

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



• “LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR DISCAPACIDAD DEL ADQUIRENTE EN EL ISD: PRINCIPALES CUESTIONES CONFLICTIVAS”.....4

**Juan Calvo Vérguez.**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

## TEMAS FISCALES

### • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....14
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....21

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### • TRIBUNAL SUPREMO.....25

- . Pactos entre partes: Legitimidad para instar rectificación de autoliquidación y devolución eventual del ingreso indebido. Sentencia de 23 de julio de 2024 . . . . .25

### • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....33

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### TEMAS FISCALES.....4

. "LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR DISCAPACIDAD DEL ADQUIRENTE EN EL ISD: PRINCIPALES CUESTIONES CONFLICTIVAS".

**Juan Calvo Végez.**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

### “LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR DISCAPACIDAD DEL ADQUIRENTE EN EL ISD: PRINCIPALES CUESTIONES CONFLICTIVAS”.

**Juan Calvo Vérguez.**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura.

#### 1. CONSIDERACIONES GENERALES.

Como es sabido dentro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) la base liquidable se obtiene aplicando en la base imponible las reducciones previstas por la ley estatal (Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del citado Impuesto) o, en su caso, las mejoradas por la normativa autonómica y, con posterioridad, aquellas que hubiese sido aprobadas por la Comunidad Autónoma de que se trate, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

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

Al margen de aquellas reducciones que pudieran corresponder en función del grado de parentesco existente con el causante, la normativa reguladora del Impuesto prevé la aplicación de una segunda reducción en aquellos supuestos en los que el adquirente alcance

o supere el 33% de discapacidad, según el baremo que establece el art. 148 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (TRLGSS). Así, siendo el grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%, se aplica una reducción de 47.858,59 euros. Y si el grado de discapacidad resultase ser igual o superior al 65%, la reducción aplicable sería de 150.253,03 euros. Ahora bien dichas reducciones no son de aplicación a las adquisiciones gratuitas inter vivos.

#### II. LA NECESARIA ACREDITACIÓN DE LA CONDICIÓN DE DISCAPACITADO.

Señala el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia en su Sentencia de 22 de febrero de 2008 que, de cara a la acreditación de la condición de discapacitado basta con hacer constar que las circunstancias que dieron lugar a la declaración de tal con posterioridad al devengo del Impuesto (en el supuesto de autos una enfermedad degenerativa) concurrían ya en dicho momento.

¿Basta a este respecto con la exigencia de la discapacidad o, por el contrario, se requiere que la misma sea declarada por los órganos administrativos competentes? La Sentencia del TSJ. de Madrid de 1 de octubre de 2009

analizó un supuesto en el que la consideración legal relativa a la existencia de discapacidad se produjo mediante Resolución de la Dirección General de Servicios Sociales de junio de 2002, siendo la fecha de devengo del Impuesto la de diciembre de 2000. A pesar de que la actora sostuvo que antes de fallecer el causante ya se padecía la enfermedad origen de la discapacidad, como lo probaba el informe médico aportado al expediente, el tribunal se inclinó por desestimar el recurso al entender que, si bien es posible que el padecimiento mental fuese anterior de 2002, hasta la resolución administrativa de junio de dicho año no se obtuvo la consideración legal, siendo la Administración la que debía hacer formalmente esa declaración, tal y como disponía el antiguo Real Decreto 1723/1981, de 24 de julio, así como el posterior Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía, igualmente derogado.<sup>1</sup>

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Murcia de 15 de abril de 2011, a través de la cual se analizaba la cuestión relativa a si resultaba de aplicación la reducción de la base imponible alegada por el actor teniendo en cuenta que se le reconoció por la Administración la concurrencia de un grado de discapacidad del 33% tras la tramitación del expediente correspondiente, afirmó que, de cara a la acreditación de la condición de discapacitado en la fecha de devengo del Impuesto, el dictamen emitido a estos efectos por el organismo correspondiente de la Comunidad no tenía carácter constitutivo sino meramente acreditativo, pudiendo probarse por cualquier medio admitido en Derecho la condición legal de discapacitado en la fecha de devengo del Impuesto.

Así las cosas estimó el TSJ. de Murcia en la citada Sentencia de 15 de abril de 2011 que, en la medida en que la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Murcia recurrida se limitó únicamente a defender la extemporaneidad del recurso de reposición interpuesto por ser correcta la notificación edictal practicada, se estaba reconociendo de manera indirecta la reducción solicitada por el actor, no resultando ajustada a Derecho la liquidación provisional en la que no se le reconocía dicha circunstancia y, por ende, tampoco la aplicación de la reducción de la base imponible prevista en el art. 20.2.a) de la LISD, al amparo del cual cabría aplicar sobre la base imponible del Impuesto una reducción, con independencia de aquélla que correspondería por relación de parentesco con el causante, en el supuesto de

que el heredero o legatario tuviese una discapacidad. En base a ello se reconoció el derecho del actor a que se le aplicase dicha reducción y se le devolvieran los ingresos indebidos correspondientes incrementados con el interés legal contado desde que se efectuaron dichos ingresos y hasta que se produjese la devolución efectiva.

En todo caso ha de tenerse presente que cabe al respecto la utilización de cualquier medio de prueba admitido en Derecho, siempre y cuando se produzca una acreditación suficiente de que las circunstancias que dieron lugar a la declaración de discapacitado con posterioridad al devengo del Impuesto concurrían ya en dicho momento. Así lo tiene declarado el TSJ de Castilla y León (Valladolid) en su Sentencia de 25 de octubre de 2008. Y, tal y como se afirma además en la STSJ. de Cataluña de 10 de mayo de 2005, a la hora de acreditar la discapacidad a través del correspondiente certificado (de carácter probatorio y no constitutivo), su aportación podrá tener lugar en cualquier momento, incluso en vía jurisdiccional, debiendo producirse no obstante acreditación suficiente de que concurría la condición de discapacitado en el momento del devengo.<sup>2</sup>

### III. A VUELTAS CON LA POSIBILIDAD DE APLICAR LA REDUCCIÓN SIENDO EL INFORME ACREDITATIVO DE LA DISCAPACIDAD DE FECHA POSTERIOR AL DEVENGO DEL IMPUESTO.

El TSJ. de Murcia declaró en su Sentencia de 12 de marzo de 2010 que, de cara a la aplicación de la reducción objeto de nuestro análisis, con carácter general se requiere el reconocimiento administrativo de la condición de discapacitado con anterioridad al devengo del Impuesto, resultando la aplicación de la citada reducción improcedente en caso de que el reconocimiento sea posterior, aun cuando la causa determinante de la discapacidad existiese con anterioridad al devengo. En este mismo sentido se pronuncia el TSJ. de Aragón en su Sentencia de 18 de mayo de 2011.

Sin embargo con anterioridad había afirmado la STSJ. de Cantabria de 24 de mayo de 2005 que resulta procedente la aplicación de la reducción existiendo una declaración de discapacidad posterior al devengo relativa a enfermedad que ya se padeciese en dicho momento.

<sup>1</sup> En la actualidad, y con efectos desde el 20 de abril de 2023, se ha de estar a lo dispuesto por el Real Decreto 888/2022, de 18 de octubre, por el que se establece el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.

<sup>2</sup> Puede consultarse igualmente en este mismo sentido la STSJ. de Cantabria de 6 de septiembre de 2004, en la que se afirma que, al objeto de efectuar dicha acreditación, no resulta necesaria la declaración de discapacidad por el órgano competente del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social con anterioridad al devengo del Impuesto, pudiendo acreditarse la referida condición en dicha fecha por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho.

De acuerdo con lo dispuesto en la STSJ. de Andalucía (Sevilla) de 28 de diciembre de 2007 la aplicación de la reducción únicamente se producirá cuando se acredite la condición legal de discapacitado mediante el correspondiente reconocimiento administrativo en la fecha del devengo del Impuesto, y no en cambio si dicho reconocimiento resultase posterior al fallecimiento del causante, aunque fuera anterior a la liquidación del Impuesto.

Por su parte el TSJ. de Asturias declaró a este respecto en su Sentencia de 17 de septiembre de 2010 que procede estimar la correspondiente reducción del Impuesto si se acredita que, a la fecha del fallecimiento del causante, el sujeto pasivo padecía una enfermedad física o psíquica que le producía una discapacidad superior al 33%, tal y como previene el art. 20.2 a) de la LISD, a pesar de que dicha discapacidad fuese declarada y reconocida con posterioridad a la fecha del hecho imponible, y siempre que se justificara que las circunstancias que dieron lugar a la declaración de discapacidad se hubiesen producido con anterioridad a la indicada fecha.

También la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 12 de noviembre de 2010 se refirió a la cuestión relativa al reconocimiento de una discapacidad con posterioridad al fallecimiento. En el presente caso la recurrente consideró contraria a derecho las liquidaciones de la Administración, al entender aplicable la reducción de la base imponible prevista por las leyes para supuestos de discapacidad del sujeto pasivo del Impuesto, no habiendo estimado en cambio la Administración procedente su aplicación al faltar acreditación suficiente de las circunstancias requeridas al efecto.

Pues bien, partiendo de la aportación durante el proceso judicial de un documento original en el que se justificaba que en el año 2005 la interesada padecía diabetes e hipertensión y se encontraba incapacitada para deambular, con deterioro de su movilidad física, así como considerando igualmente que en el año 2006 tenía ya reconocida aquella oficialmente una discapacidad del 80% y, sobre todo, teniendo en cuenta la avanzada edad de aquélla (que al tiempo del devengo del tributo contaba ya con 93 años) el Tribunal consideró más que razonable presumir que dicha situación de incapacidad, requerida a fin de aplicar la reducción tributaria, se presentaba ya en aquel momento del fallecimiento del causante. Y ello a pesar de que entre dicho instante y el del reconocimiento oficial de la discapacidad distaran cuatro años durante los cuales, dada la elevada edad de la recurrente al inicio del período, no parecía que su estado hubiera podido experimentar cambios relevantes.

Acerca de esta misma cuestión relativa al reconocimiento de una discapacidad con posterioridad al fallecimiento del causante puede consultarse la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 2 de diciembre de 2010. Tal y como precisa el Tribunal en este último pronunciamiento no cabe confundir la acreditación de la discapacidad en sí (que es lo único limitado para determinados supuestos a los certificados emitidos por concretos órganos administrativos) con la acreditación de que el grado de discapacidad concurriese en el momento del devengo del impuesto de que se trate, ya sea el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o el de Sucesiones. Aquellos certificados no pueden estimarse constitutivos de la discapacidad, sino únicamente declarativos de la misma. Y la concurrencia del grado de aquella en el momento del devengo de los citados tributos siempre podrá acreditarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho.

En el concreto supuesto analizado por el Tribunal la parte recurrente alegó que en el término de audiencia que le fue concedido ya exhibió ante la Oficina Gestora documentación acreditativa de su discapacidad, sin que fuera tenida en cuenta por el órgano administrativo, aportando en fase de prueba en este procedimiento documentación acreditativa de que se trataba de una persona con una discapacidad del 54% reconocido en fecha mayo de 2005, ya que con anterioridad venía siéndole reconocido un 48% de disminución según acuerdo de declaración de Invalidez Permanente Total expedido por el Instituto Nacional de la Seguridad Social de fecha 1 de diciembre de 1992. Y, dado que la muerte del causante tuvo lugar en marzo de 2005, ello acreditaba de manera obvia que la recurrente ostentaba el derecho a obtener la reducción pretendida.

Mediante Sentencia de 26 de septiembre de 2008 analizó igualmente el TSJ. de Aragón un supuesto relativo a la aplicación de una reducción por discapacidad no declarada al tiempo del fallecimiento. En particular a través de la citada Sentencia se analizaba un supuesto de reducción del ISD por discapacidad, siendo ésta anterior en el tiempo al fallecimiento del causante. Sin embargo el contribuyente no llegó a presentar dicha solicitud. Pues bien, de conformidad con lo declarado por el Tribunal el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad ha de entenderse producido desde la fecha de la solicitud, exigiéndose que el contribuyente tenga reconocida la consideración legal de discapacitado en el momento del hecho causante, lo que no constituía el supuesto enjuiciado.

Asimismo el TSJ. de Galicia se refirió, a través de su Sentencia de 25 de marzo de 2009, a los efectos que se originan a efectos del ISD con motivo de una discapacidad que es reconocida con posterioridad al devengo del Impuesto. La citada Sentencia analizó un supuesto en el que la recurrente solicitaba la aplicación de la reducción, siendo el reconocimiento y determinación de la discapacidad del sujeto pasivo por el órgano competente posterior a la fecha de devengo del tributo. La parte actora pretendía que se dejase sin efecto la liquidación provisional, ya que se encontraba a la fecha del devengo del Impuesto de Sucesiones afectada por la discapacidad, con base en el informe clínico. Sin embargo, frente a lo pretendido por la demandante estima el Tribunal que no puede obviarse el mandato de la Ley del Impuesto a los efectos de aplicar la pretendida reducción, el cual exige, expresa y claramente, que la misma haya sido legalmente reconocida. Y, en el caso que nos ocupa, el reconocimiento legal efectuado por el órgano competente no tuvo lugar sino hasta dos meses después de la fecha de devengo.

En efecto, tal y como subraya el Tribunal en este último pronunciamiento la Ley es clara al exigir que a la fecha del devengo ha de concurrir dicho reconocimiento legal efectuado en el procedimiento y por el órgano legalmente establecido, ya que en caso contrario hubiese establecido únicamente el requisito de la concurrencia de la condición de discapacitado sin más exigencias que la de su debida acreditación, no pudiendo ello ser obviado mediante interpretaciones que se alejan del tenor recogido en el texto legal. Adicionalmente no nos hallamos ante la aplicación de una norma que tenga un contenido de bonificación o beneficio fiscal, debiendo entenderse vigente lo previsto art. 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), siendo este además un criterio restrictivo que ha sido mantenido por el Tribunal Supremo.

