que origina la anotación, sino la anotación en sí misma considerada, por lo que en caso de que ésta no llegue a practicarse en los Registros públicos correspondientes, no se entenderá producido el hecho

imponible y procederá la devolución del impuesto que se hubiere liquidado. Por lo que no debiera practicarse liquidación de este gravamen hasta que la anotación no tenga lugar.

La necesidad de que la anotación preventiva tenga por objeto un derecho o interés valuable excluye las anotaciones referentes a la capacidad civil de las personas o las que se practiquen por defectos subsanables o imposibilidad del registrador.

En el sentido anterior, en relación a las anotaciones preventivas de suspensión de pagos, concurso y quiebra, el TS mantiene la doctrina de que dichas anotaciones tienen la configuración propia de las de incapacidad, en cuanto instrumentos de "mera publicidad" de una especial situación de signo negativo: la capacidad limitada del deudor, necesitado de unos controles complementarios de su capacidad para ciertos actos decisivos. De ello deriva que, carente de contenido valuable, el mandamiento de anotación preventiva de suspensión de pagos, concurso o quiebra recoge un acto no sometido a este gravamen.

El último requisito, de carácter negativo, exige que se trate de anotaciones preventivas que no vengan ordenadas de oficio por la autoridad judicial o administrativa, sobre el que la doctrina administrativa ha considerado que el requisito de la ordenación de oficio debe entenderse referido a la iniciativa para la práctica de la anotación preventiva.

Solo cuando la Resolución que decreta la práctica de la anotación se formule de oficio se considerará que la anotación registral a que da lugar no queda sujeta al impuesto, sin que a ello afecte la expedición de oficio del posterior mandamiento judicial, por el que se hace conocer al Registrador lo acordado y se le proporcionan los datos para realizarla.

La condición señalada, no venir ordenada de oficio, no se cumple en el procedimiento civil, pues en este proceso rige como primer principio el que se conoce como de iniciativa de parte o de justicia rogada, que atribuye a las partes la facultad de incoar el proceso y de avance y terminación, por lo que las anotaciones preventivas que se aprueben vendrán siempre dictadas a instancia de parte y nunca de oficio. Por el contrario en el proceso penal, salvo excepciones limitadas, rige el principio general opuesto, de oficialidad en las actuaciones judiciales, con lo que en este caso, en general, las anotaciones preventivas que se determinen vendrán, salvo excepciones, ordenadas de oficio, y, por tanto, no sujetas al impuesto.

Los sujetos pasivos serán la persona o personas que las soliciten. Por la persona que solicita la práctica de la anotación preventiva debe entenderse no el que la ordena, que será la autoridad competente para ello, sino la que persona que ha solicitado de ésta la práctica de la anotación y, por tanto, aquella en cuyo interés se inste.

**La base imponible se define como el valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya.** El Reglamento del ITPAJD, en este gravamen, añade que la base **no podrá superar al valor real de los bienes embargados ni al importe total de la cantidad asegurada.**

Además, la normativa del ITPAJD, según la situación de que se trate ha establecido que servirá de base en las anotaciones preventivas, el valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya. Y, más concretamente, el artículo 85 del Reglamento, resolviendo cuestiones que pudieran dar lugar a una doble imposición, establece que la base imponible

*"Artículo 85. Anotaciones de embargo.*

*1. La base imponible en las anotaciones de embargo en ningún caso podrá ser superior al valor real de los bienes embargados ni al importe total de la cantidad que haya dado lugar a la anotación del embargo.*

*2. Si el embargo tuviese que anotarse preventivamente en distintos Registros de la Propiedad y por este motivo se practicasen varias liquidaciones, la suma de las bases imponibles de todas no podrá exceder de los límites establecidos en el apartado anterior".*

**La cuota del impuesto será la resultante de aplicar a la base el tipo será el 0,5 por ciento de la base imponible.**

#### Otros aspectos.

En primer lugar, lo que se conoce, generalmente, como modalidad de actos jurídicos documentados es, en realidad como se ha expuesto, un conglomerado de tres subconceptos que integran este gravamen y que, aunque todos ellos se pueden incardinar bajo tal título, gravan aspectos distintos de carácter documental, como es la cuota fija de documentos notariales o mixto como son las cuotas graduales o proporcionales de documentos notariales, la escala de las letras de cambio y documentos mercantiles y la escala de grandezas y títulos nobiliarios y la anotación preventiva de embargo.

Teniendo en cuenta lo anterior, esta modalidad o mejor la cuota gradual de documentos notariales se configura en la delimitación de su hecho imponible como

incompatible con las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias del ITPAJD, no pudiendo coincidir, tampoco, con la exigencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Si puede compatibilizarse con la exigencia del IVA.

Los demás gravámenes que se incluyen en actos jurídicos documentados son compatibles con dichos tributos, así en la segunda entrega de un inmueble, en el que no se renunciara a la exención del IVA, que se financiara mediante la emisión de letras de cambio, cabría exigir no solamente la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, sino, también, la que corresponda a las letras de cambio por documentos mercantiles.

La más importante de estos gravámenes desde el punto de vista recaudatorio es, sin duda, la cuota gradual de documentos notariales, que se exige en múltiples operaciones: compraventa de inmuebles, constitución de hipotecas, otras operaciones inmobiliarias tales como segregaciones, agregaciones, obra nueva, división horizontal, etc., a las que se aplica lo establecido en la normativa del ITPAJD de que a una sola convención o acuerdo se le exige solamente un gravamen, pero que si existen varias convenciones o acuerdos en un solo documento se debe exigir el tributo a cada una de ellas.

Ahora, que parece que se quiere modificar o, incluso, suprimir esta modalidad o transformarla en una tasa, parece oportuno profundizar en su compleja estructura y naturaleza, como se desprende de este breve estudio descriptivo y de la jurisprudencia del TS respecto a su naturaleza mixta, por un lado documental y por otro económico, que hace, ciertamente difícil articularla como una tasa, que, como es bien sabido, son tributos que se exigen con ocasión de la prestación de un servicio o actividad en el marco del Derecho público, con la finalidad, entre otras de financiar la prestación base de este tipo de tributos, lo que no parece cumplirse en la mayoría de los subconceptos de esta modalidad del ITPAJD.

#### BREVE LISTADO BIBLIOGRÁFICO DEL ITPAJD:

**ITPAJD Y SU JURISPRUDENCIA.** Autor Francisco Olmos Aguilar. Editorial: La Ley. 2023.

**GUÍA PRÁCTICA DEL ITPAJD.** Varios autores. Editorial Aranzadi. 2023.

**EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: TEORÍA Y PRÁCTICA.** Autor: José Manuel Tejerizo López. Editorial: Civitas. 2023.

#### MEMENTO PRÁCTICO TRANSMISIONES 2022.

**ITP y AJD.** Autores-Editores: Lefebvre.Editorial Francis Lefebvre.

**ITPAJD: SITUACIÓN ACTUAL Y PROPUESTAS DE FUTURO.** Autor-Editor: VV.AA. Fundación Impuestos y Competitividad.2021.

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

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

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

**DERECHO CIVIL ESPAÑOL, COMÚN Y FORAL.** Autor-Editor: José Castán Tobeñas. Editorial Reus.

## TRIBUNAL SUPREMO .....36

- FALLECIMIENTO DEL HEREDERO SIN ACEPTAR NI REPUDIAR LA HERENCIA: PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR. DIES A QUO. SENTENCIA DE 23 DE ABRIL DE 2024 .....36
- RESOLUCIÓN JUDICIAL CONTRACTUAL POR MUTUO DISENSO. SENTENCIA DE 29 DE MAYO DE 2014. ....46

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

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. ....50

- Comunidad de bienes dedicada a la explotación rústica que, una vez finalizada la actividad, procede a la venta de los inmuebles .....50
- Venta de vivienda por el promotor después de su utilización por arrendatarios con opción de compra .....50
- Donación de local industrial promovido por el donante y que se encontraba arrendado al hijo, ahora donatario, para el ejercicio de su actividad .....51
- Subsanación de errores en la identificación de las fincas adquiridas .....52
- Transmisión de los resguardos nominativos de una sociedad agraria de transformación.....52
- Expediente de dominio para inmatriculación de finca adquirida por título hereditario, habiendo autoliquidado el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con cuota a ingresar cero .....53
- Disolución de matrimonio casado en régimen de separación de bienes con adjudicación a uno de los cónyuges de la totalidad del inmueble que tenían en pro indiviso y adjudicando al otro el inmueble privativo del otro cónyuge .....54
- Novación de préstamo hipotecario a la modalidad de préstamo hipotecario comercializado como "Hipoteca Dual", consistente en dividir el principal prestado en dos tramos a los que se les aplica un tipo de interés diferente .....54

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES .....55

- Intereses por prórroga del plazo de presentación .....55
- Bienes y derechos situados en España a los efectos de la obligación real de contribuir .....55
- Cotitularidad de la cuenta bancaria del matrimonio fallecido y un pariente, con la finalidad de ayudar al matrimonio en las gestiones cotidianas.....56
- Donación de participaciones siendo la actividad desarrollada la de arrendamiento de inmuebles teniendo a la misma persona contratada para la gestión de la actividad y para la dirección de la entidad.....56
- Donación de participaciones sociales y posterior aportación: mantenimiento de la adquisición .....57
- Disolución de comunidad de bienes sin compensación .....58
- Aportación gratuita de inmueble, participaciones en fondos de inversión y acciones a su sociedad de gananciales .....58

## TRIBUNAL SUPREMO

### FALLECIMIENTO DEL HEREDERO SIN ACEPTAR NI REPUDIAR LA HERENCIA: PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR. DIES A QUO. SENTENCIA DE 23 DE ABRIL DE 2024

El *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia es el momento del fallecimiento del transmitente.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar cuál es el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

**2.1.** *Fallecimiento de doña Matilde y declaración de herederos abintestato.*

El 26 de julio de 2011 falleció doña Matilde, siendo declarados herederos abintestato, con fecha 21 de julio de 2016, su hermana, doña Otilia, y sus sobrinos, don Matías (actual recurrente en casación) y su hermano.

Habiendo fallecido doña Otilia el 18 de abril de 2015 sin aceptar la herencia de su hermana y transmitiéndose a sus sobrinos el *ius delationis* de la herencia de doña Matilde, el 27 de octubre de 2016 se otorgó escritura pública de manifestación y aceptación de herencia, con número de protocolo 1958, en virtud de la cual don Matías y su hermano aceptaron las herencias de sus tías doña Matilde y doña Otilia.

En la citada escritura se describen los bienes relictos de la herencia de doña Matilde, que consisten en los siguientes:

- Vivienda situada en Esplugues de Llobregat con un valor de 55.150 euros.
- 50 por ciento del saldo existente en una cuenta corriente de la entidad Caixabank por importe de 3.080,10 euros.

Igualmente constan los bienes y derechos de la herencia de doña Otilia, entre los cuales y a los efectos del presente recurso, solamente resulta interesante mencionar el derecho de transmisión o "*ius transmissionis*" de aceptar la herencia de su hermana, doña Matilde, constituida por una mitad indivisa de la finca y del saldo bancario inventariado, anteriormente mencionados.

**2.2.** *Autoliquidaciones del impuesto sobre sucesiones.*

Con fecha 23 de diciembre de 2016, don Matías presentó dos declaraciones y autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Oficina Liquidadora de Terrassa de la Agencia Tributaria de Cataluña.

La primera se correspondía con la herencia de doña Matilde, en la que se consignó una base imponible de 14.597,68 euros, determinada a partir de la suma del valor catastral del inmueble (24.264,90 euros), el saldo de la cuenta corriente (3.080 euros) y un valor del ajuar doméstico de 850,35 euros, es decir, un total de 29.195,35 euros de los cuales el interesado se imputaba el 50 por ciento.

La segunda autoliquidación consignó la base imponible correspondiente a los bienes y derechos de la herencia de doña Otilia.

### **2.3. Procedimientos de comprobación limitada.**

El 13 de septiembre de 2018, la Agencia Tributaria de Cataluña notificó a don Matías el inicio de un procedimiento de comprobación limitada respecto de la autoliquidación correspondiente a la herencia de doña Otilia, mediante la comunicación de una propuesta de liquidación en la que, sin embargo, se englobaban las declaraciones de ambas herencias. En la propuesta se incrementaba el valor declarado de la vivienda consignada en la autoliquidación de la herencia de doña Matilde, así como el aumento del valor del ajuar doméstico, y se fijaba un recargo por presentación extemporánea.

Don Matías presentó alegaciones en las que, entre otras cuestiones, manifestó que la propuesta incurría en un evidente error de hecho al integrar en la base imponible bienes y valores que no formaban parte del caudal relicto de doña Otilia (sino de doña Matilde).

La Agencia Tributaria de Cataluña dictó liquidación en la que se estimaron parcialmente las alegaciones presentadas, excluyendo los bienes correspondientes a la herencia de doña Matilde. Esta liquidación fue notificada el 17 de abril de 2019, tras dos intentos infructuosos efectuados los días 9 y 10 de abril de 2019.

En la misma fecha de la anterior notificación se comunicó, por su parte, el inicio de un nuevo procedimiento de comprobación limitada respecto de la herencia de doña Matilde en el que se incluyó la correspondiente propuesta de liquidación.

Finalmente, la Agencia Tributaria de Cataluña, dictó liquidación provisional respecto de la herencia de doña Matilde por un importe a ingresar de 1.000,48 euros.

### **2.4. Reclamaciones económico-administrativas.**

Don Matías presentó, con fecha 13 de mayo de 2019, reclamación económico-administrativa que se registró con n.º NUM000 contra la liquidación del impuesto derivada de la herencia de doña Otilia. Y, el 29 de julio de 2019, formuló nueva reclamación económico-administrativa con n.º NUM001 contra la liquidación de la herencia de doña Matilde.

Ambas reclamaciones se acumularon en vía económico-administrativa y fueron finalmente estimadas mediante resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 2 de octubre de 2020.

La reclamación n.º NUM000 (herencia de doña Otilia) fue estimada tras constatarse la caducidad del procedimiento de comprobación limitada. Por su parte, la reclamación n.º NUM001 (herencia de doña Matilde) se estimó por considerar que el derecho de la Administración tributaria a liquidar el impuesto había prescrito. En este sentido, tras citar diversos antecedentes de doctrina administrativa y pronunciamientos judiciales, la resolución económico-administrativa adopta el criterio jurídico contenido en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 20 de diciembre de 2018 (rec. 734/2017, ECLI:ES:TSJM:2018:13783) en virtud del cual, en los casos de ius transmissionis como el actual, el dies a quo de la prescripción tiene lugar en la fecha del fallecimiento del primer causante.

### **2.5. Recurso contencioso-administrativo.**

La Agencia Tributaria de Cataluña, disconforme con la estimación de la reclamación n.º NUM001 y el criterio adoptado sobre la prescripción del derecho a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones de la herencia de doña Matilde, interpuso recurso contencioso-administrativo que se tramitó con el número 144/2021 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y que fue estimado por sentencia de 28 de julio de 2022.

La ratio decidendi de la sentencia sobre la cuestión controvertida se contiene en el FD tercero, apartado quinto, con el siguiente tenor literal:

"[...] 5. Sobre el dies a quo de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria.

Según hemos expuesto, el art. 3.1 a) LISD 29/1987, 18 diciembre, determina que el hecho imponible es la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Por tanto, es esa adquisición mediante la aceptación la que va a determinar la concurrencia no solo del hecho imponible sino también del sujeto pasivo que ha de autoliquidar el impuesto según el valor de los bienes.

Debemos considerar que, la regla general consiste en que el impuesto se devengue en las adquisiciones por causa de muerte el día del fallecimiento del causante - art. 24.1 de la Ley 29/1987- , pero también que el apartado 3 del citado artículo contiene una salvedad o excepción, la de que la efectividad de la adquisición de los bienes esté suspendida por las razones que indica (entre las que se encuentra la que se describe como " cualquier otra limitación"), que pueden ser por voluntad del testador o no, supuesto en el que la adquisición se entiende realizada el día en que esa limitación desaparezca. Y aquí se produce esa situación. Existe una limitación para la adquisición de los bienes del primer causante motivada por la falta de ejercicio del " ius delationis" que pasa a los herederos del transmitente que sobrevivió al primer causante pero no adquirió la herencia porque no la aceptó y, por tanto, no llegó a adquirir los bienes integrantes de la masa hereditaria.

Lo que no se puede pretender es que la Administración determine y liquide la deuda tributaria sin que haya sujeto pasivo de la obligación. Una interpretación en este sentido sería incoherente con las previsiones lo suficientemente amplias del art. 24.3 LISD, para integrar supuestos de no adquisición efectiva y, por tanto, no producido el hecho imponible a gravar.

El no ejercicio del derecho a aceptar o repudiar por parte del llamado como heredero es, sin duda, una limitación en la adquisición de los bienes del causante, que impide la producción del hecho imponible.

Hay que señalar también que una interpretación que redujera las excepciones del art. 24.3 LISD a los supuestos en los que el testador hubiera previsto respecto de la persona que es titular del "ius delationis" cargas u obligaciones, supone primero, obviar que el precepto regula el "devengo" del impuesto tanto en su regla general como supuestos en los que la adquisición no sea efectiva por la necesidad de observar esas limitaciones que impiden el tránsito.

La mecánica del "ius transmissionis" no puede obviar que el hecho imponible se produce cuando a la muerte del segundo causante -transmitente- sus herederos ejercitan el "ius delationis" transmitido y adquieren, por la aceptación, la herencia del primer causante, produciendo una única transmisión como así ha determinado el TS y sin que esta Sala desconozca la Jurisprudencia fijada por la STS 936/2018, de 5 de junio y 434/2019, de 29 de marzo. Es en ese momento, fallecimiento del segundo causante, cuando las limitaciones a la adquisición de los bienes desaparecen y se produce el tránsito al transmisario, que a su vez, podrá ejercitar tanto su "ius delationis" como el que le es transmitido por herencia de su causante -transmitente-.

Como argumento de cierre a todo lo anterior, cabe señalar que la previsión del "ius transmissionis" en nuestro CC supone dar solución a un supuesto, si bien habitual, que se escapa de la solución natural al fenómeno sucesorio, como es no ejercitar el "ius delationis" por parte del llamado a ello en testamento o por Ley. Tengamos presente supuestos en los que concurre la mera dejación de los herederos que no ejercen el "ius delationis", o por una sucesión de fallecimientos en un espacio corto de tiempo, o un retraso en la aceptación y partición de la herencia del primer progenitor hasta el fallecimiento del otro -periodo en el que pueden fallecer en el ínterin otros herederos-, o la existencia de controversias entre los herederos que haga que se dilate la aceptación y partición. De esta forma, cabe señalar que la adquisición de los bienes por parte del heredero es el supuesto normal y el que manifiesta la riqueza a gravar con la aceptación de la herencia.

De esta forma, consideramos que la fijación del "dies a quo" de la prescripción del derecho a liquidar en el momento del fallecimiento del transmitente determina que se produzca efectivamente el hecho imponible tal y como ha sido determinado por Ley -art. 3.1 a) y 24 LISD-.

Este criterio que aquí sostenemos de fijar el "dies a quo" de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria con el momento del fallecimiento del transmitente, ha sido sostenido por la reciente STSJ Castilla y León, Valladolid, Sección 2ª, núm. 114/2021, 4 de febrero.

Se impone en definitiva la estimación íntegra del recurso en relación a la reclamación núm. NUM001 de conformidad con la pretensión formulada por la parte demandante, se anula la misma y se declara no prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria por el concepto de ISD respecto a la herencia de la Sr. Matilde., con las consecuencias que a ello se dé lugar, de conformidad con lo previsto en el orden procesal por los artículos 68 y 70 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción."

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

### **TERCERO. Marco normativo.**

1. Conforme al auto de admisión, la resolución de la cuestión que suscita este recurso requiere la interpretación de los siguientes artículos de la Ley 29/1987, 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones ["LISD"].

**1.1.** El artículo 3.1.a) de la LISD, que dispone:

"1. Constituye el hecho imponible:

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

**1.2.** El artículo 24 de la LISD, que regula el devengo del impuesto y establece:

"1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

(...)

3. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan."

**1.3.** Y el artículo 25 de la LISD que, en materia de prescripción, señala:

"1. La prescripción se aplicará de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria.

2. En el supuesto de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el plazo de prescripción se computará desde la fecha de su presentación ante cualquier Administración española, salvo que un Tratado, Convenio o Acuerdo Internacional, suscrito por España, fije otra fecha para el inicio de dicho plazo."

2. Igualmente, será preciso interpretar los siguientes preceptos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

**2.1.** El artículo 66.1.a) de la LGT que preceptúa:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. [...]"

**2.2.** El artículo 67.1 de la LGT que, bajo la rúbrica " cómputo de los plazos de prescripción", señala:

"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo. [...]"

**3.** A su vez, deberá tenerse en consideración, adicionalmente, los siguientes preceptos del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

**3.1.** El artículo 67 del RISD que dispone:

"1. Los documentos o declaraciones se presentarán en los siguientes plazos:

a) Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en el de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento. El mismo plazo será aplicable a las adquisiciones del usufructo pendientes del fallecimiento del usufructuario, aunque la desmembración del dominio se hubiese realizado por acto "inter vivos".

b) En los demás supuestos, en el de treinta días hábiles, a contar desde el siguiente a aquel en que se cause el acto o contrato."

**3.2.** El artículo 69 del RISD contempla diversos supuestos de suspensión de los plazos de presentación.

**4.** Finalmente, los artículos 989 y 1006 del Código Civil disponen:

**4.1.** El artículo 989 del CC:

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

**4.2.** El artículo 1006 del CC:

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

#### **CUARTO. Criterio de la Sala.**

**1.** Como hemos señalado, el auto de admisión nos solicita determinar el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de una causante (doña Matilde) en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece (doña Otilia) sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos (don Matías, recurrente en casación), que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto.

En esencia, las partes muestran su discrepancia al respecto, fijando dicho momento en el día de fallecimiento de doña Matilde (como mantuvo el TEAR de Cataluña y don Matías, recurrente en casación) o, por el contrario, cuando se produjo el fallecimiento de doña Otilia (posición mantenida por la Sala de instancia en la sentencia recurrida en casación y por la Generalitat de Cataluña).

**2.** Tal y como recoge el auto de admisión, esta cuestión jurídica está siendo resuelta de forma contradictoria por los distintos Tribunales Superiores de Justicia, lo que justifica el interés casacional objetivo.

En efecto, por una parte, la sentencia recurrida, tras exponer la normativa y la jurisprudencia sobre la unicidad de hecho imponible y devengo en casos como el actual, concluye que el término inicial del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones con respecto a la herencia del primer causante, se produce a partir del fallecimiento del segundo causante puesto que, conforme a la interpretación conjunta de los artículos 3.1.a) y 24.3 de la LISD, es en ese momento en el que se produce efectivamente el hecho imponible consistente en la adquisición de bienes y derechos y en el que, en definitiva, se concreta el sujeto pasivo del impuesto, por lo que solamente a partir del mismo puede la Administración determinar y liquidar la deuda tributaria.