Acerca de esta cuestión relativa al reconocimiento de la discapacidad con posterioridad al fallecimiento del causante cabe referirse igualmente la Sentencia del TSJ. de Asturias de 14 de mayo de 2012, a través de la cual se analizó un supuesto en el que la fecha de reconocimiento de la discapacidad en el grado del 55% era de 29 de mayo de 2007 con efectos retroactivos a la fecha de su solicitud (21 de marzo del mismo año), habiéndose producido el fallecimiento el 21 de noviembre de 2005. En el momento del devengo del Impuesto el recurrente no tenía reconocida la discapacidad en el grado exigido en la legislación. Para el Tribunal el recurrente articuló una prueba pericial a través de un médico traumatólogo que ratificó el informe que acompañó a su escrito de demanda y en cuyas conclusiones se señalaba que las enfermedades

y secuelas que sufría el recurrente y que motivaron el reconocimiento de su discapacidad ya las padecía a la fecha del fallecimiento de su esposa. Sin embargo, cuando se presentó la declaración a efectos de liquidación del Impuesto, nada se dijo al respecto. Sólo cuando se hicieron alegaciones en el año 2008 se presentó la resolución de la discapacidad obtenida casi de forma coetánea. En definitiva, desde la fecha del fallecimiento en la que se decía que ya concurrían los padecimientos y la fecha de su solicitud para su reconocimiento oficial transcurrieron casi dos años, por lo que todas estas circunstancias, unidas a la obligación de una interpretación restrictiva de las normas jurídicas que regulan los beneficios fiscales, conducen al Tribunal a la desestimación del recurso del interesado.

A favor de la posibilidad de gozar de la aplicación de la reducción en el ISD pese que el informe acreditativo sea de fecha posterior a la del devengo se pronunció también la Sentencia del TSJ. de Castilla-La Mancha de 23 de octubre de 2017. En el concreto supuesto analizado por el Tribunal la Inspección tributaria denegó la aplicación de la reducción al interesado al no entender acreditado su grado de discapacidad. Y ello pese a que aportó una resolución de 1973 de la Comisión Técnica Calificadora que declaraba su invalidez absoluta para todo trabajo derivado de enfermedad común, así como una segunda resolución en la que se reconocía un grado de discapacidad del 90%, pero de fecha posterior a la del fallecimiento del causante.

Lo cierto es que el heredero padecía una importante pérdida de agudeza visual binocular grave que sin duda provocaba una importante discapacidad, la cual fue reconocida por la Consejería de Sanidad y Asuntos Sociales mediante Resolución de 2 de octubre de 2013, con efectos desde el 26 de diciembre de 2012. Sin embargo la fecha de la escritura de aceptación de la herencia estaba fechada el 25 de febrero de 2011, siendo precisamente esta diferencia de fechas la que llevó a la Administración a denegar la bonificación, al entender que no estaba demostrada la minusvalía a la fecha del devengo del Impuesto.

Pues bien a juicio del TSJ. de Castilla-La Mancha la declaración de discapacidad puede tener, a efectos de aplicar la reducción en el Impuesto, efectos retroactivos, debido a que el reconocimiento de aquella (que la Consejería cuantificó en un 90%) tiene efectos declarativos y no constitutivos, siendo lo importante que se acredite esa minusvalía mediante el reconocimiento de la situación de invalidez absoluta por el INSS y por los informes médicos que dictaminan la existencia de esa discapacidad con anterioridad a la fecha del hecho causante. En consecuencia el Tribunal procedió a anular

la liquidación practicada al recurrente, reconociendo su derecho al reconocimiento de una situación de discapacidad igual o superior al 65% a efectos del disfrute de la reducción controvertida y ordenándose la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

Por su parte dentro del ámbito de la doctrina administrativa señala la DGT mediante contestación a Consulta de 25 de abril de 2014, a través de la cual se planteaba la cuestión relativa a si resulta posible la aplicación de la reducción en el Impuesto Sucesorio teniendo presente que la discapacidad ya concurría en el momento del fallecimiento del causante, que resulta posible la acreditación de la discapacidad en un momento posterior al devengo del ISD si la misma ya concurría con anterioridad al mismo.

En el concreto supuesto planteado a la DGT se produjo una adquisición mortis causa en la que el heredero obtuvo el reconocimiento de su discapacidad con posterioridad al fallecimiento del causante y del consiguiente devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien se afirmaba que la discapacidad concurría ya en dicho momento, planteándose entonces la cuestión relativa a la aplicación retroactiva del grado de discapacidad reconocido a efectos de aplicar la reducción establecida en el art. 20.2.a) de la Ley 29/1987 para personas con discapacidad igual o superior al 65%

Tal y como se encarga de recordar la DGT ya en su día el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), mediante Resolución de 5 de diciembre de 2002, dictada en un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, afirmó lo siguiente para una cuestión, que si bien se suscitaba en el ámbito del IRPF, era análoga a la planteada en el presente caso: *“De los preceptos transcritos se desprende el principio general de que aquel sujeto pasivo que pretenda obtener un beneficio fiscal (llámese este deducción, exención, bonificación, etc.) deberá no sólo ‘hacer valer’ su presunto derecho, sino ‘probar’, también, la procedencia del beneficio que se pretende (STS de 30-9-1988); aplicado dicho beneficio al supuesto que nos ocupa, resulta que el sujeto pasivo que pretenda aplicar, en determinado ejercicio, la deducción por minusvalía contemplada en el art. 78.1.d) de la Ley 18/1991, deberá acreditar, en los términos y por los medios establecidos en los preceptos más arriba transcritos, la concurrencia en tal ejercicio de la minusvalía origen de la deducción, y los términos establecidos por la normativa vigente, siendo uno de los medios de acreditación, pero no el único, la resolución del organismo competente que reconozca la condición de minusválido del sujeto pasivo; ciertamente es frecuente que dicha resolución se*

*produzca en un momento posterior al ejercicio en el que se pretende aplicar el beneficio fiscal, lo que determina, necesariamente, que si dicha resolución es el único medio de prueba de la concurrencia de la minusvalía que se aporte al expediente, sea ésta de gestión o de reclamación económico-administrativa, deba, expresamente, declarar desde qué momento el interesado ostenta la condición de minusválido, y el grado de tal minusvalía, sin perjuicio, como se ha señalado, que puedan aportarse otros elementos de prueba cuya admisión, o no, apreciará el órgano competente para resolver el expediente”.*

Pues bien, teniendo presente el citado criterio, y excepto si la Resolución de la Comunidad de Madrid determinara el momento inicial de la condición de discapacitado, estimó la DGT que cabe admitir otros medios de acreditación de la preexistencia de los supuestos de hecho a la fecha del fallecimiento del causante, como podrían ser los informes médicos a que se hacía referencia en el escrito. En todo caso nos hallamos en presencia de una cuestión fáctica que ha de ser objeto de valoración por parte de la Administración autonómica a los efectos pretendidos cuando se presenten ante la misma las oportunas liquidaciones por el Impuesto Sucesorio.

Ya con anterioridad la Resolución de la DGT de 20 de enero de 2011 se refirió a un supuesto de reconocimiento de la discapacidad con posterioridad al fallecimiento del causante, precisando a este respecto el citado Centro Directivo que resulta aplicable al presente caso el criterio sostenido por la DGT en su contestación a Consulta de 10 de septiembre de 2008, en la cual se afirmó que aquel sujeto pasivo que pretenda obtener un beneficio fiscal (llámese este deducción, exención, bonificación, etc.) deberá, no sólo “hacer valer” su presunto derecho, sino “probar”, también, la procedencia del beneficio que se pretenda. Así las cosas, y aplicando dicho beneficio al presente supuesto que nos ocupa, el sujeto pasivo que pretendiese aplicar, en un determinado ejercicio, la deducción por discapacidad contemplada en el art. 78.1.d) de la antigua Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF, debía acreditar, en los términos y por los medios establecidos en dicho precepto, la concurrencia en tal ejercicio de la discapacidad origen de la deducción y los términos establecidos por la normativa vigente, siendo uno de los medios de acreditación, pero no el único, la resolución del organismo competente que reconozca la condición de discapacitado del sujeto pasivo.

Ciertamente es frecuente que dicha resolución se produzca en un momento posterior al ejercicio en el que se pretende aplicar el beneficio fiscal, lo que determina, necesariamente, que si dicha resolución es el único

medio de prueba de la concurrencia de la discapacidad que se aporta al expediente (ya sea ésta de gestión o de reclamación económico-administrativa) deba expresamente declarar desde qué momento el interesado ostenta la condición de discapacitado así como el grado de tal discapacidad. Y ello sin perjuicio, como se ha señalado, de que puedan aportarse otros elementos de prueba cuya admisión, o no, apreciará el órgano competente para resolver el expediente.

Pues bien de acuerdo con dicho criterio y habida cuenta que, en el presente caso, la Resolución de la Consejería de Bienestar Social de la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha establecía de forma expresa que el reconocimiento de la discapacidad surtía efectos desde el 26 de noviembre de 2007 (nueve días después del fallecimiento del causante y del momento de devengo del ISD) concluyó la DGT que dicha Resolución no sería fundamento para la aplicación de la reducción establecida en la legislación autonómica. Ahora bien cabría admitir otros medios de acreditación de la preexistencia de los supuestos de hecho a la fecha del fallecimiento del causante, como podrían ser los informes médicos que se acompañaban al escrito, siendo esta una cuestión fáctica que, a juicio de la DGT, habría de ser objeto de valoración por parte de la Administración autonómica a los efectos pretendidos.

En resumen, con carácter general la fecha a la que se ha de estar para determinar si se cumplen o no los requisitos para aplicar la presente reducción y, por tanto, si se puede aportar el certificado, es la correspondiente al devengo, no a la fecha de presentación de la autoliquidación. Ahora bien se ha de admitir la validez de un certificado acreditativo de la discapacidad emitido posteriormente al devengo pero con carácter retroactivo a una fecha anterior a la fecha del fallecimiento del causante.<sup>3</sup>

#### IV. ¿RESULTA POSIBLE EQUIPARAR LA DISCAPACIDAD CON LA SITUACIÓN DE DEPENDENCIA DE CARA A LA APLICACIÓN DE LA PRESENTE REDUCCIÓN?

Dentro del ámbito de la doctrina administrativa la DGT declaró en su contestación a Consulta de 22 de diciembre de 2010, siguiendo la doctrina elaborada por el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 19 de octubre de 2007 (la cual remitía en este punto al marco normativo de la antigua Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de

los minusválidos, en la que se reguló el procedimiento de determinación de la condición de minusválido, incluido el diagnóstico y la valoración de las discapacidades), que la atribución de dicha condición o estatus de discapacidad pertenecía al grupo normativo de la citada Ley 13/1982, cuyo art. 10 atribuía a “equipos multiprofesionales de valoración”, entre otras competencias, “la valoración y calificación de la presunta minusvalía, determinado el tipo y grado de disminución en relación con los beneficios, derechos económicos y servicios previstos en la legislación”. La disposición reglamentaria que desarrolló esta competencia fue el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía. Como es sabido en la actualidad se ha de estar a lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social.

Al amparo de la anterior regulación normativa concluyó ya por aquel entonces la DGT que no existe asimilación automática entre la situación de dependencia severa y el reconocimiento de un grado de discapacidad determinado, cuyo reconocimiento será preciso para la aplicación de la reducción prevista en el art. 20.2.a) de la Ley 29/1987. No obstante acto seguido se encargó de recordar el citado Centro Directivo lo manifestado en su día por el TEAC mediante la ya citada Resolución de 5 de diciembre de 2002. Como ya hemos tenido ocasión de precisar el TEAC concluyó textualmente en la citada Resolución, si bien dentro del ámbito del IRPF, lo siguiente: “De los preceptos transcritos se desprende el principio general de que aquel sujeto pasivo que pretenda obtener un beneficio fiscal (llámese este deducción, exención, bonificación, etc.) deberá no sólo ‘hacer valer’ su presunto derecho, sino ‘probar’, también, la procedencia del beneficio que se pretende (S.T.S. de 30-9-1988); aplicado dicho beneficio al supuesto que nos ocupa, resulta que el sujeto pasivo que pretenda aplicar, en determinado ejercicio, la deducción por minusvalía contemplada en el art. 78.1.d) de la Ley 18/1991, deberá acreditar, en los términos y por los medios establecidos en los preceptos más arriba transcritos, la concurrencia en tal ejercicio de la minusvalía origen de la deducción, y los términos establecidos por la normativa vigente, siendo uno de los medios de acreditación, pero no el único, la resolución del organismo competente que reconozca la condición de minusválido del sujeto pasivo; ciertamente es frecuente que dicha resolución se produzca en un momento posterior al ejercicio en el que se pretende aplicar el beneficio fiscal, lo que determina, necesariamente, que si dicha resolución es el único medio de prueba de la concurrencia de la minusvalía que se

<sup>3</sup> Más recientemente puede consultarse al respecto la Resolución del TEAC de 29 de febrero de 2024.

*aporte al expediente, sea ésta de gestión o de reclamación económico-administrativa, deba, expresamente, declarar desde qué momento el interesado ostenta la condición de minusválido, y el grado de tal minusvalía, sin perjuicio, como se ha señalado, que puedan aportarse otros elementos de prueba cuya admisión, o no, apreciará el órgano competente para resolver el expediente”.*

En esta misma línea se situó dentro del ámbito de nuestra doctrina jurisprudencial la Sentencia del TSJ. de Castilla-La Mancha de 6 de septiembre de 2013, de conformidad con la cual no resulta equiparable la discapacidad con la situación de dependencia a los efectos de la aplicación de la reducción en la base imponible del ISD. A juicio del citado Tribunal no procede reconocer el derecho del sujeto pasivo a que se le considere discapacitado, a efectos de la aplicación del beneficio de la reducción en la base imponible, previsto en la normativa reguladora del citado Impuesto. Y ello debido a que en el supuesto de autos planteado no se acreditó por el sujeto pasivo la condición legal de discapacitado, esto es, que padecía un grado de discapacidad igual o superior al 33%, al tiempo del devengo del Impuesto. Así, si bien se acreditó la situación de dependencia del reclamante, ésta no podía equipararse, sin más, con el porcentaje de discapacidad requerido para la reducción pretendida en el Impuesto sobre Sucesiones.

## **V. ¿DEBE ATENDERSE NECESARIAMENTE AL CONCEPTO DE DISCAPACIDAD ESTABLECIDO EN LA NORMATIVA DEL IRPF?**

Refiriéndose a la cuestión relativa a la acreditación de la condición de discapacitado la Sentencia del TS de 7 de junio de 2012 desestimó en su día el recurso interpuesto por una Comunidad Autónoma en virtud del cual se solicitaba al Alto Tribunal que declarase que la condición legal de discapacitado solo se adquiere a partir de la resolución administrativa que la determine con carácter administrativo y no antes, cualesquiera que fuesen los padecimientos que afectasen al sujeto pasivo.

En esta misma línea se situó también la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 30 de julio de 2012, de conformidad con la cual únicamente puede acreditarse el grado de discapacidad mediante certificado o resolución expedida por el IMSERSO o, en su caso, por el órgano competente de la Comunidad Autónoma, reconociéndose a este respecto la insuficiencia de los reconocimientos de discapacidad efectuados por otros facultativos u organismos, incluso los realizados en el ejercicio de competencias públicas.

En todo caso, y por lo que aquí interesa, de conformidad con lo declarado por el TEAC en su Resolución de 28 de abril de 2011 aquellas discapacidades que dan derecho a la práctica de la reducción en el ISD son las previstas en la normativa del IRPF. Y ello en tanto en cuanto el art. 42.2 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del ISD, señala que “(...) A estos efectos se considerarán personas con minusvalía con derecho a la reducción aquellas que determinan derecho a la deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según la legislación propia de este Impuesto”. Deberá acudir, en consecuencia, a aquello que establece el art. 72 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.

En este mismo sentido se pronunciaría igualmente el TEAC mediante Resolución de 27 de julio de 2011, dictada en el presente caso en relación con unos pensionistas de la Seguridad Social con pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez. Refiriéndose igualmente el citado Tribunal a la cuestión relativa a la acreditación de la discapacidad a efectos de la aplicación de las reducciones en el ISD declaró aquel que, al objeto de determinar a efectos del ISD qué discapacidades dan derecho a la aplicación de la reducción, ha de estarse a la normativa del IRPF. Y, en el presente caso, tratándose de pensionistas de la Seguridad Social, se considera acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33% en el caso de que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.

Concretamente en el presente caso la cuestión debatida consistía en determinar si una resolución del Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) de reconocimiento de pensión por incapacidad permanente en grado de total o del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social por la que se declara la invalidez permanente absoluta resultan suficientes o no a efectos de determinar el derecho a aplicar las reducciones por minusvalía previstas en el art. 20.2.a) de la Ley 29/1987. Pues bien a juicio del TEAC, a la luz de lo establecido en los arts. 20.2.a) de la LISD, 42.2.párrafo segundo del RISD, 72 del Reglamento del IRPF y 148 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (TRLGSS), para determinar a efectos del ISD qué discapacidades dan derecho a la reducción ha de estarse a la normativa del IRPF. Y, tratándose de pensionistas de la Seguridad Social, se considera acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33% en el caso de que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.

En consecuencia la Resolución del INSS de reconocimiento de una pensión por incapacidad permanente en grado de total o del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social por la que se declara la invalidez permanente absoluta resulta suficiente a efectos de determinar el derecho a aplicar las reducciones por minusvalía. Y, de cara a determinar qué discapacidades son las que dan derecho a la aplicación de la presente reducción, habrá de estarse a la normativa del IRPF, no pudiendo estimarse que por el hecho de que el inciso final del art. 20.2.a) de la LISD hubiese sido modificado, con efectos desde el 1 de enero de 1999, resultase inaplicable, por derogación tácita, el art. 42.2 del Reglamento del ISD de 1991, que se remite a la legislación del IRPF.

Recordó además la DGT mediante contestación a Consulta de 3 de febrero de 2012 que el art. 1.2 de la antigua Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad, establecía que, a los efectos de dicha Ley, tendrían la consideración de personas con discapacidad aquellas a quienes se les hubiese reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33%, precisando, a continuación, que *“En todo caso, se considerarán afectados por una minusvalía en grado igual o superior al 33 por 100 los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de total, absoluta o gran invalidez (...)”*. Como ya hemos tenido ocasión de precisar la citada Ley 51/2003 fue derogada por el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (caso, por ejemplo, de la Sentencia del Alto Tribunal de 19 de octubre de 2007) llegó en su día a la conclusión de que la equiparación mencionada operaba a los exclusivos efectos de dicha Ley 51/2003, pero no respecto de las materias objeto de la antigua Ley 13/1982, de Integración Social de los Minusválidos, entre las que precisamente se encuentra la determinación de la condición de discapacitado, incluido el diagnóstico y la valoración de las discapacidades. Consiguientemente, la atribución de dicha condición o estatus de discapacidad pertenecía al grupo normativo de la antigua Ley 13/1982, cuyo art. 10, como ya se ha expuesto, atribuía a “equipos multiprofesionales de valoración”, entre otras competencias, *“la valoración y calificación de la presunta minusvalía, determinado el tipo y grado de disminución en relación con los beneficios, derechos económicos y servicios previstos en la legislación, sin perjuicio del reconocimiento del derecho*

*que corresponda efectuar al órgano administrativo competente”* [apartado 2 c)].

A la luz de las citadas estipulaciones concluyó la DGT en dicha Resolución de 3 de febrero de 2012 que no existe asimilación automática entre la situación de incapacidad permanente absoluta y el reconocimiento de un grado de discapacidad determinado, cuyo reconocimiento será preciso para la aplicación de la reducción prevista en el art. 20.1.a) de la Ley 29/1987.

Dentro del ámbito de nuestra doctrina jurisprudencial se ha de hacer referencia a la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 19 de diciembre de 2011, a través de la cual se analizaba un supuesto en el que la recurrente solicitó la aplicación de la reducción por discapacidad sin que la solicitud y documentación fueran hechas valer en el procedimiento, según se manifestó por olvido. La cantidad objeto de recurso resultaba de la diferencia existente entre lo ingresado y la aplicación de una reducción de 245.000 euros sobre la base imponible, cantidad que era la procedente en el caso de disminuciones con grado igual o superior al 33%.

Para la Administración tributaria la solicitud de reconocimiento de discapacidad fue presentada ante el Instituto Catalán de Asistencia y Servicios Sociales (ICASS) transcurridos ya los seis meses desde el fallecimiento que preveía en la Instrucción 1/2006 de 13 de febrero de la DGT, debiendo atenderse a la documentación acreditativa aportada en el trámite de audiencia, recurso de reposición o reclamación económico administrativa, según la misma Instrucción, si bien dicha aportación no tendría ya efectos si la liquidación del Impuesto hubiese adquirido firmeza.

Pues bien, tal y como afirmó el TSJ. de Cataluña en relación a la pretendida aplicación de la reducción del 33 a 65%, habiéndose aportado resolución de la Mutualidad Nacional de Previsión Social de declaración de jubilación por invalidez y una certificación del Director Provincial en Barcelona del INSS conforme a la cual la recurrente percibía pensión de jubilación por incapacidad absoluta desde 1986 había que tener presente lo dispuesto en la normativa reguladora del IRPF, de conformidad con la cual en el momento de los hechos se considerarán afectos a una discapacidad igual o superior al 33% los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en grado de incapacidad total, absoluta o gran invalidez. En consecuencia, cuanto menos se ha de reconocer un grado de disminución igual o superior al 33%, sin que sea obstáculo a ello la acreditación efectuada en el supuesto de autos por el ICASS, la cual en ningún caso podría acreditar una equivalencia inferior al 33%.

Por su parte el TSJ. de Madrid, a través de sendas Sentencias de 8 y 30 de abril de 2013, y en relación con la cuestión relativa a la concreción del instante en el que se ha de determinar la condición de discapacitado, procedió a modificar el criterio que venía aplicando a la luz de lo declarado por el TS en su Sentencia de 7 de junio de 2012 en el sentido de reconocer que, como venimos insistiendo a lo largo del presente trabajo, desde una perspectiva tributaria el reconocimiento administrativo de la discapacidad no es constitutivo, sino únicamente declarativo.

Ciertamente en relación con determinados tributos (caso, por ejemplo, del IRPF) los medios de prueba para acreditar la condición legal de discapacitado (esto es, tener un grado de discapacidad igual o superior al 33%) vienen imitados a los expresamente contemplados en la citada normativa. Al amparo de lo anterior estimó el TSJ. de Madrid que, respecto del ISD, si bien inicialmente se producía una remisión a la regulación que sobre la materia existía en el IRPF, tras la modificación operada por el art. 61

de la antigua Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía [que, como seguramente se recordará, otorgó una nueva redacción al art. 20.2.a) de la LISD], ya únicamente se precisa que el grado de discapacidad esté "de acuerdo" con el baremo del art. 148 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, no exigiéndose que se haya declarado por el organismo competente al efecto o que se limiten los medios de prueba para acreditar la condición legal de discapacitado.

Debido precisamente a ello, como hemos venido insistiendo a lo largo del presente trabajo, procederá la aplicación de la reducción por discapacidad en el ISD cuando el beneficiario ostente la consideración legal de discapacitado, sin que sea requisito necesario que en el instante del devengo del Impuesto se haya dictado la resolución administrativa de reconocimiento de dicha condición.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS ..... 14

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. .... 14

- Fianza en garantía de préstamo. Baja de una de las personas socias de una cooperativa de Vivienda en Régimen de Cesión de Uso, cancelando su afianzamiento del préstamo, que se sustituye por el nuevo habitante de la vivienda..... 14
  - Cambio de uso de local, división en tres viviendas y cesión de ocho metros del inmueble al portal para que las tres viviendas tengan acceso desde el mismo ..... 14
  - Disolución de sociedad de gananciales que produce un exceso de adjudicación que se compensa con parte de un inmueble privativo ..... 15
  - Aceptación y adjudicación de las herencias de sus padres consistente en dos inmuebles. Un heredero se adjudica un inmueble y la tercera parte de otro. Los otros dos se adjudican cada uno un tercio del segundo inmueble. El exceso de adjudicación que se produce se va a compensar en dinero..... 16
  - Liquidación y disolución de la sociedad, adjudicando un piso a cada socio. Los pisos se encuentran alquilados..... 16
  - Extinción de varias comunidades de bienes compensando el exceso con entrega de bienes privativos ..... 16
  - Constitución de una propiedad horizontal compleja, creación de subcomunidades, una declaración de obra nueva, una división horizontal y una reserva del derecho de vuelo ..... 17
  - Procedimientos de concordancia entre el registro y la realidad jurídica..... 18
  - Contrato de arrendamiento de negocio para una explotación de cría, guarda y engorde de aves ..... 20
  - Arrendamiento de inmueble cuyo uso destina el consultante principalmente a oficina y con alguna habitación destinada a vivienda ..... 20
  - Venta de un local comercial en proindiviso, en el que se desarrolla una actividad económica por parte de una sociedad civil. .... 21
- ### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 21
- Bienes y derechos situados en España. Carteras de inversión en valores de entidades no residentes cuya intermediación está realizada por una entidad financiera española ..... 21
  - Donación de dinero a un residente en Baleares para la adquisición de una vivienda en la Comunidad Valenciana ..... 22
  - Reducción aplicable a la transmisión de la totalidad o la mayoría de sus participaciones en la entidad familiar a través de un pacto sucesorio de presente de los regulados en el Título II del Decreto Legislativo 1/2011 de la Comunidad de Aragón ..... 22
  - Reducción por adquisición de participaciones en entidades. .... 22
  - Reducción por donación de placa solar y participaciones en la entidad cuya actividad es proveer a los titulares de las placas solares los servicios necesarios para el mantenimiento de la infraestructura común, así como el asesoramiento para la explotación de las plantas solares ..... 23

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### FIANZA EN GARANTÍA DE PRÉSTAMO. BAJA DE UNA DE LAS PERSONAS SOCIAS DE UNA COOPERATIVA DE VIVIENDA EN RÉGIMEN DE CESIÓN DE USO, CANCELANDO SU AFIANZAMIENTO DEL PRÉSTAMO, QUE SE SUSTITUYE POR EL NUEVO HABITANTE DE LA VIVIENDA

(Consulta DGT V1043-24 de 21/05/2024)

En el supuesto objeto de consulta, consistente en la sustitución de un avalista por otro se producirán en realidad dos operaciones, la cancelación de la fianza que constituyó el primer cooperativista y la constitución de una nueva fianza por el nuevo cooperativista.