Asimismo, cita la sentencia impugnada en casación, como refuerzo argumental a su conclusión, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (rec. 1087/2019, ECLI:ES:TSJCL:2021:325) que, si bien no aborda específicamente el cómputo del plazo de prescripción sino el plazo de presentación de la autoliquidación, sí contiene un criterio jurídico (FJ 2º) que cabe considerar concurrente con el de la sentencia hoy recurrida:

"[...] lo que el demandante sostiene es que el plazo voluntario de seis meses para liquidar el impuesto litigioso solo puede comenzar desde que al ser declarado heredero de Dª [...] adquirió también el derecho de la misma a aceptar o repudiar la herencia de su hermano premuerto [...], posición que esta Sala comparte. En efecto, es verdad que como regla general el impuesto se devenga en las adquisiciones por causa de muerte el día del fallecimiento del causante - artículo 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones-, pero no lo es menos que el apartado 3 del precepto citado contiene una salvedad o excepción, la de que la efectividad de la adquisición de los bienes esté suspendida por las razones que indica (entre las que se encuentra la que se describe como "cualquier otra limitación"), supuesto en el que la adquisición se entiende realizada el día en que esa limitación desaparezca y que se estima que puede ser de aplicación aquí de acuerdo con una interpretación integrada y armónica de las normas tributarias y civiles [...]."

Frente a ello, el escrito de preparación aportó diversas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en las que se acogió un criterio dispar. Así, la sentencia de 20 de diciembre de 2018 (rec. 734/2017, ECLI:ES:TSJM:2018:13783), FJ 5º, tras citar un extracto de la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2018 (rec. 1358/2017, ECLI:ES:TS:2018:2183), declara:

"La consecuencia de lo expuesto es que si el transmisario adquiere directamente del primer causante la Administración debe practicar dos liquidaciones, una por cada una de las herencias a que es llamado el transmisario, sin que se pueda practicar una sola liquidación en la que se incluyan los bienes dejados tanto por el primer causante como por el segundo.

Por ello, en el caso examinado procede la anulación de la liquidación impugnada ante el TEAR habida cuenta que se incluyen los bienes que componen las herencias de las hermanas [...], sin que, en este caso, quepa practicar liquidación en relación con la herencia de doña [primera causante] pues al haber fallecido el 16 noviembre 1992 el Impuesto de Sucesiones se encuentra prescrito de tal manera que se ha de estar a valores declarados, habiendo actuado las demandantes adecuadamente al practicar dos autoliquidaciones y tener por prescrito el impuesto referido a la herencia de doña [primera causante]."

**3.** Como es sabido el derecho de transmisión -" ius transmissionis"- tiene lugar cuando el heredero llamado por el causante originario fallece posteriormente sin haber aceptado o repudiado la herencia del primer causante, pasando a sus herederos (transmisarios) el mismo derecho que el transmitente (segundo causante) tenía.

La cuestión controvertida que, en su momento, se planteó fue determinar si existía, o no, una doble transmisión, lo que obviamente producía no solo efectos civiles, sino también en el ámbito fiscal.

El artículo 1006 del CC, que recoge el derecho de transmisión, establece, como se ha expuesto, que "[p]or muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía."

Pues bien, dicha cuestión fue zanjada por la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) núm. 539/2013, de 11 de septiembre, en la que se declara:

"[...] Del contexto interpretativo realizado debe concluirse, como fijación de la Doctrina jurisprudencial aplicable a la cuestión debatida, que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil 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 transmisario. 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; todo ello, 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.

(...)

Esta misma razón de inalterabilidad o subsistencia del ius delationis hace que cumplidos ya los requisitos de capacidad sucesoria por el heredero transmitente y, por tanto, la posibilidad de transmisión del ius delationis, la capacidad sucesoria de los herederos transmisarios en la herencia del causante deba ser apreciada cuando éstos acepten la herencia del fallecido heredero transmitente".

A su vez, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, a partir de la indicada sentencia de 11 de septiembre de 2013, cit., tuvo ocasión de analizar en las sentencias de 5 de junio de 2018 (rec. 1358/2017, ECLI:ES:TS:2018:2183) y 29 de marzo de 2019 (rec. 1397/2017, ECLI:ES:TS:2019:1146) la cuestión consistente en determinar si, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, al aceptar estos últimos la herencia de su causante se produce

una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por tanto, dos hechos imponible, o sólo una. Y, al respecto, fijó como doctrina jurisprudencial la siguiente:

"[...] La respuesta que hemos de ofrecer, en atención a todo lo expuesto y, fundamentalmente, en consideración a la jurisprudencia establecida en la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre de 2013, de la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo y en la citada sentencia de 5 de junio de 2018, es que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imponible ni dos devengos del impuesto, corolario de lo cual es la afirmación final de la reseñada sentencia civil según la cual "los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente".

Tal afirmación es válida para las sucesiones mortis causa regidas, en el Derecho común, por el Código Civil, así como aquellas otras que menciona la sentencia, en comunidades que reconozcan en su derecho civil común o especial el ius transmissionis, de forma semejante, tal y como sucede con el Código Civil de Cataluña.

Con tal criterio, que trae directa causa de la doctrina civil a que hemos hecho referencia, la cual entraña una cuestión prejudicial no devolutiva que hemos de despejar para resolver este recurso ( artículos 4 LJCA y 10 LOPJ), corregimos la doctrina establecida en nuestras sentencias de 14 de diciembre de 2011 y 25 de mayo de 2011 ( recursos de casación nº 2610/2008 y 3362/2007)".

La aplicación de la doctrina jurisprudencial expuesta al caso examinado comporta que no pueda resultar controvertido que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, y que el heredero transmisario, don Matías, sucede directamente al causante, doña Matilde, y no como sucesor del heredero transmitente, doña Otilia, quien nunca llegó a aceptar la herencia de aquella.

4. Partiendo de tales premisas, la única cuestión que ahora se suscita es la relativa al dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ISD en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto.

Si bien es cierto que no existen pronunciamientos de esta Sala que aborden expresamente la cuestión interpretativa sobre la que se nos pregunta, no es menos cierto que las SSTs de 5 de junio de 2018 y 29 de marzo de 2019, cit., nos ofrecen pautas interpretativas relevantes para la resolución de la controversia.

5. La conclusión alcanzada por la Sala de instancia en la sentencia impugnada en casación, en cuanto fija como dies a quo de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria el momento del fallecimiento del transmitente - doña Otilia-, es compartida por este Tribunal.

Ya se ha expuesto que el artículo 3º.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que "Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio".

La adquisición, mediante la aceptación, es, por tanto, un requisito imprescindible para que se produzca el hecho imponible. En el caso examinado, doña Otilia, hermana de la causante -doña Matilde- murió sin aceptar la herencia de ésta, por lo que la adquisición no se produjo. Ello determina que el hecho imponible no tuviera lugar, no estando tampoco determinado el sujeto pasivo del impuesto, por lo que la Administración no podía liquidar el impuesto.

Es cierto que el artículo 24 de la LISD establece, como regla general, que el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante, pero esto lo único que supone es retrotraer los efectos tributarios del Impuesto a ese momento, y así hay que entenderlo en concordancia con el artículo 989 del Código Civil, que establece que "Los efectos de la aceptación y de la repudiación de la herencia se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda", lo que significa que es el hecho de la aceptación el determinante de la adquisición.

Ahora bien, el apartado 3 del artículo 24 LISD también dispone que " Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan". A su vez, el artículo 47 RISD, sobre "Devengo", reproduce el tenor del artículo 24 de la ley, y únicamente añade, en el apartado 3 "in fine", que se atenderá al momento en que desaparezcan las limitaciones (condición, término, etc.), no solo para entender realizada la adquisición, sino también "para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen".

Así, pues, los preceptos citados -art. 24.3 LISD y 47.3 RISD- establecen la posibilidad de que el devengo no tenga lugar el día del fallecimiento del causante en la transmisión mortis causa, posibilitando la adquisición en un momento posterior cuando exista una limitación.

Considera esta Sala, en línea con lo recogido en la sentencia impugnada, que la falta de ejercicio del " ius delationis" que pasa a los herederos de la transmitente -doña Otilia- que sobrevivió al primer causante -doña Matilde- pero que no llegó a adquirir la herencia porque no la aceptó, es una limitación en la adquisición de los bienes del causante originario, de las

previstas en el apartado 3 del artículo 24 LISD-"cualquier otra limitación"- que impide que se produzca el hecho imponible.

Por tanto, concurriendo una limitación en la adquisición de los bienes del causante, dicha adquisición " se hallaba suspendida" hasta que desapareciera la limitación, lo que tuvo lugar a la muerte de la transmitente, que es el momento en que se transmite el ius delationis a favor de sus herederos -por lo que aquí interesa, don Matías- y estos pueden ejercerlo, y con su ejercicio, se produce la adquisición de la herencia del primer causante, produciéndose una única transmisión hereditaria conforme a la doctrina jurisprudencial de esta Sala, cuyo devengo ha tenido lugar en el momento del fallecimiento de la transmitente, en que desaparece la limitación.

Como con acierto recoge la sentencia impugnada en casación, la mecánica del " ius transmissionis" no puede obviar que el hecho imponible se produce cuando a la muerte del segundo causante -transmitente- sus herederos ejercitan el " ius delationis" transmitido y adquieren, por la aceptación, la herencia del primer causante, pues es en ese momento, fallecimiento del segundo causante, cuando las limitaciones a la adquisición de los bienes desaparecen y se produce el tránsito al transmisario, " que a su vez, podrá ejercitar tanto su "ius delationis " como el que le es transmitido por herencia de su causante -transmitente-".

Refuerza esta conclusión la doctrina jurisprudencial de esta Sala recogida en las sentencias cit. (SSTS 936/2018, de 5 de junio y 434/2019, de 29 de marzo), en las que se declara que la correcta interpretación de los preceptos examinados impide hablar de adquisición de la herencia cuando no ha habido aceptación, de forma que sólo hay adquisición en caso de aceptación -expresa o tácita- ( artículo 3.1.a) LISD); que si bien la aceptación retrotrae sus efectos a la fecha del fallecimiento ( art. 24 LISD y 989 C.c.), ello no equivale a la posibilidad de suceder sin aceptar y, desde el punto de vista tributario, a que haya una aceptación presunta o ficticia de quien se sabe de modo formal y cierto que no aceptó; que si sólo hay una adquisición acontece una sola vez el hecho imponible (artículo 3.1.a) LISD) y que el derecho de transmisión opera un efecto transmisivo no de la herencia del transmitente, sino una traslación del ius delationis en favor de los transmisarios para aceptar en lugar de aquél la herencia del causante originario.

Es cierto que por esta Sala se ha emitido algún pronunciamiento interpretando el apartado 3 del artículo 24 LISD, en el sentido de que la ley posibilita la adquisición en un momento posterior cuando el título transmisivo contenga una condición, término, o, fideicomiso, sosteniendo la sentencia de 28 de marzo de 2006 (recurso n.º 6806/2000, ECLI:ES:TS:2006:2098) que en ese caso el embargo no constituye limitación o condición, - "[e]l embargo no supone limitación respecto a la adquisición. El embargo supone una traba respecto a la posibilidad de disposición, al igual que sucede en muchos otros casos en los que se hereda un determinado bien con una carga real, con un derecho real sobre cosa ajena, o con cualquier otra limitación legal"- y concluye que "[...] la adquisición hereditaria aquí cuestionada no se supeditó a condición, término, fideicomiso ni otra limitación [...]", por lo que fácilmente se advierte que nada tiene que ver con la cuestión ahora suscitada.

Es más, en la sentencia de esta Sala de 7 de mayo de 2013 (rec. 6305//2010), se examinó el momento de la sucesión hereditaria generadora del hecho imponible a efectos de determinar si es aplicable un beneficio sucesorio establecido en virtud de una norma que entró en vigor después de la muerte del causante pero antes de la protocolización del testamento ológrafo, pero en ese caso, la institución de heredero se producía en el testamento, independientemente de las formalidades a las que debía verse sometido el testamento ológrafo, lo que evidentemente difiere del caso que nos ocupa.

**6.** La consecuencia que se extrae, tanto de los preceptos examinados como de la jurisprudencia citada, es que el dies a quo de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria en el caso examinado no es otro que el momento del fallecimiento del transmitente.

#### **CUARTO. Respuesta a la cuestión de interés casacional.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto, es el momento del fallecimiento del transmitente.

#### **QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia.

#### **SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

## FALLO

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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

**Segundo.** Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Ricard Simó Pascual, en representación de don Matías , contra la sentencia dictada el 28 de julio de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 144/2021.

**Tercero.** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

## VOTO PARTICULAR

Que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, formula el magistrado Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, con relación a la sentencia dictada en el recurso de casación 7050/2022, en lo sucesivo," la sentencia".

Desde el máximo respeto y consideración al criterio de mis compañeros, discrepo de la interpretación que la sentencia hace del apartado 3 del art. 24 LISD con relación al supuesto enjuiciado, en el que una heredera abintestato (doña Otilia) fallece sin aceptar ni repudiar la herencia de su hermana (doña Matilde) y el derecho se transmite a sus herederos (don Matías, recurrente en casación).

En particular, no estoy de acuerdo con la apreciación de que dicha circunstancia constituya una "limitación en la adquisición de los bienes del causante originario, de las previstas en el apartado 3 del artículo 24 LISD que impide que se produzca el hecho imponible", lo que lleva a la sentencia a proclamar que "dicha adquisición "se hallaba suspendida" hasta que desapareciera la limitación, lo que tuvo lugar a la muerte de la transmitente."

A mi modo de ver, resultan procedentes las siguientes consideraciones:

**1.-** D. Matías era causahabiente, por un lado, de doña Matilde y, por otro lado, de doña Otilia.

Por lo que se refiere a la sucesión de doña Otilia, la resolución del TEAR de Cataluña declaró la caducidad del procedimiento tributario, pronunciamiento no cuestionado en este recurso de casación.

En cuanto a la sucesión de doña Matilde, don Matías adquirió en nombre propio una parte de los bienes de doña Matilde (constatando el TEAR de Cataluña la prescripción, lo que tampoco se discute en esta casación) y, por derecho de representación, la parte de la herencia de doña Matilde que correspondía a doña Otilia y que al no adquirir ésta (porque falleció sin aceptar), se trasladó a don Matías y a su hermano (al corresponderles el ius transmissionis), liquidando la Administración por la adquisición de tales bienes, surgiendo aquí la controversia sobre su posible prescripción.

**2.-** Sentado lo anterior, sin perder de vista que el art. 1006 del Código Civil, establece que "[p]or muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía", comparto la afirmación de mis colegas, relativa a que nuestras sentencias 936/2018, de 5 de junio, rca. 1358/2017, ECLI:ES:TS:2018:2183, y 434/2019 de 29 de marzo rca. 1397/2017, ECLI:ES:TS:2019:1146 -que proyectaron en el ámbito tributario el nítido criterio de la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) núm. 539/2013, de 11 de septiembre, recurso 397/2011, ECLI:ES:TS:2013:5269-, ofrecen pautas interpretativas relevantes para la resolución de la controversia.

**3.-** Ahora bien, tales pautas interpretativas relevantes conducen, a mi juicio, a una solución contraria a la que incorpora la sentencia frente a la que testimonio mi desacuerdo.

A efectos sistemáticos y a partir de la expresada jurisprudencia, cabe enfatizar (i) que el derecho de transmisión (ex 1006 CC) no constituye 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 transmisor; (ii) que no hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis; (iii) que el fenómeno sucesorio del causante de la herencia se presenta con unidad orgánica y funcional, 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; (iv) y que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imposables ni dos devengos del impuesto, afirmación válida para las sucesiones mortis causa regidas por el Código Civil, como en aquellas Comunidades Autónomas que reconozcan en su derecho civil común o especial el ius transmissionis, de forma semejante, como sucede con el Código Civil de Cataluña.

4.- Partiendo de estas premisas, la sentencia afirma -correctamente- que no puede resultar controvertido que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, y que el heredero transmisario, don Matías, sucede directamente a la causante, doña Matilde, y no como sucesor del heredero transmitente, doña Otilia, quien nunca llegó a aceptar la herencia de aquella.

Hasta aquí, de acuerdo; sin embargo, una aplicación coherente de esta conclusión junto a las pautas interpretativas relevantes, derivadas de la jurisprudencia de la Sala Primera y de esta Sala Tercera, deberían haber llevado a la estimación del recurso de casación.

5.- En efecto, no es posible avalar el desplazamiento del hecho imponible -a partir del fallecimiento del segundo causante- que acomete la Sala de Barcelona, sobre la base de la interpretación conjunta de los artículos 3.1.a) y 24.3 de la LISD, entendiéndose que es, en ese momento, en el que se produce efectivamente el hecho imponible, consistente en la adquisición de bienes y derechos y en el que, en definitiva, se concreta el sujeto pasivo del impuesto, por lo que solamente a partir del mismo puede la Administración determinar y liquidar la deuda tributaria.

Al desestimar el recurso de casación, la sentencia de la que discrepo ampara dicho criterio, considerando que la no aceptación de doña Otilia impide que se produzca el hecho imponible.

6.- En mi opinión, el dies a quo del plazo de prescripción debe situarse en el momento del fallecimiento de la causante, es decir, doña Matilde, porque así se infiere del apartado 1 del artículo 24 LISD, en cuya virtud, en las adquisiciones por causa de muerte el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante y, a todos los efectos, la causante -en la liquidación NUM007, practicada a don Matías- era doña Matilde.

Recordemos, una vez más, que don Matías sucede a la misma y que, de acuerdo con la jurisprudencia expresada, existió una única sucesión. Desde esta perspectiva, el cómputo del periodo de prescripción se inicia desde el momento del hecho imponible, es decir, desde la defunción de la causante (doña Matilde), pues a ese instante se retrotraen los efectos de la aceptación ( art. 24 de la LISD y art. 989 CC).

7.- Por otro lado, no parece que el apartado 3 del artículo 24 LISD esté pensado para situaciones como la que nos ocupan ni que resulte de aplicación en los términos que patrocina la sentencia.

Expresa el apartado 3 del artículo 24 LISD: "Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan."

Los bienes de la primera herencia (de doña Matilde) nunca se integraron en la segunda herencia (de doña Otilia), de modo que el plazo de prescripción empieza a contar desde que se produce la defunción de la primera, pues a dicha fecha se retrotraen los efectos de la aceptación.

8.- Además, el fallecimiento de doña Otilia, determinante de la imposibilidad de que pudiera aceptar o renunciar la herencia, en modo alguno puede entenderse como una limitación en la adquisición (por parte de un tercero) de los bienes de la causante, impeditiva de la producción del hecho imponible. El fallecimiento de aquella, sin aceptar o renunciar la herencia, únicamente comporta el efecto transmisorio del derecho, que opera como presupuesto para legitimar la aceptación o rechazo de la herencia que, ex lege, ostenta el heredero transmisario ( sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera 539/2013, de 11 de septiembre de 2013).

Sin embargo, dicha circunstancia no es una limitación -como apunta la sentencia- sin que, con relación a los bienes que alimentan la controversia, quepa mantener que don Matías (el transmisario) viera limitado su derecho a su adquisición, básicamente, porque no era titular de tal derecho, dado que para su adquisición estaba llamada doña Otilia.

Tras el fallecimiento de esta, se produjo la transmisión del derecho, determinante de la posibilidad de que don Matías pudiera aceptar o rechazar los bienes que podrían haber correspondido a doña Otilia y que, conforme a todo lo expresado, al existir una única sucesión, los adquirió directamente de doña Matilde sin limitación o condición alguna. De igual manera, tampoco "se hallaba suspendida" dicha adquisición, hasta que desapareciera la pretendida limitación que, según la sentencia, tuvo lugar a la muerte de la transmitente (doña Otilia).

En consecuencia, no comparto la interpretación que la sentencia realiza del apartado 3 del artículo 24 LIS y, en particular, de que, en este caso, hubiera existido una limitación en la adquisición que se produjo por parte del recurrente con relación a los bienes de la causante, doña Matilde.

**9.-** Además, la sentencia de la que discrepo se aparta de la interpretación que venimos postulando de la limitación que recoge el apartado 3 del art.24 LIS.

Así, la sentencia de 28 de marzo de 2006, rec. 6806/2000, ECLI:ES:TS:2006:2098, niega la aplicación de dicho apartado y rechaza que el devengo tuviera lugar en un momento posterior al del día del fallecimiento del causante, por la circunstancia de que la adquisición tuviera por objeto, bienes gravados por un embargo.

Más recientemente, en la sentencia 265/2024 de 19 de febrero, rca 5126/2022, ECLI:ES:TS:2024:1115, también hemos rechazado la aplicación del apartado 3 del art 24 LISD, concluyendo que, cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme, dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante, el momento en que se produce el devengo del impuesto sobre sucesiones es el del fallecimiento del causante y no la fecha de la firmeza de la sentencia que declaró la filiación.

**10.-** En consecuencia, el recurso de casación debió estimarse, porque el derecho a liquidar el impuesto de Sucesiones se encontraba ya prescrito en el momento en el que se produjo la aceptación de la herencia por parte de don Matías, no solo con relación a los bienes que adquirió por derecho propio, sino también con relación a los bienes adquiridos como consecuencia del ius transmissionis, tras el fallecimiento de doña Otilia.

En Madrid, a la misma fecha de la sentencia de la que se discrepa.

## RESOLUCIÓN JUDICIAL CONTRACTUAL POR MUTUO DISENSO. SENTENCIA DE 29 DE MAYO DE 2014.

Se considera la existencia de mutuo acuerdo y, por tanto, resulta aplicable el artículo 57.5 TRITPAJD, en las situaciones en las que se ha declarado judicialmente la resolución de un contrato, en cuanto ambas partes solicitaban su resolución, pero reprochándose mutuamente el incumplimiento de sus respectivas obligaciones, discrepando en las consecuencias derivadas de la resolución contractual.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### **PRIMERO.-** *Objeto del presente recurso de casación*

Mediante el presente recurso se trata de resolver si ha de considerarse o no la existencia de mutuo acuerdo, y por tanto si cabe o no la aplicación del artículo 57.5 TRITPAJD, cuando se ha declarado judicialmente la resolución de un contrato, habiendo solicitado ambas partes su resolución, pero reprochándose mutuamente el incumplimiento de sus respectivas obligaciones, discrepando en las responsabilidades derivadas de la resolución contractual.

#### **SEGUNDO.-** *Alegaciones de las partes.*

Habitare expresa su desacuerdo con la sentencia de instancia manifestando que el mutuo acuerdo requiere que las partes tengan la misma voluntad y lleguen a un acuerdo en todos sus términos, y no solo que ambas partes quisieran la consecuencia final, es decir, la resolución de contrato, circunstancia que no se da en estos casos.

Parte de la regla general del artículo 57.1 TRITPyAJD en el que se otorga el derecho a que se devuelva al contribuyente lo abonado si se declara o reconoce judicial o administrativamente la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato. No desconoce que esa regla tiene excepciones, pero afirma que, como tales, deben ser interpretadas restrictivamente. Dice que ambas partes deben estar completamente de acuerdo en todos sus términos en la resolución del contrato. "Es un acuerdo de voluntades nuevo, en el que ambas partes se ponen de acuerdo como si un nuevo contrato se tratase. Solo en estos supuestos, no como lista cerrada, sino como los supuestos en los que ambas partes se ponen de acuerdo en todos sus términos para ello, se debe entender que no cabe la devolución del impuesto. Cercenar el derecho otorgado por ley a la devolución del impuesto cuando hay resolución judicial cuando se produce de mutuo acuerdo, no puede abarcar los supuestos contenciosos, aunque ambas partes soliciten la resolución judicial del contrato, pues la resolución judicial en estos casos es el único medio por el cual se puede llegar a resolver dicho contrato y determinar las consecuencias de dicha resolución. [...]. No se puede separar en este caso, y a los efectos del derecho del contribuyente a la devolución del impuesto abonado, que es lo que se regula, la voluntad de resolver, que puede ser coincidente, de porqué se pide y sus consecuencias, en las que ambas partes evidentemente no están de acuerdo, para lo que deben acudir a la autoridad judicial para que resuelva sobre todo ello".