Pues bien, la primera operación –cancelación de fianza– no estará sujeta ni a transmisiones patrimoniales onerosas, ni a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, porque la cancelación de fianzas no es un supuesto del hecho imponible de transmisiones patrimoniales onerosas ni cumple los requisitos para que el documento en que se formalice tribute por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, ya que no es inscribible en el Registro de la Propiedad (lo inscribible es la hipoteca, pero no la fianza).

Sin embargo, la segunda operación –constitución de nueva fianza– sí estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, pues sí es uno de los hechos imponibles gravados por esta modalidad del impuesto. Tampoco sería aplicable el supuesto de no sujeción de la fianza al que se refieren el artículo 15.1 del TRLITPAJD y el artículo 25.1 del RITPAJD, pues esta nueva fianza no se constituirá de forma simultánea al préstamo, ni en su otorgamiento estuvo prevista la constitución de esta nueva fianza, ya que lo que estaba previsto es la posibilidad de que haya una nueva fianza; no es un hecho seguro ni concreto que se vaya a producir.

Por tanto, la constitución de fianza sobre la que se consulta, constituida por una persona física y realizada con posterioridad a la constitución del préstamo hipotecario, está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, ya que no resulta aplicable la llamada regla del “tratamiento unitario del préstamo”. El sujeto pasivo será el acreedor afianzado tal y como se establece en el artículo 8 del TRLITPAJD. Por lo tanto, será sujeto pasivo del impuesto la entidad consultante que exige el afianzamiento.

#### CAMBIO DE USO DE LOCAL, DIVISIÓN EN TRES VIVIENDAS Y CESIÓN DE OCHO METROS DEL INMUEBLE AL PORTAL PARA QUE LAS TRES VIVIENDAS TENGAN ACCESO DESDE EL MISMO

(Consulta DGT V0836-24 de 22/04/2024)

De acuerdo con el artículo 4 del TRLITPAJD, son varias las convenciones sujetas al impuesto que afectan a la consultante: un cambio de uso de local a vivienda, una declaración de obra nueva y una división horizontal.

- Cambio de uso

El cambio de uso de local a vivienda deberá tributar por actos jurídicos documentados al reunir todos los requisitos del artículo 31.2. Respecto a si el cambio de uso tiene contenido valuable, resulta claro que sí es así, ya que el cambio de uso implica un inmediato cambio del valor catastral. El contenido valuable será el propio bien objeto de cambio de uso, siendo la base imponible el valor del inmueble que se convierte en vivienda determinado conforme establece el artículo 30 del TRLITPAJD.

- Declaración de obra nueva de la división de un inmueble en tres y un espacio para el portal.

Deberá declarar conforme lo establecido en el artículo 70 del RITPAJD. Ahora bien, la expresión “valor real de coste” no debe interpretarse como valor real del inmueble sobre el que se ha realizado la obra que se declara, sino como coste real de la obra realizada, pues lo que se formaliza mediante escritura pública, para su acceso al Registro de la Propiedad, es la obra realizada, no el valor del inmueble. Así lo ha interpretado tradicionalmente este Centro Directivo en diversas resoluciones en contestación a consultas vinculantes, entre ellas las resoluciones V3306-19, de 2 de diciembre de 2019 y V0506-20, de 2 de marzo de 2020, en las que se decía lo siguiente:

La declaración de obra nueva es un acto jurídico unilateral que tiene por objeto la constancia documental ante Notario de la existencia de una obra nueva, a efectos de su acceso al registro de la Propiedad. Con la declaración de obra se deja constancia de que la edificación está físicamente terminada y de que se ha adquirido el derecho a lo edificado. En consecuencia, la declaración de obra nueva no presupone la transmisión de un bien, aunque sí constituye hecho imponible de la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en los términos que resultan del artículo 31.2 del Texto Refundido Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.”

En cuanto a la base imponible, hay que estar a lo dispuesto en el artículo 70 del RITPAJD, por lo tanto, en la declaración de obra nueva el valor real de coste de la obra debe estar referido exclusivamente a la obra nueva que se declara, sin incluir en la misma el resto del edificio que no resulte afectado por la obra que se declara.

- Modificación de la división horizontal de la finca.

Mediante la división horizontal la propiedad de un edificio se subdivide en unidades privadas. Ese acto crea fincas registrales separadas e independientes con asignación a cada una de ellas de un coeficiente de copropiedad o participación en el total del inmueble.

El mismo criterio que respecto a la declaración de obra nueva debe aplicarse en el caso de la división horizontal, en cuya base imponible no deberá incluirse la parte del edificio que no se modifique, sin que tenga transcendencia alguna el hecho de que, a consecuencia de la declaración de obra nueva resulten alterados los coeficientes de participación de los distintos departamentos, pues “la variación de las cuotas de participación de los elementos privativos del edificio no supone el devengo de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, los cuales no son objeto de cambio o modificación alguna”. Así se ha manifestado este Centro Directivo con anterioridad en la consulta V2340-11, de 4 de octubre de 2011.

Por lo tanto, la modificación de la división horizontal tributará por el concepto de actos jurídicos documentados al cumplir con todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

.....  
**DISOLUCIÓN DE SOCIEDAD DE GANANCIALES QUE PRODUCE UN EXCESO DE ADJUDICACIÓN QUE SE COMPENSA CON PARTE DE UN INMUEBLE PRIVATIVO**

(Consulta DGT V0489-24 de 04/04/2024)

.....

Si la disolución de la sociedad de gananciales se realiza en escritura pública, deberá tributar por actos jurídicos documentados, aunque resultará exenta en función del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

Además, se produce un claro exceso de adjudicación evitable a favor de la consultante que deberá tributar como transmisión patrimonial onerosa porque se podría haber realizado otro reparto donde el exceso fuese menor ya que la consultante además de la actual vivienda habitual y el préstamo que recae sobre ella, se va a adjudicar dinero de las cuentas corrientes.

La exención expuesta sólo resulta aplicable a las adjudicaciones de bienes y derechos referentes a la disolución de la sociedad de gananciales, pero no se extiende a los excesos de adjudicación sujetos al impuesto, que deberán tributar sin exención ni beneficio fiscal alguno.

Tampoco resulta aplicable el artículo 32.3 del RITPAJD, ya que ello requiere que el exceso de adjudicación sea consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, y en este caso falta la calificación de consecuencia necesaria, pues dicho exceso podría haberse evitado mediante otro reparto de los bienes gananciales, ya que la consultante, además de la vivienda habitual, se adjudica otros bienes.

## ACEPTACIÓN Y ADJUDICACIÓN DE LAS HERENCIAS DE SUS PADRES CONSISTENTE EN DOS INMUEBLES. UN HEREDERO SE ADJUDICA UN INMUEBLE Y LA TERCERA PARTE DE OTRO. LOS OTROS DOS SE ADJUDICAN CADA UNA UN TERCIO DEL SEGUNDO INMUEBLE. EL EXCESO DE ADJUDICACIÓN QUE SE PRODUCE SE VA A COMPENSAR EN DINERO

(Consulta DGT V0490-24 de 04/04/2024)

En la aceptación y adjudicación de la herencia de sus padres consistente en dos inmuebles, el consultante se va a adjudicar un inmueble y la tercera parte de otro. Sus dos hermanas se adjudican cada una un tercio del segundo inmueble. El consultante va a compensar a sus hermanas el exceso de adjudicación que se origina a su favor con dinero.

Existe un claro exceso de adjudicación que se podrá evitar, en parte, si el consultante no se adjudica un tercio del segundo inmueble, por lo que dicho exceso evitable tributará como transmisión patrimonial onerosa.

## LIQUIDACIÓN Y DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD, ADJUDICANDO UN PISO A CADA SOCIO. LOS PISOS SE ENCUENTRAN ALQUILADOS

(Consulta DGT V0746-24 de 16/04/2024)

La disolución y liquidación de la sociedad consultante con la adjudicación a los socios de los bienes que constituyan su activo, y que en el presente caso se trata de tres inmuebles, es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, por el concepto de disolución de sociedad. Serán sujetos pasivos los socios de la entidad consultante por los bienes y derechos recibidos, en este caso los inmuebles. La base imponible estará constituida por el valor de los bienes y derechos adjudicados a los socios (en este caso, los inmuebles), sin que, a estos efectos, pueda deducirse de dicho valor el importe de las deudas y gastos que asuman. Este valor se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 del texto refundido. Por último, se aplicará el tipo de gravamen del 1 por 100.

## EXTINCIÓN DE VARIAS COMUNIDADES DE BIENES COMPENSANDO EL EXCESO CON ENTREGA DE BIENES PRIVATIVOS

(Consulta DGT V1071-24 de 21/05/2024)

Por un lado, en cuanto a la extinción del condominio de comunidades de bienes que no realizan actividades empresariales, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, plasmada en su sentencia 1502/2019, de 30 de octubre de 2019, en la disolución de comunidades de bienes respecto de bienes indivisibles, si las prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, resultará aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y, consecuentemente, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

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

Por otro lado, en cuanto a la extinción del condominio de comunidades de bienes que realizan actividades empresariales, la disolución constituirá una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias, conforme al citado artículo 19.1 del

TRLITPAJD. De acuerdo con los artículos 23.b) y 25.4 del texto legal, los comuneros estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, debiendo tributar por los bienes y derechos recibidos, sin deducción de gastos y deudas. Por último, en cuanto a la cuota tributaria, según señala el artículo 26 del TRLITPAJD, ésta se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100.

**CONSTITUCIÓN DE UNA PROPIEDAD HORIZONTAL COMPLEJA, CREACIÓN DE SUBCOMUNIDADES, UNA DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA, UNA DIVISIÓN HORIZONTAL Y UNA RESERVA DEL DERECHO DE VUELO**

(Consulta DGT V1185-24 de 23/05/2024)

- Constitución de una propiedad horizontal compleja y creación de subcomunidades.

La aplicación de los anteriores preceptos a la cuestión planteada ya ha sido objeto de examen por este centro directivo en diversas resoluciones, como las consultas vinculantes V1511-07, de 5 de junio, V3632-15, de 10 de agosto y V0776-21, de 12 de marzo, cuyos postulados permanecen plenamente vigentes por no haber sido modificados desde entonces los preceptos referidos en ellas.

A continuación, se expone un resumen de las principales conclusiones de dichas consultas:

Primera: La constitución de una comunidad de propietarios o de entidad que agrupe varias comunidades de propietarios (mancomunidad), con la finalidad de organizar y administrar los elementos y las zonas comunes de las distintas comunidades de propietarios existentes y sin ejercicio de ninguna actividad económica, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, porque, en tanto la constitución de la mancomunidad se limite al establecimiento de normas de gestión y administración de elementos comunes, no supone transmisión patrimonial alguna.

Segunda: La constitución de dichas entidades en cuestión tampoco constituye hecho imponible de la modalidad operaciones societarias del ITPAJD, en virtud de lo dispuesto en el artículo 22.4 del texto refundido de la Ley del impuesto, por tratarse de una comunidad de bienes que no realizará actividad empresarial.

Tercera: En cuanto a la posible tributación de la escritura pública en que se formalice dicha constitución por la cuota variable de actos jurídicos documentados, documentos notariales, dependerá de la concurrencia de los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del impuesto para determinar la sujeción por dicho concepto.

Sí concurre el requisito de ser una primera copia de escritura notarial, también cumple el requisito de ser inscribible y el requisito de no sujeción del contenido de la escritura por alguno de los otros conceptos del impuesto –transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias–, en los términos antes vistos; sin embargo, no concurre el requisito de que la escritura deba tener por objeto cantidad o cosa valuable, pues al limitarse a meras normas o reglas de administración en nada se modifica el contenido o el ámbito de la propiedad de los titulares de los pisos individuales con relación a la situación anterior a la existencia de la mancomunidad. En consecuencia, no se origina tributación alguna por la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados.

- Declaración de obra nueva.

Deberá declararse conforme a lo establecido en el artículo 70 del RITPAJD. Ahora bien, la expresión “valor real de coste” no debe interpretarse como valor real del inmueble sobre el que se ha realizado la obra que se declara, sino como coste real de la obra realizada, pues lo que se formaliza mediante escritura pública, para su acceso al Registro de la Propiedad, es la obra realizada, no el valor del inmueble. Así lo ha interpretado tradicionalmente este Centro Directivo en diversas resoluciones en contestación a consultas vinculantes, entre ellas las resoluciones V3306-19, de 2 de diciembre de 2019 y V0506-20, de 2 de marzo de 2020, en las que se decía lo siguiente:

“La declaración de obra nueva es un acto jurídico unilateral que tiene por objeto la constancia documental ante Notario de la existencia de una obra nueva, a efectos de su acceso al registro de la Propiedad. Con la declaración de obra se deja constancia de que la edificación está físicamente terminada y de que se ha adquirido el derecho a lo edificado. En consecuencia, la declaración de obra nueva no presupone la transmisión de un bien, aunque sí constituye hecho imponible de la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en los términos que resultan del artículo 31.2 del Texto Refundido Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.”

En cuanto a la base imponible, hay que estar a lo dispuesto en el artículo 70 del RITPAJD; por lo tanto, en la declaración de obra nueva el valor real de coste de la obra debe estar referido exclusivamente a la obra nueva que se declara.

- División horizontal.

Mediante la división horizontal la propiedad de un edificio se subdivide en unidades privadas. Ese acto crea fincas registrales separadas e independientes con asignación a cada una de ellas de un coeficiente de copropiedad o participación en el total del inmueble.