Mantiene que el artículo 57.5 1 TRITPyAJD recoge el mutuo acuerdo resolviendo un contrato como una situación que genera un nuevo acuerdo de voluntades, un acuerdo mutuo en todos sus términos de revertir una transmisión volviendo a la situación anterior, considerando que ese mutuo acuerdo es una nueva transmisión, "de ahí que entre los supuestos de mutuo acuerdo incluya el artículo "el simple allanamiento a la demanda" dentro de un procedimiento judicial. Sensu contrario lo que no sea "simple allanamiento", es decir allanamiento parcial o allanamiento condicionado no debe entenderse como tal. Y es precisamente esto lo que hace imposible su aplicación en los casos en los que se acude a la autoridad judicial solicitando la resolución judicial por incumplimiento".

Llama la atención sobre el hecho de que, en el caso enjuiciado, ambas partes se reprochan incumplimiento y solicitan las diferentes consecuencias propias de su petición, en un procedimiento contencioso, y es el juez el que dirime la controversia y el que declara el contrato resuelto por la causa que estima en la sentencia y las consecuencias económicas correspondientes, "en las que en nuestro caso no están de acuerdo (y tanto es así que se recurre en apelación), muy lejos por tanto de un mutuo acuerdo o interpretación de lo que debe ser el mutuo acuerdo que recoge el precepto que se dice infringido".

Por todo esto rechaza concluir en la ficción o interpretación lo mas extensiva posible del término mutuo acuerdo, aplicándolo únicamente porque ambas partes quieren la resolución del contrato, obviando cualquier otra circunstancia, vgr. consecuencias de la resolución.

La Abogacía del Estado sostiene que los tribunales han venido entendiendo que, para que se dé la resolución a que se refiere el artículo 57.1 TRITPyAD, esta ha de responder, o bien a una causa de invalidez del contrato que le impida seguir desplegando sus efectos, o bien al incumplimiento contractual de una de las partes, de suerte que, si el contrato es válido y su resolución, cualquiera que sea la causa formal en la que se funde, obedece en realidad al acuerdo de las partes, no se aplica dicho artículo, sino el 57.5 TRITPyAD.

Afirma que el artículo 57.1 TRITPyAD se refiere a supuestos en que se declara judicialmente la resolución del contrato por haberse ejercitado una acción para tal fin, y no porque las partes, en uso de la autonomía de la voluntad conforme al 1255 CC, decidan ponerle fin anticipadamente, aunque disputen sobre los gastos derivados de la resolución. En cambio, si la resolución contractual obedece a la voluntad de las partes, aunque sea declarada judicialmente, como ocurre, entre otros, en los casos de allanamiento o conciliación, se aplica el artículo 57.5 TRITPyAD.

Recuerda que el mismo ATS de admisión de este recurso, se refiere a la figura del "mutuo disenso" como negocio jurídico dirigido a dejar sin efecto una relación obligacional preexistente plenamente válida y eficaz (i.e. STS 1ª, de 16 de febrero de 2015, RCA 176/2013). Como explica el ATS: "Este negocio constituye, en nuestro ordenamiento jurídico, una causa de extinción de las obligaciones por resolución, disolución o ruptura del vínculo contractual, conforme al principio de autonomía de la voluntad presente en el artículo 1255 del Código Civil. Y para apreciar la existencia del mutuo disenso, que es un negocio con sustantividad propia y existencia autónoma, es necesaria la constancia de un consentimiento de signo contrario al constitutivo del vínculo contractual cuyos efectos se desean cesar. Consentimiento que puede manifestarse tanto expresa como tácitamente, a través de actos que inequívoca y concluyentemente revelen la común voluntad de los contratantes -aunque no necesariamente simultánea- de dejar sin efecto el negocio concluido, desligándose de las obligaciones por ellos contraídas y renunciando a exigir su efectividad y cumplimiento" (i.e. SSTs 1ª de 17 de marzo de 2016, RCA 39/2014 y 13 de enero de 2021, RCA 3132/2017).

La conclusión a la que llega es que, si la resolución contractual es por mutuo disenso, aunque se reconozca judicialmente y aunque exista discrepancia sobre quien ha de asumir el coste de la resolución no controvertida, no existe derecho a la devolución del ITP.

La Comunidad Autónoma de Castilla y León defiende que la sentencia de instancia no es la única que ha alcanzado la solución aquí combatida a la hora de aplicar el artículo 57.5 TRITPyAD, entre otras, también van por la misma línea la sentencia 1327/2016 de 6 de mayo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede de Granada) y la sentencia 122/2023, de 21 de febrero del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares y la sentencia núm. 3181/2020 de 21 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (rec. 229/2018).

Dice que no estamos, propiamente hablando, ante un problema de interpretación de un precepto legal, ya que, en realidad, tras toda la prueba practicada, la Sala sentenciadora concluyó que ambas partes estaban conformes con la resolución contractual porque así se declaraba expresamente en la sentencia de 18 de julio de 2019 del Juzgado de Primera Instancia núm. 7 de Valladolid, en la que se resolvía el contrato de compraventa.

Lo anterior, a su juicio, debe conllevar la desestimación del presente recurso de casación. Y ello no puede verse alterado por la doctrina legal fijada en la sentencia de 30 de junio de 2022 (rec. 6692/2020), en la que se analizó si procedía la devolución de lo ingresado por el impuesto sobre transmisiones onerosas en los supuestos de acaecimiento de condición resolutoria, explícitamente contemplada en contrato de compraventa, y se fijó como doctrina legal que "procede la devolución de lo ingresado por el Impuesto sobre Transmisiones Onerosas en los supuestos de acaecimiento de condición resolutoria, explícitamente contemplada en contrato de compraventa" porque, como se destaca en la propia sentencia, en ese supuesto no nos encontramos ante un allanamiento de la parte compradora a la resolución de compraventa instada por la vendedora por el reiterado incumplimiento de la obligación de pago del primero, ni ante una resolución del contrato de compraventa por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto y, por tanto, no procede la aplicación del artículo 57.4 y 5 TRLITPAJD (95. 4 y RITPAJD).

En el caso que se somete ahora a consideración, las partes no están de acuerdo en las consecuencias, pero sí lo están en

la voluntad de dejar sin efecto el negocio jurídico celebrado, lo que determina la aplicación del artículo 57.5 TRITPyAD. No puede cuestionarse que ambas partes estaban conformes en esa resolución contractual, y sus respectivas comunicaciones y requerimientos recíprocos lo confirman, asegura.

Por el hecho de que sí existiera controversia y tuviera que recaer una resolución judicial sobre otros aspectos de la disolución, no puede alterarse la existencia de mutuo acuerdo a la hora de resolver el contrato y, por tanto, de aplicar el contenido del artículo 57.5 TRITPyAD, que no contiene unos supuestos cerrados ni exige que, en todo caso, el acuerdo de las partes sea en todos los aspectos. Lo esencial, a los efectos de la tributación, es que ambas partes, voluntariamente, quieran la resolución del contrato. Y eso se da en el caso que nos ocupa. Por ello, solicita la desestimación del presente recurso de casación, y, por ende, la confirmación de la sentencia de instancia recurrida.

### **TERCERO.- El criterio de la Sala**

El artículo 57, apartados 1 y 5, 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, dispone:

" 1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme ( ...)

5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda".

Por su parte, el artículo 95 Reglamento del ITPyAJD, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, establece en sus apartados 1 y 5, lo que sigue:

" 1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años, a contar desde que la resolución quede firme.

No será precisa la declaración judicial o administrativa cuando la resolución sea consecuencia del cumplimiento de una condición establecida por las partes. (...)

5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda".

La STS de 30 de junio de 2022, RCA 6692/2020 se refiere a los supuestos en los que concurre condición resolutoria, explícitamente contemplada en contrato de compraventa. No es, por tanto, el caso que nos ocupa. También la STS de 23 de febrero de 2023, RCA 252/2021, trata de un supuesto muy distinto al que ahora enjuiciamos. Así, esta sentencia insiste en que no cabe la devolución del ITP cuando la razón que se invoca (en ese caso la variación del canon concesional) "deriva de la mera voluntad de las partes concesionario y Administración concedente, y de una modificación de mutuo acuerdo".

En la presente ocasión, tal como se desprende de la sentencia firme de 18 de julio de 2019, del Juzgado de Primera Instancia núm. 7 de Valladolid, se ha resuelto el contrato por mutuo acuerdo, puesto que la figura del mutuo disenso, en suma, constituye una manifestación de voluntad concurrente y concorde. Se parte, como queda dicho en la sentencia que ambas partes quieren la resolución del contrato, discrepan exclusivamente sobre las consecuencias indemnizatorias que dicho resolución lleva aparejada. Siendo así, este supuesto no tiene cabida en el apartado 1 del artículo 57 del TRITPyAD, sino en el apartado 5 del mismo precepto, que excluye la devolución cuando el contrato, como es el caso, queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes, mutuo acuerdo que concurre incluso en los casos en los que, como sucede en el caso enjuiciado, se haya entablado un proceso judicial para zanjar las consecuencias económicas de dicha resolución. Las partes, por mutuo disenso, aceptaron resolver el contrato, y desde esta óptica de mutua aceptación de la extinción de sus obligaciones, discrepan a la hora de afrontar las consecuencias de los mutuos incumplimientos, concluyendo la sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 7 de Valladolid en los términos indicados, que pretendieron dar término a las relaciones contractuales. Señala la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 13 de enero de 2021, rec. 3132/2017 que: "En el mutuo disenso se persigue dejar sin efecto el contrato, pero el mutuo disenso no implica una atribución de culpa o dolo a una de las partes, sino la voluntad concurrente de ambas de no cumplir lo pactado, dejándolo sin efecto. Para que exista mutuo disenso debe existir una voluntad común, que cumpla con los requisitos del consentimiento para la formación del contrato: consentimiento sobre el objeto y la causa ( sentencia 169/2016, de 17 de marzo), se trata de un nuevo negocio jurídico dirigido a dejar sin efecto una relación obligacional preexistente ( sentencia 39/2015, de 16 de

febrero); "el mutuo disenso, como negocio jurídico, requiere de su propia y autónoma existencia, con sus presupuestos de validez y eficacia, de forma que precisa su plasmación expresa o su constatación inequívoca a través de la doctrina de los actos propios llevado a cabo por las partes" ( sentencia 639/2012, de 7 de noviembre)".

Por todo ello, fijamos la siguiente doctrina: Se considera la existencia de mutuo acuerdo y, por tanto, resulta aplicable el artículo 57.5 TRITPAJD, en las situaciones en las que se ha declarado judicialmente la resolución de un contrato, en cuanto ambas partes solicitaban su resolución, pero reprochándose mutuamente el incumplimiento de sus respectivas obligaciones, discrepando en las consecuencias derivadas de la resolución contractual.

**CUARTO.- Resolución de la pretensión de las partes.**

Habitare solicita que la sentencia recurrida sea casada y anulada, que sea estimado el recurso contencioso-administrativo deducido en la instancia, toda vez que la resolución recurrida no es ajustada a Derecho.

La Abogacía del Estado sostiene que en este caso no existe discrepancia sobre la circunstancia de que tanto Habitare como sus vendedores, estaban de acuerdo en resolver el contrato de compraventa. Es pacífico que, si acudieron a los tribunales, fue solo en cuanto diferían sobre quien debía asumir los costes de la resolución. De hecho, existe una sentencia firme, la del Juzgado de Primera Instancia núm. 7 de Valladolid citada, que así lo declaró. Por tanto, como se ha dicho, no existe derecho a la devolución del ITP, que se excluye en la ley en los casos en que el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo.

La consecuencia de todo lo expuesto, ha de ser la desestimación del recurso.

**QUINTO.- Costas.**

En relación con las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido Primero. Fijar los criterios interpretativos recogidos en el fundamento de derecho tercero.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación núm. 6839/22, interpuesto frente a la sentencia del TSJ Castilla y León de 2 de junio de 2022, recaída en el recurso contencioso-administrativo, núm. 681/2021, de modo que se confirma y con ella los actos y resoluciones de los que trae causa.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### COMUNIDAD DE BIENES DEDICADA A LA EXPLOTACIÓN RÚSTICA QUE, UNA VEZ FINALIZADA LA ACTIVIDAD, PROCEDE A LA VENTA DE LOS INMUEBLES

(Consulta DGT V0005-24 de 06/02/2024)

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

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

En consecuencia, con lo anterior, la transmisión de las fincas rústicas que integraban el patrimonio empresarial de la comunidad de bienes se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### VENTA DE VIVIENDA POR EL PROMOTOR DESPUÉS DE SU UTILIZACIÓN POR ARRENDATARIOS CON OPCIÓN DE COMPRA

(Consulta DGT V0071-24 de 15/02/2024)

Para que se trate de una primera entrega es necesario que concurren los siguientes requisitos:

- 1º) Que la edificación se entregue por el promotor.
- 2º) Que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.
- 3º) Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra.
- 4º) Que si se ha producido la utilización expuesta en el punto anterior, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta, parece deducirse que todos los arrendamientos que se han realizado desde la finalización de la construcción de la vivienda por la consultante han sido cesiones de uso o arrendamientos con opción de compra.

A estos efectos, debe recordarse que es criterio reiterado de este Centro directivo recogido, entre otras, en la contestación vinculante de 20 de enero de 2012, número V0096-12, que en las operaciones de promoción inmobiliaria con la intención de venta, adjudicación o cesión, que no puede llegar a efectuarse y, por consiguiente, el promotor decide arrendar las viviendas a través de contratos de arrendamiento con opción de compra manteniendo, sin embargo, la intención inicial de reconducir su venta a través del ejercicio de dicha opción por parte del arrendatario se trata, por tanto, de contratos de arrendamiento que ponen de manifiesto, de acuerdo con su clausulado y, en particular, por los incentivos que éste contiene -para el inquilino inicial o cualquiera eventualmente posterior- el mantenimiento de la intención de venta de las viviendas por parte del promotor.

Del tenor literal del último párrafo transcrito se deduce que el legislador ha querido que el uso de la vivienda durante un plazo prudencial –por lo menos, dos años- agote la primera entrega, pero, a la vez, ha establecido la cautela de que dicho uso no se compute y, por tanto, no agote la primera entrega, cuando se realice por quien será su propietario en última instancia, con el objetivo claro de evitar posibles esquemas de minoración artificial de la base imponible aprovechando indebidamente la exención del arrendamiento.

Ahora bien, debe significarse que el precepto se refiere de forma expresa a uso, entre otros, en virtud de contratos sin opción de compra; quiere ello decir que el uso en virtud de contratos con opción de compra, por muy dilatados o sucesivos en el tiempo que sean, no pueden agotar nunca la primera entrega. Este último aspecto es de gran importancia, ya que es determinante de que por más contratos que se sucedan de arrendamiento con opción de compra, seguirá siendo de aplicación la exclusión de la letra d') del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, y, por tanto, estos arrendamientos seguirán estando sujetos y no exentos del Impuesto como vía de traslado al consumo final del valor añadido de la promoción inicial.

En consecuencia, con lo expuesto, la transmisión de la vivienda objeto de consulta por parte de la entidad consultante tendría la consideración de primera entrega y se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**DONACIÓN DE LOCAL INDUSTRIAL PROMOVIDO POR EL DONANTE Y QUE SE ENCONTRABA ARRENDADO AL HIJO, AHORA DONATARIO, PARA EL EJERCICIO DE SU ACTIVIDAD**

(Consulta DGT V0260-24 de 29/02/2024)

Según manifiesta el consultante en su escrito, el mismo va a donar el local objeto de consulta a su hijo, actual arrendatario del mismo. A estos efectos, debe señalarse que el artículo 8, apartado uno, de la Ley preceptúa que de considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

Además, el artículo 9.1º de la Ley 37/1992 establece el gravamen de ciertas operaciones realizadas sin contraprestación por los sujetos pasivos del Impuesto, como son el autoconsumo de bienes, entendiéndose como tal ciertas operaciones realizadas sin contraprestación, y en particular:

“b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.”

En consecuencia, la donación del local objeto de consulta (incluyendo el terreno en el que se encuentra) se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto dispone que se encontrarán exentas del mismo las siguientes operaciones:

“22º. A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

(...).”

Así, si se cumplen los requisitos para que la transmisión realizada constituya una primera entrega de edificaciones, ésta se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos del referido artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, la transmisión tendrá la consideración de segunda entrega de edificaciones que estará sujeta y exenta del Impuesto.

Atendiendo al precepto anteriormente transcrito, para que se trate de una primera entrega es necesario que concurren los siguientes requisitos:

- 1º) Que la edificación se entregue por el promotor.
- 2º) Que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.
- 3º) Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra.

4º) Que si se ha producido la utilización expuesta en el punto anterior, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta, el único uso que ha tenido el local objeto de consulta desde su construcción ha sido el arrendamiento a favor de la persona física que ahora va a ser el adquirente del mismo en la transmisión que va a efectuar el consultante a título gratuito.

En estas circunstancias, la donación del local al actual arrendatario tendría la consideración de primera entrega de edificación y se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento.

## SUBSANACIÓN DE ERRORES EN LA IDENTIFICACIÓN DE LAS FINCAS ADQUIRIDAS

(Consulta DGT V0136-24 de 16/02/2024)

Solamente en el caso que las escrituras iniciales estuviesen afectadas de vicio que impliquen la inexistencia o nulidad del acto anterior, circunstancia que este Centro Directivo no puede determinar, la escritura de subsanación que realicen actualmente estaría exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Si no se pudiera probar que dichas escrituras eran nulas, en la escritura que realicen actualmente el consultante y su hermana, se estaría ante una permuta en la que la consultante y su hermana intercambiarían sus inmuebles y que, como tal, tributarían los dos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión patrimonial onerosa.

## TRANSMISIÓN DE LOS RESGUARDOS NOMINATIVOS DE UNA SOCIEDAD AGRARIA DE TRANSFORMACIÓN

(Consulta DGT V0096-24 de 15/02/2024)

A efectos de la exención, este Centro directivo ya ha señalado en consultas de 27 de febrero de 2001, 16 de abril de 2001, 25 de mayo de 2001, 14 de abril de 2005 (V0625-05), 10 de julio de 2009 (V1661-09) y 16 de septiembre de 2009 (V2046-09) que debe entenderse por valores los títulos de participación social que atribuyen a su titular la condición de socio de sociedades mercantiles, tales como acciones de sociedades anónimas o participaciones en sociedades limitadas, u otros títulos cuya consideración de valor ha sido expresamente señalada en la Ley y en general títulos representativos del capital social de entidades que ostentan la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

La transmisión que los socios hacen de los títulos representativos del capital exige distinguir dos supuestos:

A) Entidades cuya tributación se realiza a través del mecanismo de atribución de rentas, es decir, comunidades de bienes, herencias yacentes, sociedades civiles y otros entes sin personalidad que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

La transmisión que un socio de cualquiera de estas entidades jurídicas hace de su participación social está sujeta y no exenta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, con el efecto añadido de la inaplicación del artículo 338 de la LMVSI dado que éste exige que la transmisión estuviera exenta de tributación indirecta.

B) Entidades que ostentan la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, en las condiciones señaladas en el artículo 7 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, entre las cuales se encuentran las sociedades agrarias de transformación.

La transmisión que el socio de estas entidades hace de su acción o participación origina el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siendo plenamente aplicable la exención prevista en el artículo 45.I B).9 del Real Decreto Legislativo 1/1993, y resultando posible la aplicación del mecanismo previsto en el artículo 338 de la LMVSI.

Se concluye que la transmisión que el socio de una entidad agraria de transformación hace de su resguardo nominativo origina el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siendo plenamente aplicable la exención prevista en el artículo 45.I B).9 del Real Decreto Legislativo 1/1993, y resultando posible la aplicación del mecanismo previsto en el artículo 338 de la LMVSI.

**EXPEDIENTE DE DOMINIO PARA INMATRICULACIÓN DE FINCA ADQUIRIDA POR TÍTULO HEREDITARIO, HABIENDO AUTOLIQUIDADADO EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES CON CUOTA A INGRESAR CERO**

(Consulta DGT V0390-24 de 12/03/2024)

La tributación de los expedientes de dominio ha sido objeto de examen por el Tribunal Supremo, que, en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia 463/2023, de 11 de abril, ha establecido lo siguiente:

«CUARTO. - Jurisprudencia que se establece.

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

1) El título que se trata de suplir o reemplazar en el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido -artículo 7.2.C) TRLITPAJD- es el de la adquisición del inmueble por el contribuyente, no el de la transmisión anterior a ella, pues el expediente notarial y registral integra el título del contribuyente -en el sentido de que lo habilita para el acceso al Registro de la Propiedad- no la transmisión precedente a ella, esto es, el título del transmitente, ni toda la cadena de transmisiones producida desde el titular registral del inmueble hasta el transmitente de dicho inmueble al contribuyente.

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

El criterio que venía exponiendo este Centro directivo en diversas consultas referentes a la inmatriculación de fincas, entre ellas las V3116-17, de 30 de noviembre, la V2853-18, de 31 de octubre y la V1040-22, de 9 de mayo, era que “la transmisión cuya falta de título se suple con el referido expediente no es aquella en cuya virtud la consultante ha adquirido el bien por compraventa documentada en escritura pública, pues dicha transmisión no carece de título, constituido por la referida escritura, que es título válido y suficiente para acreditar la adquisición que se pretende inscribir, con independencia de la imposibilidad de su acceso al Registro de la Propiedad ante la falta de la inscripción previa de la finca a nombre del vendedor. Es precisamente la falta de título de la transmisión o transmisiones anteriores, la que hace necesario instar el expediente de dominio a efectos de inmatricular la finca en el registro y la que, en consecuencia, constituye el hecho imponible por el que debe liquidarse el ITP y AJD, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, salvo que se acredite el pago del impuesto por la misma. La liquidación que correspondería por la anterior transmisión es, por tanto, independiente de la liquidación del impuesto practicada por la interesada por la adquisición realizada ahora.”

Dada la reciente sentencia del Tribunal Supremo, que ha establecido con toda claridad que el título que se trata de suplir o reemplazar es el de la adquisición del inmueble por el contribuyente, no el de la transmisión anterior a ella, pues el expediente notarial y registral integra el título del contribuyente -en el sentido de que lo habilita para el acceso al Registro de la Propiedad- no la transmisión precedente a ella, esto es, el título del transmitente, ni toda la cadena de transmisiones producida desde el titular registral del inmueble hasta el transmitente de dicho inmueble al contribuyente, este Centro directivo modifica su criterio en los justos términos que determina la sentencia y, por lo tanto, establece que el expediente de dominio para la inmatriculación de un inmueble cuando el promotor del expediente ha liquidado el Impuesto correspondiente a la adquisición del mismo, no está sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Ahora bien, al no estar sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, quedará sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD: tratarse de la primera copia de una escritura o acta notarial, tener por objeto cantidad o cosa valuable, contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

En el caso planteado, dado que el consultante ha liquidado el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la adquisición del inmueble, aunque no resultara cuota a ingresar, el expediente de dominio para la inmatriculación del inmueble no estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Ahora bien, quedará sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

**DISOLUCIÓN DE MATRIMONIO CASADO EN RÉGIMEN DE SEPARACIÓN DE BIENES CON ADJUDICACIÓN A UNO DE LOS CÓNYUGES DE LA TOTALIDAD DEL INMUEBLE QUE TENÍAN EN PRO INDIVISO Y ADJUDICANDO AL OTRO EL INMUEBLE PRIVATIVO DEL OTRO CÓNYUGE**

(Consulta DGT V0458-24 de 19/03/2024)

A la vista de los preceptos expuestos cabe concluir que la operación por la que el consultante adquiere la vivienda privativa de su esposa constituye una permuta de bienes inmuebles, ya que adquiere un bien inmueble a cambio de otro. Dicha permuta de bienes inmuebles constituye una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, que implica la existencia de dos transmisiones de inmuebles, en los términos que resultan del artículo 7.1 del TRLITPAJD y 23 de su reglamento, sin que en la normativa del impuesto se contemple exención alguna aplicable al supuesto que se examina, por lo que procederá practicar liquidación por la referida modalidad en la que deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

- En el supuesto objeto de consulta, será sujeto pasivo el adquirente del bien, esto es, el consultante.