En consecuencia, la división horizontal tributará por el concepto de actos jurídicos documentados al cumplir con todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Por último, cabe señalar que no resulta aplicable la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2023, al faltar la identidad de razón entre el supuesto analizado en dicha sentencia y el objeto de la presente consulta, ya que dicha sentencia versa sobre la declaración de obra nueva, como acto necesario para la disolución de un condominio la adjudicación de los inmuebles y aquí está planteando la declaración de obra nueva seguida de la división horizontal, sin disolución de condominio alguno.

- Reserva del derecho de vuelo.

La reserva del derecho de vuelo sobre una propiedad que pertenece a la propia entidad consultante no estará sujeta ni a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, dado que no se produce transmisión alguna, sino la reserva de uno de los derechos inherentes al pleno dominio cuando se transmite el resto de derechos de un dominio pleno. Tampoco quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, ya que lo que se formalizará en la escritura pública no es la constitución de un derecho de vuelo, sino la transmisión del dominio no pleno sobre un inmueble, ya que no se transmite el derecho de vuelo

## PROCEDIMIENTOS DE CONCORDANCIA ENTRE EL REGISTRO Y LA REALIDAD JURÍDICA

(Consulta DGT V0799-24 de 18/04/2024)

En el supuesto planteado se quiere realizar un acta de notoriedad complementaria del título adquisitivo para inmatricular una casa de labranza con su terreno, una escritura de agregación de la casa de labranza con su terreno a la finca y de rectificación de las mediciones de las edificaciones que constan en la finca y un acta de subsanación de discrepancias entre la realidad física y certificación catastral de los metros de la finca, que tributarán de la siguiente manera:

- Acta de notoriedad complementaria del título adquisitivo

Este Centro Directivo tras la sentencia del Tribunal Supremo 463/2023, de 11 de abril, ha modificado el criterio que venía estableciendo y en la consulta V0390 de 12 de marzo establece que:

“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 la consulta planteada el acta de notoriedad no sustituye al título, ya que existe título de adquisición, la consultante adquirió por herencia la casa de labranza y el terreno en el que se encuentra, por los que tributó en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, al no suplir al título, el acta de notoriedad para inmatricular la casa de labranza no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, pero deberá tributar por 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.

- Escritura de agregación del terreno y la casa de labranza a la finca y de rectificación de las mediciones de las edificaciones que constan en la finca.

Se van a producir dos convenciones diferentes sujetas a la modalidad de actos jurídicos documentados. Respecto a la base imponible de la agregación del terreno y la casa de labranza a la finca, deberá tributar conforme a lo establecido en el artículo 70.3 del RITPAJD anteriormente transcrito.

Respecto a la escritura de declaración de obra nueva, conforme establece el artículo 70.1 estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare. En este caso, si se trata de la ampliación de una obra nueva ya declarada, la base imponible será el valor real de coste de la ampliación.

- Acta de subsanación de discrepancias entre la realidad física y certificación catastral de los metros de la finca.

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

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

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

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

Por otra parte, si el acta no queda sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, podría determinar la sujeción a la cuota variable del documento notarial de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, en caso de concurrir todos los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD: tratarse de una primera copia de un acta notarial, tener por objeto cantidad o cosa valuable, contener un acto o contrato inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y que el citado acto o contrato no esté sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o de operaciones societarias, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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

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

Ahora bien, en el caso planteado sí va a haber modificación de linderos de la finca, lo que ocurre es que la finca afectada que va a disminuir su terreno es propiedad de la consultante por lo que no va a haber transmisión patrimonial onerosa, ya que para la consultante no va a suponer un incremento patrimonial, pero sí que tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD: tratarse de una primera

copia de un acta notarial, tener por objeto cantidad o cosa valuable, contener un acto o contrato inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industria y que el citado acto o contrato no esté sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o de operaciones societarias, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## CONTRATO DE ARRENDAMIENTO DE NEGOCIO PARA UNA EXPLOTACIÓN DE CRÍA, GUARDA Y ENGORDE DE AVES

(Consulta DGT V0585-24 de 09/04/2024)

A efectos de calificar el contrato de arrendamiento celebrado por la consultante como contrato de arrendamiento de inmueble o contrato de arrendamiento de industria o negocio, es preciso tener en cuenta la Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 21 de febrero de 2000, número 137/2000, en virtud de la cual: "La doctrina de esta Sala relativa a la distinción entre los arrendamientos de local de negocio y los de industria es absolutamente diáfana, destacando que mientras en los primeros se cede el elemento inmobiliario, es decir, un espacio construido y apto para que en él se explote el negocio, en los segundos el objeto contractual está determinado por una doble composición integradora, por un lado el local, como soporte material, y por otro, el negocio o empresa instalada y que se desarrolla en el mismo, con los elementos necesarios para su explotación, conformando un todo patrimonial. En este sentido cabe citar las Sentencias de 13 y 21 de diciembre de 1990, de 20 de septiembre de 1991, y 19 y 25 de mayo de 1992, 17 y 10 de mayo de 1993, 22 de noviembre de 1994, 4 de octubre de 1995 y 8 de junio de 1998, entre otras. (...)".

En consecuencia, el contrato de arrendamiento de negocio ha de entenderse como aquel arrendamiento cuyo objeto es una unidad patrimonial que tiene vida propia, que se encuentra en condiciones de funcionamiento cuando se arrienda y va a seguir siendo explotado de la misma forma y manera por el arrendatario durante la vigencia del mismo. En definitiva, de acuerdo con la sentencia 137/2000 del Tribunal Supremo, el arrendamiento de negocio debe conllevar el propio negocio desarrollado en el local arrendado.

(...) se trata de un contrato de arrendamiento de negocio para una explotación de cría, guarda y engorde de aves, ganadería independiente del suelo y, por tanto, sujeto y no exento del Impuesto.

Respecto del tipo impositivo aplicable a dicho arrendamiento, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992 declara que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente. El artículo 91 no dispone ningún apartado que permita la aplicación del tipo impositivo reducido para el arrendamiento de negocio para la cría, guarda y engorde de aves, descrito en la consulta, de modo que el tipo aplicable será el general del 21 por ciento.

## ARRENDAMIENTO DE INMUEBLE CUYO USO DESTINA EL CONSULTANTE PRINCIPALMENTE A OFICINA Y CON ALGUNA HABITACIÓN DESTINADA A VIVIENDA

(Consulta DGT V0741-24 de 16/04/2024)

El artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto establece la exención de las siguientes operaciones:

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

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos."

En consecuencia, con lo expuesto, el arrendamiento objeto de consulta se encontrará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## VENTA DE UN LOCAL COMERCIAL EN PROINDIVISO, EN EL QUE SE DESARROLLA UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA POR PARTE DE UNA SOCIEDAD CIVIL.

(Consulta DGT V1117-24 de 22/05/2024)

Se consulta sobre la venta de un local comercial en proindiviso, en el que se desarrolla una actividad económica por parte de una sociedad civil. compuesta por seis de los diez propietarios del local, que representan un 84 por ciento de la propiedad. Los cuatro propietarios restantes que no participan en la sociedad civil ni en la actividad económica, ostentan el 16 por ciento de la propiedad y ceden sin remuneración su parte del local para el ejercicio de la actividad económica por parte de la sociedad civil.

La consideración como sujeto pasivo del Impuesto de la comunidad de bienes compuesta por los copropietarios a que se refiere la consulta requiere que las operaciones que han de efectuarse se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por dicha comunidad y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto la existencia de una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto. En caso contrario, es decir, si existe una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo.

En ese caso, tal y como parece suceder en el supuesto objeto de consulta, la sociedad civil compuesta por seis de los diez propietarios del inmueble tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida que ejercen una actividad empresarial o profesional asumiendo su riesgo y ventura y, por tanto, estará sujeta al Impuesto la transmisión del 84 por ciento del bien inmueble.

No obstante, los cuatro propietarios que, en principio, no ejercen ninguna actividad empresarial o profesional y ceden su parte de forma gratuita, no tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que realicen exclusivamente operaciones a título gratuito, como así parece deducirse de la información aportada. En estas circunstancias la transmisión del porcentaje correspondiente por cada uno de ellos no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de lo que proceda conforme al 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.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN ESPAÑA. CARTERAS DE INVERSIÓN EN VALORES DE ENTIDADES NO RESIDENTES CUYA INTERMEDIACIÓN ESTÁ REALIZADA POR UNA ENTIDAD FINANCIERA ESPAÑOLA

(Consulta DGT V1156-24 de 23/05/2024)

Siempre y cuando las carteras de inversión extranjeras objeto de consulta no estén bajo la custodia en depósito de una entidad financiera española, sino que dicha entidad sólo haya actuado como intermediaria, dichos productos financieros no estarán sujetos al ISD español por obligación real. 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, pero el hecho de no estar situados en España ni poder realizarse aquí, es requisito suficiente para la no sujeción a la obligación real y determinante para no tributar por dicho impuesto.

**DONACIÓN DE DINERO A UN RESIDENTE EN BALEARES PARA LA ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA EN LA COMUNIDAD VALENCIANA**

(Consulta DGT V0595-24 de 09/04/2024)

Para la determinación de la Administración competente para la exacción del ISD, la Ley 22/2009 en sus artículos 28 y 32 regula un procedimiento con dos pasos. En primer lugar, determinación de si el rendimiento corresponde a la Administración General del Estado o a alguna Comunidad Autónoma y, en segundo lugar, determinación, en su caso, de cuál es la Comunidad Autónoma a la que le corresponde.

Así pues, por lo que respecta al primer paso, cabe señalar que la regulación de las donaciones de bienes y derechos que no sean bienes inmuebles se recoge en los apartados 1 y 2.c) del artículo 32 de la Ley 22/2009, anteriormente transcrito, conforme al cual, el rendimiento del ISD que se ha cedido a las Comunidades Autónomas es el que se produzca en su territorio y –precisa el precepto– se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el de los sujetos pasivos residentes en España.

Ahora, si el rendimiento corresponde a una Comunidad Autónoma, se debe dar el segundo paso, pues falta por determinar la Comunidad Autónoma competente para la exacción del impuesto, cuestión que, en el presente caso, viene determinada en el artículo 32.2.c) de la Ley 22/2009 transcrito anteriormente: será competente la Comunidad Autónoma en la que, a la fecha del devengo del impuesto, el donatario tenga su residencia habitual. Ahora bien, este precepto debe completarse con lo dispuesto en el artículo 28.1.1º.b) de la citada ley, que dispone que las personas físicas residentes en territorio español se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en el que permanezcan un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

En el presente caso, habrá que estar a la residencia habitual de la consultante a la fecha del devengo para determinar la Comunidad Autónoma competente para la exacción del tributo, siendo esta aquella en la que la consultante en dicho momento hubiera permanecido un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, de acuerdo con lo previsto en los artículos 32.2.c) y 28.1.1º.b) de la Ley 22/2009.

**REDUCCIÓN APLICABLE A LA TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD O LA MAYORÍA DE SUS PARTICIPACIONES EN LA ENTIDAD FAMILIAR A TRAVÉS DE UN PACTO SUCESORIO DE PRESENTE DE LOS REGULADOS EN EL TÍTULO II DEL DECRETO LEGISLATIVO 1/2011 DE LA COMUNIDAD DE ARAGÓN**

(Consulta DGT V0593-24 de 09/04/2024)

Los pactos sucesorios son títulos sucesorios y, por lo tanto, constituyen una adquisición «mortis causa». Por ello, la adquisición de las participaciones objeto de consulta estará sujeta al ISD por el concepto regulado en el artículo 3.1.a) de la LISD.

Los requisitos exigidos para la aplicación de una reducción de la base imponible en el caso de adquisiciones mediante pactos sucesorios de presente, como es el caso objeto de consulta, son los establecidos en el artículo 20.2.c) de la LISD.

No cabe aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD en el pacto sucesorio de presente planteado, en el que no se habrá producido el fallecimiento del causante en el momento de realizarse la transmisión de las participaciones, precisamente porque falta el requisito del fallecimiento del causante.

**REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES.**

(Consulta DGT V0594-24 de 09/04/2024)

El socio único de la sociedad A, padre del consultante, es administrador único en la sociedad A y solidario en la sociedad B. El padre ejerce funciones de dirección y gerencia en ambas sociedades pero que solo son remuneradas por parte de la sociedad B. La retribución que percibe de la sociedad B es su principal fuente de renta.

Las funciones de dirección que realiza el padre en la entidad A no son retribuidas, por lo que, en cualquier caso, el incumplimiento de uno de los requisitos hace innecesario el análisis del cumplimiento de los demás requisitos.

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

**REDUCCIÓN POR DONACIÓN DE PLACA SOLAR Y PARTICIPACIONES EN LA ENTIDAD CUYA ACTIVIDAD ES PROVEER A LOS TITULARES DE LAS PLACAS SOLARES LOS SERVICIOS NECESARIOS PARA EL MANTENIMIENTO DE LA INFRAESTRUCTURA COMÚN, ASÍ COMO EL ASESORAMIENTO PARA LA EXPLOTACIÓN DE LAS PLANTAS SOLARES**

(Consulta DGT V0934-24 de 25/04/2024)

Respecto a la donación de la placa solar, el padre de los consultantes no lleva de forma personal y directa la actividad de la misma, por ser requisito legal que se haga a través de un intermediario. Al ser esta una condición necesaria para poder aplicarse la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, no tendría derecho a la exención regulada en el artículo 4. Ocho. Uno de la LIP.

Respecto a las participaciones que van a recibir, sin entrar a valorar el requisito de la letra a) del apartado Dos, no se cumpliría el requisito del apartado b), ya que el padre solo posee el 2,63 por 100 de la entidad y tampoco cumpliría el requisito del apartado c), ya que en el escrito de la consulta manifiesta que el padre no realiza funciones de dirección. En cualquier caso, el incumplimiento de uno de los requisitos hace innecesario el análisis del cumplimiento de los demás requisitos.

Al no tener el posible donante derecho a la exención previa a la donación en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin entrar a valorar el resto de las condiciones que establece el artículo 20.6 de la LISD, no les resultará aplicable la reducción del 95 por 100 que establece dicho precepto, ni para la placa solar ni para las participaciones que pretende donar.



TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

<b>TRIBUNAL SUPREMO .....</b>	<b>25</b>
■ Pactos entre partes: Legitimidad para instar rectificación de autoliquidación y devolución eventual del ingreso indebido.	
Sentencia de 23 de julio de 2024 .....	25
<b>CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....</b>	<b>33</b>
<b>IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA .....</b>	<b>33</b>
■ Aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales .....	33
■ Momento inicial del cómputo del período de generación del incremento de valor derivado de la venta de un terreno desafectado del dominio público .....	33
■ Transmisión de derechos de aprovechamiento urbanístico sobre terrenos que son del dominio público ferroviario y cuya propiedad no va a ser objeto de transmisión .....	34
■ Aportación de terrenos y los derechos de aprovechamiento urbanístico a una o varias Juntas de Compensación de carácter fiduciario que se crearán para el desarrollo urbanístico de cada una de las unidades de ejecución que engloban el proyecto. ....	35
■ Venta por un precio inferior al consignado en la adjudicación por liquidación de la sociedad de gananciales .....	37
■ Constitución de derecho de habitación a título lucrativo mortis causa .....	37

## TRIBUNAL SUPREMO

### Pactos entre partes: Legitimidad para instar rectificación de autoliquidación y devolución eventual del ingreso indebido.

#### Sentencia de 23 de julio de 2024

El obligado al pago del IIVTNU en virtud de pacto o contrato con el sujeto pasivo del tributo se encuentra legitimado para instar la rectificación de la autoliquidación tributaria y la devolución del eventual ingreso indebido derivado de aquella, por ser incompatible la falta de legitimación administrativa con la judicial, necesariamente unida a la previa, reconocida por la jurisprudencia. REITERA DOCTRINA STS 411/2023, de 28 mar.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

El presente recurso trata sobre si una determinada sociedad, al haber satisfecho el importe del "impuesto municipal sobre la plusvalía", en virtud de pacto, tiene legitimación tanto en vía administrativa como jurisdiccional, para solicitar la rectificación y la devolución del ingreso indebido realizado .

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

Casotel defiende la legitimación de quién paga el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana para instar su impugnación, incluida la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos.

El eje de la legitimación invocada -y negada- viene de la sentencia de la Sala contencioso-administrativa del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2019 (rec. cas. 3738/2018). Esta sentencia declara: "Los términos del art. 14.2.d.2 ° TRLHL son inequívocos cuando permiten que interponga el recurso de reposición, " [...] Cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión" y, desde luego, desde esta perspectiva, el tercero que se compromete y paga una carga tributaria que no le corresponde legalmente, difícilmente se le puede negar que posea un interés directo, propio, cualificado y específico, en definitiva un interés legítimo, como exige el art. 14.2.d.2° TRLHL. Estas conclusiones, ceñidas exclusivamente al ámbito de los actos de gestión tributaria local sometidos al preceptivo recurso de reposición, no altera en absoluto, en el ámbito específico de la Ley General Tributaria en que se produjo, la doctrina sentada en nuestra jurisprudencia ya citada, por todas en nuestra STS de 13 de mayo de 2010, cit. (ES:TS:2010:2783)".

Menciona después la sentencia 576/2021 de 30 de enero de 2021, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo 14 de Madrid, que declara: "Por tanto la parte actora al haber satisfecho el importe de la plusvalía tiene legitimación, tanto en vía administrativa, como jurisdiccional, para solicitar la rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos".

Este razonamiento introduce una variación, y es que, en primera instancia se reconoció tanto la legitimación como el derecho para solicitar la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos.

El cambio de criterio y el motivo de la interposición del actual recurso de casación viene dado por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Dado que, como se señala en la propia sentencia antes indicada, Casotel ostenta un interés directo, propio, cualificado y específico, en definitiva, un interés legítimo, como exige el art. 14.2. d.2º TRLHL, dicho interés le confiere legitimación para instar el recurso de reposición y demás actos de revisión en vía administrativa, siempre y exclusivamente en el marco de los tributos locales.

La recurrente entiende que se vulneró el principio pro actione, dado que el Ayuntamiento inadmitió no una, sino dos veces, tanto la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos, como el recurso interpuesto frente a la inadmisión, que fue calificado de reiteración, y nuevamente inadmitido.

Casotel interpreta que, "teniendo legitimación para instar el recurso de reposición en materia local, negar la legitimación para rectificar la autoliquidación y la eventual petición de ingresos indebidos carecía de sentido, al establecer una menor capacidad de acceso a la tutela judicial efectiva según la forma de gestión tributaria del Ayuntamiento en concreto".

Razona que lo que se busca en el presente recurso de casación es cerrar los saltos o déficits de legitimación de aquel que paga el Impuesto en virtud de pacto o contrato, toda vez que sí la tiene en vía contencioso-administrativa, pero no en vía administrativa cuando el sistema de gestión es el de autoliquidación, dado que, en caso de gestión, de nuevo, tiene legitimación para impugnarla por medio del oportuno recurso de reposición. No tiene sentido que la legitimación no tenga un camino unívoco. Carece de sentido que el procedimiento lo inicie el sujeto pasivo, que no tiene mayor interés en el asunto, dado que no ha asumido ningún coste o impuesto y que, aquél que si lo tiene -el que asume el pago- vea restringido el ejercicio de su derecho a la tutela Judicial Efectiva. Todo lo anterior siempre y exclusivamente en el ámbito de los Tributos Locales.

Afirma que, en el ámbito concreto de los tributos locales, se reconoce legitimación al amparo del interés legítimo, y del principio pro actione, el cual busca facilitar el acceso al procedimiento como vía para garantizar la tutela judicial efectiva consagrada en el artículo 24 de la Constitución Española.

Se refiere, por último, a la sentencia del Tribunal Constitucional 30/2022, de 7 de marzo, que señala: "el principio pro actione (de obligada observancia por los órganos judiciales) juega con especial intensidad en los supuestos de acceso a la jurisdicción, impidiendo, por un lado, que interpretaciones y aplicaciones de los requisitos establecidos legalmente para acceder al proceso obstaculicen injustificadamente el derecho a que un órgano judicial conozca o resuelva en Derecho sobre la pretensión a él sometida; y obligando a los órganos judiciales, por otro, a aplicar las normas que regulan los requisitos y presupuestos procesales teniendo siempre presente el fin perseguido por el legislador al establecerlos, evitando cualquier exceso formalista que los convierta en obstáculos procesales impeditivos del acceso a la jurisdicción que garantiza el art.24 CE (por todas, SSTC 83/2016, de 28 de abril, FJ 5; y 12/2017, de 30 de enero, FJ 3)".

Por tanto, si bien el artículo 17.5 de la Ley General Tributaria, establece que los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas, no puede olvidarse la legitimación especial en materia de Impuestos Locales, en lo que atañe al presupuesto de la existencia de interés legítimo.

Lo que vino interpretando Casotel desde el momento en que instó la rectificación de la autoliquidación presentada, y la oportuna devolución de ingresos indebidos, fue que la legitimación nacía del interés legítimo derivado de haber satisfecho íntegramente el Impuesto, por expresa disposición contractual.

Lo que carecería de sentido es que el propio Tribunal Supremo reconociese el interés legítimo como cauce del ejercicio de la acción tanto en vía administrativa como contencioso administrativa, pero exigiese un paso previo, pero necesario e incapacitante, que era el acceso a poder rectificar la autoliquidación presentada. Ello vulneraría el artículo 24 de la Constitución Española.

El único modo de recuperar el impuesto, que considera, a todas luces, ingresado de forma indebida, es instar la rectificación de la autoliquidación por quien ha realizado tal ingreso y la devolución, en consecuencia, de los ingresos indebidos por tal motivo.

La vulneración de la tutela judicial efectiva por la sentencia recurrida viene dada, en opinión de Casotel, por la interpretación que impide el acceso a la impugnación en el marco de un procedimiento accesorio -la rectificación de la autoliquidación- frente a un procedimiento principal, como es poder acudir a los tribunales.

Casotel se extiende después sobre la declaración de inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, por vez primera por la sentencia 59/2017, de 11 de mayo. De acuerdo con dicha sentencia, más los pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la prueba y la carga de la prueba, se practicó prueba pericial que acreditaba la minusvalía ocasionada desde la firma del contrato de arrendamiento financiero hasta el ejercicio de la opción de compra. Dado que fue inadmitida por el Ayuntamiento, hasta la fecha de la presente, no se ha llevado a cabo actuación

alguna por el Ayuntamiento encaminada a reintegrar el perjuicio patrimonial causado o desvirtuar la prueba aportada.

Advierte que, aunque la sentencia de 2017 fue determinante, no creó una situación pacífica. Ante la inacción del poder legislativo se generó una cambiante jurisprudencia que sembraba dudas interpretativas, y que fue aprovechada por los ayuntamientos para producir un flujo incesante de demandas. Hasta la declaración de inconstitucionalidad.

Después trae a colación la sentencia 182/2021, de 26 de octubre. Dice que nos encontramos ante una reclamación interpuesta con carácter previo al 26 de octubre de 2021, por lo que, de manera indubitada, es un ingreso indebido tras la declaración de inconstitucionalidad.

En tanto que ingreso indebido debe ser devuelto. No obstante, el comportamiento del Ayuntamiento fue, de un lado, admitir que pagase Casotel, y, de otro lado, inadmitir la reclamación interpuesta al objeto de su reintegro.

Por lo anterior, la cuestión casacional planteada se centra en dilucidar si el que paga el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, cuando el sistema de gestión tributaria municipal es el de autoliquidación, puede instar la rectificación de dicha autoliquidación y solicitar el ingreso indebido tributario. Pero a dicha cuestión se debe añadir otra, y es la de que se ha ingresado un impuesto a todas luces indebido.

Como se ha venido defendiendo desde el inicio, el que no se reconozca el derecho a reintegrar las cantidades indebidamente ingresadas por existir un vacío en el cauce de la legitimación procesal de aquel que lo asume en virtud de pacto o contrato, y a los efectos de los tributos locales, supondría convalidar el enriquecimiento injusto de la Administración. Más aún cuando tiene reconocida legitimación en vía administrativa dentro del recurso de reposición y de la jurisdicción contencioso-administrativa.

A continuación, se extiende sobre el reconocimiento de la legitimación del que paga el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana al amparo de la reciente jurisprudencia de este Tribunal Supremo.

La primera de ellas es la sentencia 411/2023, de 28 de marzo, RC 8419/2021. Mantiene Casotel que dicha sentencia sigue un razonamiento similar al planteado por ella respecto de lo ilógico de la ruptura en la cadena de la legitimación, dado que, estando reconocida para la interposición del recurso de reposición y del recurso contencioso administrativo, carece de sentido que se niegue la legitimación para el caso de la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos. Dice Casotel que la jurisprudencia establecida en dicha sentencia es coincidente con lo postulado por ella desde que instó la devolución de ingresos indebidos en el año 2019. Apunta que en idénticos términos de fondo se manifiesta la sentencia 489/2023, de 18 de abril, rec. cas. 2309/2021.

El Ayuntamiento de San Fernando de Henares manifiesta que el 13 de enero de 2020, el adquirente del inmueble, la entidad mercantil Casotel S.L, presentó escrito ante la corporación municipal de solicitud la rectificación de la autoliquidación del IIVTNU y devolución de los ingresos indebidos, conforme al artículo 221 de la LGT, sobre la base de que no se había producido el hecho imponible. De este escrito hay que destacar que:

(1) Que en el recibo de presentación se indica como "Datos del interesado" a la mercantil Casotel S.L

(2) Que Casotel S.L fundamenta la solicitud de rectificación en que en aquella transmisión del inmueble no se produjo el hecho imponible porque sostiene que se produjo un decremento del valor. Aporta un informe pericial que refiere que el valor de adquisición en el año 2006 fue de 1.222.199,96 euros y el valor de transmisión en el año 2015 de 605.632,88 euros.

La solicitud de rectificación fue inadmitida mediante decreto 1068/2020, de 2 de julio de 2020 de la Concejalía Delegada del Área de Hacienda (notificado el 8 de septiembre de 2020), por falta de legitimación de Casotel S.L, en base al artículo 106.1 b) TRLHL (que establece que el sujeto pasivo del IIVTNU es el transmitente) al artículo 17 en relación con el artículo 36 LGT (que dispone que la posición del sujeto pasivo y demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, sin perjuicio de las consecuencias jurídico-privadas de tales convenios) y a los artículos 120.3 y 221.4 de la LGT (que prevén que sólo el obligado tributario puede instar la rectificación de la autoliquidación, que en este supuesto no era el reclamante).

Con fecha 8 de octubre de 2020, la entidad Casotel presenta nuevamente escrito de solicitud reclamando la rectificación de autoliquidación de 15 de enero de 2016, ante el Ayuntamiento de San Fernando de Henares. Este escrito es reiteración de la solicitud de rectificación de autoliquidación que presentó el 13 de enero de 2020, pero ahora, la parte actora lo califica como recurso de reposición.

Esta reiteración de solicitud de rectificación de autoliquidación del IIVTNU fue igualmente inadmitida mediante decreto 2345/2020, de 10 de noviembre de 2020 de la concejalía delegada del Área de Hacienda, por cuanto no desvirtúa los motivos que llevaron a la primera inadmisión contra el que se interpuso recurso contencioso-administrativo que se tramitó mediante Procedimiento Ordinario 16/2021 ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo.