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

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

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

- La base imponible estará constituida por el valor del bien en los términos recogidos en el artículo 10 del TRLITPAJD, siendo únicamente deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

- El tipo impositivo será el 6 por ciento, salvo que se hubiera fijado otro diferente por la Comunidad Autónoma correspondiente.

**NOVACIÓN DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO A LA MODALIDAD DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO COMERCIALIZADO COMO "HIPOTECA DUAL", CONSISTENTE EN DIVIDIR EL PRINCIPAL PRESTADO EN DOS TRAMOS A LOS QUE SE LES APLICA UN TIPO DE INTERÉS DIFERENTE**

(Consulta DGT V0137-24 de 16/02/2024)

Respecto a la exigencia de que el contenido de la escritura sea valuable, y como ha señalado este centro directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V0560-13, de 22 de febrero de 2013; V1261-13, de 15 de abril de 2013; V0459-17, de 21 de febrero de 2017; V1380-18, de 25 de mayo de 2018; V0511-20, de 2 de marzo de 2020; por todas), ello no depende de que se modifique o no la garantía hipotecaria, sino de que la novación se pueda cuantificar, y por lo tanto las escrituras que se limitan a introducir modificaciones tales como el establecimiento de un periodo de carencia, la prórroga del vencimiento de la disponibilidad del crédito, las alteraciones en el calendario de disposiciones y en algún supuesto de modificación del tipo de interés aplicable, sin modificación de la responsabilidad hipotecaria, en la medida que son cuantificables, son valuables y por tanto estarán sujetas a la cuota gradual de actos jurídicos documentados. En suma, aunque no se modifique la garantía hipotecaria, si la novación del crédito es cuantificable, tiene contenido valuable y por lo tanto tributará en cualquier caso.

En consecuencia, la novación modificativa quedará sujeta a la modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITP y AJD conforme a los artículos 28 y 31.2 del TRLITPAJD.

En cuanto a la Ley 2/1994, a través de su artículo 4 establece que la escritura de novación modificativa puede referirse a la ampliación o reducción de capital, a la alteración del plazo, a las condiciones del tipo de interés, al método o sistema de amortización y a cualesquiera otras condiciones financieras del préstamo o la prestación o modificación de las garantías personales; sin embargo, de acuerdo con lo dispuesto en su artículo 9, solo estará exenta si la modificación se refiere a las condiciones del tipo de interés, a la alteración del plazo, o a ambas. En definitiva, las modificaciones que se refieran al tipo de interés o a la alteración del plazo sí están amparadas por la exención regulada en el artículo 9 de la Ley 2/1994, pero no el resto de las modificaciones permitidas por el artículo 4.2 de dicha Ley.

Conforme a lo expuesto, en relación con la consulta planteada, en principio solo estarían exentas las escrituras de nova-

ción modificativa de un préstamo hipotecario –dando por hecho que se cumplen los requisitos previstos en la Ley 2/1994– cuando las modificaciones con respecto al contrato de préstamo hipotecario original se refirieran al tipo de interés o a la alteración del plazo, o a ambas. Es decir, que, en principio, cualquier otra cláusula con contenido valuable incorporada a la escritura estaría sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, y no exenta, por exceder del ámbito de la exención.

No obstante, en cuanto a aquellas cláusulas que se limiten a incorporar a la escritura de novación modificativa aquellos preceptos de la Ley 5/2019, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario, que sean de obligatorio cumplimiento, esto es, que actúen “ope legis” (por ministerio de la Ley), parece razonable considerar que no desvirtúan la aplicación de la exención, dado que el hecho de que se incorporen a la escritura no tiene carácter constitutivo, sino meramente declarativo, precisamente porque actúan por ministerio de la Ley, con independencia de su incorporación o no a la escritura. Por el contrario, la incorporación a la escritura de cláusulas contractuales, es decir, de cláusulas que no sean de obligado cumplimiento, por no operar por ministerio de la Ley, sino que son fruto del acuerdo de las partes, sí podrían desvirtuar la aplicación de la exención, siempre que, como se ha indicado anteriormente, tengan contenido valuable y cumplan los demás requisitos exigidos para el devengo de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD.

A este respecto, cabe indicar que no corresponde a este Centro Directivo efectuar un análisis pormenorizado de la Ley 5/2019, para determinar qué preceptos han de actuar por ministerio de la Ley y, por ello, ser susceptibles de ser incorporados a las cláusulas de las escrituras de novación modificativa de un préstamo hipotecario sin menoscabo de la exención, ya que se trata de una cuestión de carácter material o fáctico, que, como tal, deberá ser apreciada en cada caso concreto por la Administración gestora.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### INTERESES POR PRÓRROGA DEL PLAZO DE PRESENTACIÓN

(Consulta DGT V0322-24 de 05/03/2024)

Dado que la prórroga en la presentación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones implica un aplazamiento del pago del mismo, este Centro directivo entiende que el establecimiento de los intereses de demora en caso de prórroga está plenamente establecido en la Ley y refrendado por el RISD; por tanto, sí se devengan intereses de demora por los días transcurridos desde la finalización del plazo de seis meses para presentar la declaración del Impuesto hasta la efectiva presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones dentro del plazo prorrogado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 68 del RISD.

### BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN ESPAÑA A LOS EFECTOS DE LA OBLIGACIÓN REAL DE CONTRIBUIR

(Consulta DGT V0323-24 de 05/03/2024)

A los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en España se les exige el impuesto por obligación real, es decir, solo tributan por la adquisición de aquellos bienes incluidos en alguno de los supuestos recogidos en el artículo 7 de la LISD, que son los siguientes:

- Adquisición de bienes y derechos que estuvieran situados en territorio español.
- Adquisición de bienes y derechos que pudieran ejercitarse en territorio español.
- Adquisición de bienes y derecho que hubieran de cumplirse en territorio español.
- Percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con Entidades aseguradoras españolas.
- Percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.

En cuanto a los bienes objeto de consulta, se trata de dos carteras de inversión a nombre del fallecido en valores de entidades no residentes cuya gestión está formalizada con una entidad financiera española a través de contratos de custodia y administración de instrumentos financieros.

Por lo tanto, el hecho de que las carteras de inversión objeto de consulta estén bajo la custodia y en depósito de una entidad financiera española implica su inclusión en el primer supuesto de los cinco señalados en los epígrafes anteriores, quedando dichos bienes sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –ISD– español. A este respecto, cabe indicar que el hecho de que las inversiones financieras sean títulos emitidos por entidades no residentes es irrelevante a efectos de la tributación en el ISD, ya que el hecho de estar situados en España es requisito suficiente para su sujeción a la obligación real y determinante para su tributación por dicho impuesto.

**COTITULARIDAD DE LA CUENTA BANCARIA DEL MATRIMONIO FALLECIDO Y UN PARIENTE, CON LA FINALIDAD DE AYUDAR AL MATRIMONIO EN LAS GESTIONES COTIDIANAS**

(Consulta DGT V0392-24 de 12/03/2024)

El mero hecho de apertura de una cuenta corriente, en forma indistinta, a nombre de dos o más personas, lo único que comporta "prima facie", en lo referente a las relaciones derivadas del depósito irregular en que toda cuenta corriente bancaria se apoya, es que cualquiera de los titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta (titularidad de disposición). Por lo tanto, cualquiera de ellos puede disponer de parte o del todo y hasta resolverla o extinguirla vía artículo 279 del Código de Comercio. Todo ello, con independencia de la titularidad dominical, que deberá probarse con arreglo a derecho y al margen de la prueba sobre la cotitularidad de disposición de la cuenta.

Ahora bien, esta titularidad de disposición total sobre el saldo de la cuenta sólo mantendrá su vigencia mientras vivan los cotitulares de ella (salvo que antes decidan resolver o modificar las condiciones del contrato), pero no puede extenderse más allá de la muerte de alguno de ellos, pues, en ese momento, entran en juego las disposiciones civiles que regulen la sucesión del fallecido. Como ha dicho el Tribunal Supremo en la sentencia comentada, «(...) a la muerte de un cotitular, (...) y aun sin necesidad de proceder a la partición de la herencia, la suma cuyo dominio pertenecía a la titular fallecida debió pasar a sus herederos.».

Es decir, a partir del momento del fallecimiento de uno de los cotitulares, el otro –u otros– deja de tener facultad de disposición sobre la parte del saldo de la cuenta indistinta cuya titularidad dominical correspondía al fallecido, que debe integrarse en el caudal relicto del causante y pasar a sus causahabientes (herederos o legatarios), según lo dispuesto en los artículos 659 («La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan por su muerte») y 661 («Los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones») del Código Civil.

De acuerdo con lo expuesto en los apartados anteriores y en el escrito de consulta, en el presente caso la titularidad de las cantidades depositadas en la cuenta bancaria deberán ser atribuidas íntegramente al matrimonio fallecido, ya que la titularidad dominical sobre el dinero viene determinada por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de los que se ha nutrido cada cuenta. El hecho de que, hasta el momento del fallecimiento de los causantes, en la cuenta figuraran como cotitulares el matrimonio fallecido y uno de los familiares, lo único que comportaba era que cualquiera de los titulares tuviera, frente a la entidad financiera, facultades dispositivas del saldo que arrojara la cuenta, sin que ello determinara la existencia de un condominio, y menos por partes iguales, sobre dicho saldo. Por último, cabe señalar que, como consecuencia del fallecimiento del matrimonio, el saldo de la cuenta cuya titularidad dominical correspondía a los fallecidos deberá integrarse en el caudal relicto de los causantes y pasar a sus causahabientes, que de acuerdo con la información facilitada, les corresponde por partes iguales a cada uno de los siete familiares, produciéndose el hecho imponible previsto en el artículo 3.1 a) de la LISD.

**DONACIÓN DE PARTICIPACIONES SIENDO LA ACTIVIDAD DESARROLLADA LA DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES TENIENDO A LA MISMA PERSONA CONTRATADA PARA LA GESTIÓN DE LA ACTIVIDAD Y PARA LA DIRECCIÓN DE LA ENTIDAD**

(Consulta DGT V0223-24 de 28/02/2024)

Uno de los requisitos para que las participaciones en entidades puedan acceder a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio regulada en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, es que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, esto es, que realice una actividad económica. El apartado a) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP remite pura y simplemente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar si existe actividad económica o si un elemento está o no afecto a ella. En este sentido, y en relación con la actividad de arrendamiento de

inmuebles, el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), -en adelante LIRPF- delimita cuando esta actividad constituye una actividad económica, estableciendo lo siguiente: “A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.”

Por lo tanto, para que la actividad de arrendamiento de inmuebles realizada por la entidad pueda considerarse como actividad económica, a efectos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, será preciso que se cumpla el requisito previsto en el artículo 27.2 de la LIRPF, cuya finalidad es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter. En relación con el requisito exigido de que se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, se debe precisar que sólo se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa.

Ahora bien, se indica en el escrito de consulta que la persona contratada gestiona la actividad anterior y ejerce las funciones de dirección constando en su nómina mensual la categoría profesional de gerente, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. A este respecto, cabe indicar que estas funciones -funciones directivas y gestión de la actividad de arrendamiento- no pueden recaer en una misma persona, ya que el artículo 27.2 LIRPF exige que exista un contrato laboral -de acuerdo con la normativa vigente en esta materia- y que sea a jornada completa -no pudiéndose compatibilizar con el ejercicio de otras funciones en esta u otra entidad-, percibiendo una remuneración por la prestación a la entidad de servicios propios de su actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, y, por tanto, distintos de los derivados del ejercicio de funciones directivas.