Por otro lado, razona que es importante tener en cuenta otros hechos relevantes para la resolución de este recurso de casación, en el supuesto que se estimara legitimación y llegara a entrar en el fondo de la cuestión, y que sin embargo Casotel S.L ha omitido. En síntesis, esos hechos son:

Con fecha 31 de mayo de 2021 la sociedad Casotel SL suscribe con la entidad Bidafarma Soc. Coop. And., una escritura de compraventa por la que vende las dos fincas registrales por un precio de 2.250.000 euros.

Y un mes después, el 25 de junio de 2021, la entidad Casotel S.L. presenta escrito de declaración -liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, en el que solicita que se declare la no concurrencia del hecho imponible por un decremento del valor de las fincas, indicando que el valor de adquisición en 2015 fue de 4.128.999,76 euros y el valor de transmisión en 2021 de 2.227.500,00 euros.

En contestación a esta solicitud, el Ayuntamiento de San Fernando de Henares emite la liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana de 15 de octubre de 2021, por importe de 46.210,93 euros contra la que Casotel S.L. interpone recurso de reposición de fecha 2 de noviembre de 2021 que es desestimado y se interpone recurso contencioso-administrativo, registrado como procedimiento ordinario 389/2022, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 14 de Madrid y, posteriormente, conoce en apelación la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Novena, recurso de apelación 672/2023, que termina por sentencia núm. 578, de 23 de octubre de 2023 que reconoció como valor de adquisición del inmueble en el año 2015 en 3.834.484,48 euros, frente a los 605.632,88 euros que dice Casotel SL que fue el valor del inmueble en este procedimiento.

Resulta importante este hecho, porque en relación con la misma operación de compraventa del inmueble el 18 de diciembre de 2015, Casotel S.L sostiene dos valores de adquisición distintos, así:

(1) cuando se trata de la plusvalía correspondiente a la venta del inmueble por la sociedad Santander Lease SA EFC a la mercantil Casotel S.L (objeto de este recurso de casación), la entidad Casotel SL mantiene que el precio de compraventa en 2015 fue de 605.632,88 euros, lo que le permite sostener que hubo un decremento de valor, y en consecuencia que no se dio el hecho imponible de este impuesto, como fundamento de su solicitud de rectificación de la autoliquidación.

(2) Sin embargo, cuando se trata de la plusvalía correspondiente a la venta del inmueble por Casotel S.L a la entidad Bidafarma Soc. Coop. And. (objeto de otro procedimiento) la entidad Casotel S.L. mantiene que el precio de compraventa en 2015 fue de 4.128.999,76 euros, para poder sostener también que hubo un decremento de valor y, en consecuencia, que no se dio el hecho imponible de este impuesto, como fundamento de su recurso de reposición contra la liquidación.

Después sostiene que no existe vulneración de la jurisprudencia y las leyes aplicables al caso alegadas por el recurrente, puesto que los terceros que asumen la obligación de hacerse cargo de los impuestos por pacto privado con los sujetos pasivos no tienen legitimación activa para solicitar la rectificación de autoliquidaciones ni devolución de ingresos indebidos, de acuerdo, principalmente, al principio de reserva de ley en materia tributaria y al principio de indisponibilidad de las posiciones tributarias.

Centrándonos en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) el artículo 106.1.b) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLHL), establece:

"1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate".

La posición deudora que tiene lo es en virtud de su relación o vinculación jurídica con la situación descrita en el hecho imponible del tributo. Esta conclusión se desprende de lo establecido en las leyes reguladoras de los diferentes tributos, y en el artículo 36 de la LGT, cuando establece que el contribuyente "realiza el hecho imponible".

Del marco jurídico descrito se deduce que la escritura de compraventa del inmueble de 18 de diciembre de 2015 era un documento público, resultando obligado a su pago del IIVTNU el sujeto pasivo que era el transmitente, es decir, Santander Leasing SA EFC (art 106.1 b) TRLHL), generándose a partir del hecho imponible una relación jurídica entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria que, frente a lo que mantiene el recurrente, no pudo ser alterada por un convenio extrajudicial, toda vez que las relaciones jurídico tributarias en general, y la condición de obligado tributario en particular, no pueden ser objeto de pacto o alteración entre particulares, pues lo impide el principio de reserva de ley y las normas legales anteriormente expuestas ( art. 17 en relación con el art. 36 LGT), sin perjuicio de las consecuencias jurídico-privadas de tales convenios.

El sujeto pasivo no podrá ser otro que aquel expresamente determinado por la ley, en este caso Santander Leasing SA EFC.

En virtud de todo ello, no puede alterarse la condición del obligado tributario y asumir dicha condición un tercero no

previsto por la norma tributaria, de forma que los convenios entre particulares sobre tal cuestión sólo producirán efectos entre ellos mismos, pudiendo hacerlas valer en el ámbito civil, pero no frente a la Administración tributaria, que podrá exigir el pago del tributo tan solo a quien determina la norma legal.

Esta doctrina tiene fiel reflejo en lo manifestado por la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2010 (RJ 2010, 4979) (rec. cas. para unificación de doctrina núm. 296/2005). A la misma conclusión llega la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2002 (RJ 2002, 7509) (rec. cas. núm. 3896/1997), la sentencia de 16 de julio de 2002 (RJ 2002, 7664) (rec. cas. núm. 4962/1997) y, también la sentencia de 16 de febrero de 2012 (RJ 2012, 40974) (rec. cas. núm. 4939/2008).

El Ayuntamiento de San Ferrando de Henares rechaza la tesis de Casotel de que es titular de un interés legítimo como presupuesto para legitimación activa, puesto que para dicha corporación local artículo 14.2.d.2º TRLHL no resulta de aplicación, porque se refiere a los recursos de reposición contra actos administrativos, que serían las declaraciones-liquidaciones, pero en el caso que nos ocupa estamos ante una autoliquidación, que no es un acto administrativo sino un acto del propio sujeto pasivo, de manera que contra ella no cabe recurso de reposición, sino, en todo caso, solicitud de rectificación, y con esta alegación el recurrente está confundiendo conceptos para justificar su legitimación.

Y, en cualquier caso, tampoco estaría legitimado al amparo del artículo 232.2.d) LGT,

Igualmente, no comparte la opinión de la entidad recurrente de que en el ámbito concreto de los tributos locales la legitimación se reconoce "al amparo del interés legítimo y del principio pro actione que busca facilitar el acceso al procedimiento como vía para garantizar la tutela judicial efectiva consagrada en el artículo 24 de la Constitución Española".

Por el contrario, piensa que el no reconocimiento de legitimación para solicitar la rectificación de autoliquidaciones a terceros que asuman la obligación tributaria del sujeto pasivo por un pacto privado no vulnera el principio pro actione, porque puede ejercitar sus derechos en la vía civil.

El derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin causar indefensión que reconoce el art. 24.1 de la Constitución se vería vulnerado si a quien asumiese por pacto la obligación de satisfacer tributos, en principio a él ajena, le fuera negada la posibilidad de hacer valer ante los Tribunales los derechos o intereses legítimos derivados de esa asunción y tutelados por la fuerza de ley que a las obligaciones derivadas de los contratos reconoce el art. 1091 del Código Civil. Pero esta situación no ofrece ninguna similitud con la que se produce por consecuencia de la mencionada naturaleza "ex lege" de la obligación tributaria y de la necesidad de reserva de ley para determinar la condición de responsable tributario.

La Administración, pese a la existencia de cualquier pacto "inter privados", deberá seguir exigiendo el tributo a quien sea sujeto pasivo de acuerdo con la ley y este será el constreñido a su ingreso y al cumplimiento del resto de las prestaciones materiales y formales que integran la obligación tributaria. No podrá, pues, alegar o excepcionar que un tercero ha asumido tal obligación por convenio con él concertado y, correlativamente, no podrá tampoco ese tercero subrogarse en la posición del sujeto pasivo frente a la Administración. A lo sumo, y en su caso, el tercero podría, en el ámbito de la jurisdicción civil, formular la oportuna reclamación frente al sujeto pasivo con el que hubiere convenido la asunción de contingencias fiscales si es que estimara que dicho sujeto pasivo había pagado a la Administración indebidamente.

Los pactos entre los obligados al pago del impuesto y cualesquiera otras personas al margen de la relación jurídica tributaria, pactos lícitos dentro del ámbito de la autonomía de la voluntad y, por ello, válidos, carecen sin embargo de eficacia para alterar la posición jurídica configurada por la Ley General Tributaria (art. 17). Nunca perderá su condición de contribuyente, pues quien legalmente deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas, porque se trata de una típica cuestión de orden público, no abandonada al criterio subjetivo o a la conveniencia de los particulares o de la misma Administración, sujeta en su actuación al principio de legalidad ( arts. 9 y 103 de la Constitución).

Por otra parte, las sentencias del Tribunal Supremo 3738/2018, de 30 de octubre de 2019 (rec. casación 1509/2019) y 1169/2020, de 17 de septiembre de 2020 (rec. Casación 991/2019), alegadas por la entidad recurrente para sostener su pretensión de legitimación de terceros para solicitar rectificación de impuestos, no son aplicables al objeto del presente recurso de casación, porque el supuesto analizado en estas dos sentencias es diferente al presente caso, pues no se refieren a autoliquidaciones sino a declaraciones-liquidaciones, porque se refieren a recursos de reposición y no a solicitudes de rectificación de declaraciones, y porque se refieren a la legitimación para recurrir en vía jurisdiccional y no en vía administrativa.

De todo lo dicho se desprende que, no pudiendo el obligado contractual hacer uso de los derechos que le corresponden al obligado tributario -entre ellos, la rectificación de autoliquidación-, es acertado el decreto municipal impugnado, y ello conduce a ratificar tanto la inadmisión de la reiteración de solicitud de rectificación del impuesto, como a la desestimación del recurso contencioso-administrativo, confirmando el contenido de la sentencia objeto de este recurso de casación.

Por último, manifiesta que no es de aplicación la jurisprudencia del tribunal constitucional alegada de contrario porque en la transmisión del inmueble que nos afecta no hay decremento de valor, sino un importante incremento, dando lugar al hecho imponible del impuesto "iivtnu".

**TERCERO.-** El Criterio de la Sala.

Como ya quedó reflejado en el auto de admisión, de fecha 14 de septiembre de 2023, la cuestión que se suscita en el presente recurso, coincide sustancialmente con la que fue objeto de debate en el recurso de casación que con el número 2309/2021 fue visto por esta misma sección, y sobre el que recayó sentencia núm. 489/2023 con fecha 18 de abril, a la que, por seguridad jurídica y preservación de la unidad de doctrina, nos remitimos en este apartado. En el fundamento de derecho tercero, dijimos:

"2) El problema que se suscita en este recurso de casación reside en el hecho de que la Administración municipal inadmitió la solicitud de devolución de ingresos indebidos, por falta de legitimación que asiste al tercero que no es sujeto pasivo para pedir la devolución de un tributo, criterio que fue ratificado por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid -TEAMM-, con fundamento directo en el artículo 232.2.d) LGT, que es un precepto de rango legal excluido del análisis que determinó nuestra sentencia antes reproducida:

"[...] 2. No estarán legitimados -para promover las reclamaciones económico-administrativas-: ...

d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato".

En la vía judicial, el Juzgado inadmitió el recurso contencioso-administrativo, sobre la base, de nuevo, del propio art. 232.2 LGT que, obviamente, no es una norma procesal. Además, no es inadmisibles el recurso deducido para combatir una decisión administrativa de inadmitir una petición o recurso, porque entonces se cercena de plano toda posibilidad de control jurisdiccional sobre la adecuación legal de dicha resolución.

La Sala de apelación, al examinar el recurso deducido por SPIRIT contra la meritada sentencia de instancia, la revoca, valiéndose para ello de dos argumentos: 1) la norma que debe regir la legitimación en el proceso es el artículo 19 LJCA; 2) que no cabe inadmitir un recurso en que se dilucida una decisión administrativa que, a su vez, inadmite una solicitud.

Sin embargo, la Sala de apelación convierte la inadmisión acordada en desestimación, indicando al respecto que la jurisprudencia del Tribunal Supremo se refiere solo a la legitimación procesal, vinculada al derecho a la tutela judicial efectiva, la prevista en el art. 19 de la LJCA, pero no aborda un problema distinto, el de la falta de legitimación administrativa, contenida en el ya citado artículo 232.2.d) LGT y en el artículo 33 del Reglamento General de Recaudación.

3) En suma, se viene, de hecho, a desatender nuestra jurisprudencia en tanto en ésta se aborda la legitimación, en virtud de sendos recursos de casación deducidos por distintos Ayuntamientos disconformes con la legitimación reconocida en la instancia a los terceros que aquí reivindican su derecho.

4) Quiere ello decir que el resultado a que conduce la argumentación de la Sala de instancia y el fallo que de ella deriva es que la legitimación administrativa y la judicial son instituciones inconexas, que pueden dar lugar a situaciones distintas entre sí, al menos en tanto es posible concebir que una persona física o jurídica que ha satisfecho, ante la Administración, el pago de un impuesto, por pacto con quien tiene la condición de sujeto pasivo, carezca de legitimación administrativa pero sí posea la judicial.

5) Otra cuestión de necesaria precisión es que, tratándose en ambos recursos de casación que crearon la doctrina aquí invocada como precedentes, de actos de denegación de solicitudes procedentes de Ayuntamientos pequeños, en los que no existe vía económico-administrativa local, se pudo soslayar el problema de la legitimación en el ámbito del recurso de reposición, mientras que ahora tenemos, en este asunto, una norma con rango de ley, prohibitiva de la legitimación en vía económico-administrativa, la cual resulta incompatible, al menos en apariencia, con el art. 19 LJCA.