Por otra parte, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencia de 13 de noviembre de 2008, recurso de casación 2578/2004, ROJ: STS 7060/2008; sentencia de 11 de marzo de 2010, recurso de casación 10315/2003, ROJ: STS 2629/2010; por todas), no se entenderá cumplido este requisito cuando se suscriba un contrato laboral de alta dirección y se desempeñen únicamente las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo, por cuanto su “vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, porque la naturaleza jurídica de las instituciones y relaciones se determina y define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes.”

.....  
**DONACIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES Y POSTERIOR APORTACIÓN: MANTENIMIENTO DE LA ADQUISICIÓN**  
 .....

(Consulta DGT V0011-24 de 13/02/2024)

Finalmente, en cuanto a la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD a la donación de las participaciones, el consultante podrá aplicar la reducción respecto de la donación de las participaciones transmitidas por su madre siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en el apartado seis del artículo mencionado.

Del escrito de la consulta parecen entenderse cumplidas las condiciones previstas en los apartados a) y b) del artículo 20.6 de la LISD, pues la donante tiene 68 años a día de hoy y no interviene en la dirección de ninguna de las sociedades, por lo que no recibe remuneración alguna.

En relación con el último de los requisitos para el acceso a la reducción, esto es, el previsto en la letra c), la cuestión consiste en determinar si la aportación de las participaciones a la sociedad holding que el consultante plantea hacer en un futuro, implica el incumplimiento del requisito de mantenimiento de las mismas previsto en la letra c) del mencionado precepto.

Cuando el precepto habla de que se mantenga la adquisición y se tenga derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de la donación, está haciendo referencia a que se mantenga el valor de dicha adquisición.

Este Centro Directivo ha establecido en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V1544-12, de 16 de julio de 2012; V0213-16, de 21 de enero de 2016; V4598-16, de 27 de octubre de 2016; entre otras) que lo relevante no es la naturaleza y situación del activo, sino el valor de por el que se practicó la reducción del impuesto. En particular, en la consulta V2800-19 de 10 de octubre, se concluye que “la aportación no

dineraria de las participaciones a una nueva entidad holding no constituye un incumplimiento del requisito de “mantener lo adquirido”. No obstante, conviene señalar que este requisito es necesario, pero no suficiente para conservar el derecho a la reducción, ya que el artículo 20.6.c) señala otros dos requisitos adicionales, como son la no realización de “actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición”, así como “tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación”.

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

### DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES SIN COMPENSACIÓN

(Consulta DGT V0456-24 de 19/03/2024)

La operación planteada es la disolución de una comunidad de bienes en la que el exceso de adjudicación que se va a producir no va a ser compensado, por lo que se trataría de una donación que tributaría por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la parte que adquiera y la base imponible se establecerá conforme establece el artículo 9 de la LISD. Será obligada tributaria la consultante.

### APORTACIÓN GRATUITA DE INMUEBLE, PARTICIPACIONES EN FONDOS DE INVERSIÓN Y ACCIONES A SU SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta DGT V0471-24 de 19/03/2024)

En lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la tributación de las aportaciones a la sociedad de gananciales, esta Dirección General modificó su criterio (consulta vinculante V2921-21 de 19 de noviembre de 2021), en aplicación de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en su sentencia 295-2021, de 3 de marzo de 2021, de la que a continuación se exponen los aspectos más destacados, recogidos en sus fundamentos de derecho segundo y tercero:

– La sociedad de gananciales se configura en nuestro ordenamiento jurídico como una comunidad en mano común o germánica; no existen, por tanto, cuotas, ni sobre los concretos bienes gananciales conformadores del patrimonio conjunto, ni sobre este; los cónyuges no son dueños de la mitad de los bienes comunes, sino que ambos son titulares conjuntamente del patrimonio ganancial, globalmente. Existe, pues, un patrimonio ganancial de titularidad compartida por los cónyuges el cual, carente de personalidad jurídica, no es sujeto, sino objeto del derecho, constituyendo un patrimonio separado distinto del patrimonio privativo de cada uno de los cónyuges, y que funciona como un régimen de comunidad de adquisiciones.

– La aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales se configura como un negocio jurídico atípico en el ámbito del Derecho de familia, que tiene una causa propia, distinta de los negocios jurídicos habituales traslativos del dominio, conocida como “causa matrimonii”, en la que cabe distinguir como nota diferencial de aquellos negocios su peculiar régimen de afección, en tanto que a los bienes gananciales se le somete a un régimen especial respecto a su administración, disposición, cargas, responsabilidades y liquidación, es decir la nota predominante de dicho negocio jurídico no es tanto la mera liberalidad, sino la intención de ampliar el patrimonio separado que conforma la sociedad de gananciales para atender más satisfactoriamente las necesidades familiares.

– Por ello, la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales, en modo alguno constituye una donación al otro cónyuge, pues en ningún momento el bien aportado llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge ni a ser copropiedad de ambos cónyuges, sino que la destinataria del acto de disposición, la beneficiaria de la aportación, es la sociedad de gananciales, esto es, el patrimonio separado que es la comunidad de gananciales.

Lo anteriormente expuesto incide en el tratamiento en las normas tributarias de las referidas aportaciones en la siguiente forma:

Visto que no se está ante un negocio jurídico oneroso, que es la nota que caracteriza a las transmisiones patrimoniales sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), conforme al artículo 7.1.A del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante, TRLITPAJD–, aprobado por el Real Decreto

Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993), la aportación gratuita de un bien a la sociedad de gananciales constituye un supuesto no contemplado ni sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, pudiendo, en principio, tener su encaje en el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987), que se refiere a "cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, "intervivos" como uno de los hechos imposables del referido impuesto. Sin embargo, el artículo 1 de la Ley de dicho impuesto declara que éste grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas. Por ello, conceptuada la sociedad de gananciales como un patrimonio separado, carente de personalidad jurídica, no puede ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Y aunque el artículo 35.4 de la LGT considera que tendrán la consideración de obligados tributarios "las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición", lo supedita a que una norma con rango de ley así lo prevea expresamente, de conformidad con el principio de legalidad. Y, en el caso que nos ocupa, ni existe norma especial al efecto ni la Ley del impuesto prevé nada respecto de las sociedades de gananciales o de los patrimonios separados, por lo que hay que concluir que la sociedad de gananciales, beneficiaria del bien privativo aportado gratuitamente, no puede ser sujeto de gravamen por el impuesto sobre donaciones.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....	61
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.....	61
• Aportación gratuita de inmueble a su sociedad de gananciales .....	61
• Disolución de condominio hereditario mediante adjudicación a uno de los condóminos que compensa en metálico el exceso .....	62
• Transmisión de una finca urbana por compraventa en la que A transmite el derecho de usufructo vitalicio sobre un tercio del inmueble y B, C y D transmiten por terceras e iguales partes el pleno dominio de dos tercios y la nuda propiedad sobre el tercio restante del inmueble.....	62

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### APORTACIÓN GRATUITA DE INMUEBLE A SU SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta DGT V0471-24 de 19/03/2024)

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo).

El artículo 104, apartado 1, del TRLRHL regula el hecho imponible del IIVTNU y lo hace en los siguientes términos:

“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.”

Por su parte, los apartados 2 y 3 del artículo 104 del TRLRHL regulan supuestos de no sujeción al IIVTNU, estableciendo que:

“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.

3. No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial. Asimismo, no se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles a título lucrativo en beneficio de las hijas, hijos, menores o personas con discapacidad sujetas a patria potestad, tutela o con medidas de apoyo para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica, cuyo ejercicio se llevará a cabo por las mujeres fallecidas como consecuencia de violencia contra la mujer, en los términos en que se defina por la ley o por los instrumentos internacionales ratificados por España, cuando estas transmisiones lucrativas traigan causa del referido fallecimiento.”

Para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos pueden tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos.

En el caso objeto de consulta, la aportación de un bien inmueble urbano a la sociedad ganancial se encuentra no sujeta al IIVTNU, en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.3 del TRLRHL antes transcrito.

No obstante, a efectos de futuras transmisiones del inmueble aportado a la sociedad ganancial, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto en la futura transmisión será el comprendido entre la fecha del devengo del impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en que el titular adquirió el inmueble a título lucrativo y no la fecha en que se realice la aportación al régimen de sociedad de gananciales.

**DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO HEREDITARIO MEDIANTE ADJUDICACIÓN A UNO DE LOS CONDÓMINOS QUE COMPENSA EN METÁLICO EL EXCESO**

(Consulta DGT V0123-24 de 15/02/2024)

El bien inmueble cuyo pleno dominio pretenden adjudicar a una de las comuneras es el único bien que forma parte de la comunidad de bienes- Por tanto, en este caso, se está ante una disolución de comunidad de bienes formada por un único bien que se adjudica a una de las comuneras que compensa económicamente al resto de los comuneros, siendo el exceso de adjudicación inevitable, por lo que no se producirá el hecho imponible del IIVTNU.

No obstante, a efectos de una futura transmisión del inmueble adjudicado a una sobrina del consultante y a efectos de la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa futura transmisión será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio del período de generación será la fecha en que los hermanos adquirieron en su día la propiedad del inmueble por herencia y no la fecha en la que se adjudica a la sobrina del consultante el 100% del pleno dominio sobre el inmueble por disolución del condominio entre los comuneros.

**TRANSMISIÓN DE UNA FINCA URBANA POR COMPRAVENTA EN LA QUE A TRANSMITE EL DERECHO DE USUFRUCTO VITALICIO SOBRE UN TERCIO DEL INMUEBLE Y B, C Y D TRANSMITEN POR TERCERAS E IGUALES PARTES EL PLENO DOMINIO DE DOS TERCIOS Y LA NUDA PROPIEDAD SOBRE EL TERCIO RESTANTE DEL INMUEBLE**

(Consulta DGT V0225-24 de 28/02/2024)

A realiza la transmisión del derecho de usufructo vitalicio sobre un tercio del inmueble.

Dada la escasa información aportada no se puede conocer el porcentaje del usufructo vitalicio en el momento de la venta. No obstante, de acuerdo con TRLITPAJD, el valor del usufructo vitalicio de A habrá disminuido al aumentar la edad de la usufructuaria.

Es sujeto pasivo la persona física que transmite el derecho real, es decir, A. El devengo se produce en la fecha en que tenga lugar la transmisión.

Para calcular la base imponible del IIVTNU se aplicará el porcentaje de usufructo vitalicio que posee A en el momento de la transmisión al tercio del valor catastral del terreno en la fecha del devengo. Sobre el valor resultante se aplicará el coeficiente correspondiente al período de generación del incremento de valor.

El período de generación será el número de años transcurridos entre la constitución del usufructo y la fecha de la venta.

En segundo lugar, B, C y D realizan dos transmisiones sujetas al IIVTNU:

- La transmisión del pleno dominio de dos tercios del inmueble. En este caso, la base imponible del IIVTNU para cada sujeto pasivo será el resultado de aplicar 2/3 al valor catastral del terreno en el momento del devengo por el coeficiente que corresponda al periodo de generación, dividido en terceras e iguales partes.

El período de generación será el número de años completos transcurridos desde la adquisición del inmueble hasta la fecha de la venta.

- La transmisión de la nuda propiedad del tercio restante del inmueble.

El valor de la nuda propiedad sobre el terreno a efectos de su tributación por el IIVTNU se computa por diferencia entre el valor total del terreno y el valor del usufructo sobre el mismo. Por tanto, para calcular el valor habrá que restar del porcentaje de participación del valor catastral correspondiente al terreno, el valor del usufructo vitalicio calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del ITP y AJD.

Es decir, al tercio del valor catastral del terreno habrá que restar el valor del usufructo vitalicio correspondiente a A.

La base imponible del IIVTNU para cada uno de los tres sujetos pasivos será el valor de la nuda propiedad del terreno por el coeficiente del período de generación del incremento de valor, dividido en terceras e iguales partes.

El período de generación del incremento de valor del terreno será, al igual que en la transmisión del usufructo vitalicio, el número de años transcurridos entre la adquisición de la nuda propiedad y la fecha de la venta.