6) Si atendiéramos a lo que señala al respecto la sentencia de apelación, y a las consecuencias resultantes de su aplicación a los casos en que proceda, resultaría la consecuencia paradójica de que resulta indudable la legitimación procesal para acudir al contencioso-administrativo (dada la existencia de un interés evidente, que no se discute, en que se devuelva el importe equivalente al tributo pagado, pues en él se gravó una capacidad económica inexistente); mientras que no la tendría, insólitamente, para formular esa solicitud en la vía previa. Esta antinomia no parece que pueda ser admisible ni es lógica.

De hecho, supondría que el interesado en la devolución habría de acudir a la Administración municipal a que le denegaran su legitimación -si es que ésta atendiera el criterio sentado por la Sala de Madrid-, para luego dar paso a un recurso contencioso-administrativo en el que, contrariamente a lo que sucede en una vía preceptiva previa al proceso -y, dependiente, en su existencia y fines, de éste-, en que el accionante tendría vedado el acceso por falta de legitimación.

6) Existe, además de tan indeseable incoherencia entre instituciones conexas e interdependientes, otra añadida, la que resulta de los diferentes regímenes aplicables, en cuanto a legitimación activa, entre unos ayuntamientos y otros, en función de que la modalidad impugnatoria de sus actos sea el recurso de reposición (art. 14.2 TRLHL) o la reclamación económico-administrativa, tal como ya ha interpretado, para el recurso de reposición, este Tribunal Supremo. Por ello, hay que desdeñar toda interpretación de las normas que conduzca al absurdo -aunque ellas mismas, en su disparidad, lo propicien, como la de que sea factible al tercero que ha asumido obligaciones fiscales mediante pacto o contrato acudir al

recurso de reposición, sin cortapisas derivadas de una eventual falta de legitimación que la ley no prevé específicamente, mientras no pueda hacerlo si el Ayuntamiento es otro y está sometido a la disciplina de las reclamaciones económico-administrativas en materia local.

7) De aceptarse tal antinomia, el adquirente de un inmueble que asume por pacto privado el pago del impuesto tendría que acudir a la vía previa - reposición o TEAM, según los casos- a que le indicaran que no está legitimado para ejercitar esa vía, para después, frente a la inadmisión, poder acudir al contencioso-administrativo, donde sí tendría legitimación. Esto no tiene sentido y el Derecho no puede quedar indiferente".

En el fundamento quinto de la sentencia precitada, definimos la doctrina, que es ahora plenamente aplicable a la cuestión objeto de estudio:

"Hemos de dar respuesta a la cuestión planteada en el auto de admisión, partiendo de que la legitimación administrativa no puede correr diferente suerte de la judicial, a la que sirve y a la que se anticipa y condiciona, como trámite preceptivo, máxime cuando la prohibición contenida en el artículo 232.2 LGT, conforme al cual "...2. No estarán legitimados:...d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato...", no puede desconocer la prioridad de la regla general más amplia, y no incompatible con ella, establecida en el apartado 1 del artículo citado, conforme al cual "1. Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores.

b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria".

Es decir, que quienes no son obligados tributarios stricto sensu ni sujetos infractores no pueden ver cegada su vía de acceso al examen y eventual satisfacción de sus intereses legítimos, máxime a la vista de que se ha abonado una cantidad recibida en concepto de impuesto luego declarado inexistente, cuya percepción genera un enriquecimiento injusto.

A la vista de todo ello, procede establecer como doctrina la siguiente:

1) El obligado al pago del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en virtud de pacto o contrato con el sujeto pasivo del tributo se encuentra legitimado para instar la rectificación de la autoliquidación tributaria y la devolución del eventual ingreso indebido derivado de aquélla, por ser incompatible la falta de legitimación administrativa con la judicial, necesariamente unida a la previa, reconocida por nuestra jurisprudencia".

**CUARTO.-** Resolución de las pretensiones.

La pretensión de Casotel consiste en que se dicte sentencia por la que, casando y anulando la sentencia recurrida, se estime plenamente el recurso en los términos interesados, reconociendo su legitimación para interponer la rectificación de la autoliquidación y la devolución de Ingresos indebidos, más sus intereses, aun no siendo sujeto pasivo, por haber asumido el pago del impuesto y encontrarnos en el ámbito de los impuestos locales.

El Ayuntamiento de San Fernando de Henares solicita que se fije la siguiente doctrina: el obligado al pago del impuesto sobre obre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en virtud de pacto o contrato privado con el sujeto pasivo del impuesto, no está legitimado para instar la rectificación de la autoliquidación tributaria y la eventual devolución de ingresos indebidos, por vulneración del principio de reserva legal en materia tributaria y del principio de indisponibilidad de las posiciones tributarias.

Además, específicamente en relación de la adquisición del inmueble por Casotel S.L el 18 de diciembre de 2015 no puede declararse inexistente el impuesto sobre obre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, porque sí existió incremento patrimonial, y en consecuencia se produjo el hecho imponible de este impuesto.

Y, finalmente, solicita que se dicte sentencia declarando no haber lugar al recurso de casación, y, en su caso, fije la doctrina de acuerdo con lo dispuesto en su escrito de oposición, confirmando en todos sus extremos la sentencia recurrida

Por las razones expresadas en los fundamentos precedentes, declaramos haber lugar al recurso de casación. Ahora bien, habida cuenta de que la sentencia de apelación no entró a analizar los motivos de fondo relativos a la inexistencia de incremento de valor, contenidos en el escrito de demanda, y sobre los que si se había pronunciado el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 14 de Madrid en el recurso núm. 16/2021, en sentido estimatorio de la pretensión ejercida por Casotel, S.L., se ordena la retroacción de actuaciones del recurso de apelación núm. 152/2022 al momento anterior a dictar sentencia para que la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, resuelva en el sobre tales extremos, retroacción que se acuerda por aplicación de la doctrina fijada en la ST de 13 de diciembre (rec. cas. 1303/2021).

**QUINTO.-** Las costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. A tenor del artículo 139 LJCA, no ha lugar a la imposición de costas en el recurso contencioso-administrativo.

## **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 contenidos en el fundamento de derecho tercero de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación núm. 6691/2022, interpuesto por don Ramón Blanco Blanco, en representación de Casotel, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el 13 de mayo de 2022, en el recurso de apelación núm. 152/2022 sobre impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Tercero. Ordenar la retroacción de actuaciones del recurso de apelación núm 152/2022 al momento anterior a dictar sentencia para que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, resuelva sobre los motivos de fondo relativos a la inexistencia de incremento de valor.

Cuarto. Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### APORTACIÓN DE UN BIEN PRIVATIVO A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta DGT V0533-24 de 09/04/2024)

En el caso planteado, y según se desprende del escrito de consulta, atendiendo a la normativa expuesta, si el consultante casado en régimen de bienes gananciales decide aportar a su sociedad de gananciales un bien inmueble del que es titular a título privativo, dicha aportación no estará sujeta al IIVTNU.

No obstante, debe advertirse que, a efectos de futuras transmisiones del bien inmueble, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU habrá que tener en cuenta que el período de puesta de manifiesto en esa transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, 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 la que el consultante adquirió el terreno por herencia y no la fecha en que se realice la aportación al régimen de sociedad de gananciales.

#### MOMENTO INICIAL DEL CÁLCULO DEL PERÍODO DE GENERACIÓN DEL INCREMENTO DE VALOR DERIVADO DE LA VENTA DE UN TERRENO DESAFECTADO DEL DOMINIO PÚBLICO

(Consulta DGT V0924-24 de 25/04/2024)

La afectación y desafectación solo suponen un cambio en el destino del bien inmueble, sin que afecte a la propiedad del bien, que sigue siendo de su titular.

Al igual que otros negocios jurídicos, como la segregación o la división en régimen de propiedad horizontal de un bien inmueble, no afectan a la propiedad del inmueble.

En la consulta se señala que los terrenos cuya propiedad pretenden transmitir "las vendedoras" fueron adquiridos entre los años 1942 y 1961 y adscritos al dominio público por su afección al sistema general ferroviario. Y que, a lo largo de los últimos 10 años, estos terrenos han sido desafectados, pasando a tener el carácter de bienes patrimoniales.

Es cierto que la naturaleza demanial de un terreno impide su enajenación, ya que los bienes del dominio público son inalienables, Si se quiere enajenar un bien demanial, primero habrá que acordar su desafectación, pasando a tener carácter patrimonial, y ya podrá ser objeto de enajenación.

Ahora bien, el hecho de que el bien demanial sea inalienable y esté fuera del comercio no quiere decir que carezca de valor, lo que no tendrá será un precio de mercado porque no se puede enajenar. Pero una vez desafectado del dominio público, y ya como bien patrimonial, podrá enajenarse al precio de mercado que tenga en esa fecha, que no será el valor por el que fue adquirida su propiedad hace años, lo cual sería absurdo y no coincidente con la realidad económica.

Pretender que no se ha producido incremento de valor implicaría que, si un bien se adquiere, por ejemplo, en 1950, y en ese momento se afecta al dominio público y en el año 2024 se desafecta y acto seguido se acuerda su enajenación, tendría que transmitirse por el mismo precio por el que se adquirió en 1950, dado que no se ha incrementado su valor.

Es evidente que desde la fecha de la adquisición de los inmuebles, entre los años 1942 a 1961, y durante todos los años de

tenencia del bien inmueble por “las vendedoras”, se ha generado un incremento de valor del terreno del que son propietarias y, si bien, durante el período de tiempo en que el inmueble tenía la condición de bien demanial dicho incremento de valor no podía materializarse mediante su venta, no por ello no se producía, y cuando en los últimos 10 años el inmueble se desafecta del dominio público, y pasa a ser un bien patrimonial, el incremento de valor que obtiene el titular del bien con su transmisión es el generado durante todo el tiempo de su tenencia y no solo desde la fecha de la desafectación.

Del mismo modo que si se adquiere un terreno rústico, cuya transmisión como tal no estaría sujeta al IIVTNU (artículo 104.2 del TRLRHL), pero 15 años más tarde y, de acuerdo con la normativa urbanística, se modifica su naturaleza, pasando a ser un terreno de naturaleza urbana, y, después de 5 años, su dueño transmite su propiedad por compraventa, el período de generación de valor será 20 años (el número de años completos transcurridos desde su adquisición) y no los 5 años que lleva como terreno urbano. En este sentido se pronunció la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de noviembre de 1997 (recurso de casación en interés de ley 2362/1996), en la que en su fundamento de derecho cuarto sienta la siguiente doctrina legal:

“en el Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables.”

Este criterio ha sido ratificado por el mismo Tribunal en su sentencia 1003/2023, de 13 de julio de 2023 (recurso 215/2022).

Asimismo, el Tribunal Supremo en su sentencia 313/2019, de 12 de marzo de 2019 (recurso de casación 3107/2017), en cuanto a la pretensión de incorporar los gastos de urbanización de un terreno al precio de adquisición a los efectos de determinar la existencia o no de incremento de valor del terreno por comparación con el precio de enajenación, señala lo siguiente:

“lo que la recurrente pretende es introducir en el cálculo de la diferencia patrimonial un coste, distinto al de adquisición, producido en un momento posterior al de adquisición. Ha de estarse a ese momento de integración en el patrimonio del sujeto pasivo del objeto material del tributo para determinar el coste de adquisición.

(...).

El IIVTNU es un impuesto directo, de naturaleza real, que grava, no el beneficio económico de una determinada actividad empresarial o económica, ni el incremento de patrimonio puesto de manifiesto con motivo de la transmisión de un elemento patrimonial integrado por suelo de naturaleza urbana, sino la renta potencial puesta de manifiesto en el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto durante el periodo de permanencia del bien en el patrimonio del transmitente, con un máximo de 20 años.

Ciertamente, cabe acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho que dicha situación de riqueza potencial es inexistente, pero ello habrá de ser en el marco de los hechos de los actos de relevancia jurídica que enmarcan temporalmente el periodo de generación de esa riqueza potencial, esto es, adquisición y enajenación, y no por gastos, costes, inversiones o mejoras producidas sobre el bien en momentos diferentes.”

En consecuencia, la fecha de inicio del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno a efectos de determinar la base imponible según el artículo 107 del TRLRHL será la fecha de adquisición del terreno, con un máximo de 20 años, tal como dispone dicho artículo, siendo indiferentes las fechas de afectación y desafectación, dado que no suponen ni la transmisión de la propiedad ni la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio.

## TRANSMISIÓN DE DERECHOS DE APROVECHAMIENTO URBANÍSTICO SOBRE TERRENOS QUE SON DEL DOMINIO PÚBLICO FERROVIARIO Y CUYA PROPIEDAD NO VA A SER OBJETO DE TRANSMISIÓN

(Consulta DGT V0924-24 de 25/04/2024)

Lo que sí estará sujeto al impuesto será la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana en los que puedan haberse materializado los derechos de aprovechamiento urbanístico, por cualquier título, o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Una vez el Planeamiento Urbanístico llega a la fase última de su desarrollo, entra en fase de ejecución. En esta fase ya se perfilan definitivamente contenidos edificatorios concretos, atribuidos a parcelas adscritas a polígonos delimitados, situados en áreas de superficie concretas, fijándose a este fin “unidades de ejecución”. En esta fase, el derecho de aprovechamiento urbanístico adquiere la naturaleza de derecho real.

Así, de acuerdo con el artículo 65 del texto refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana, aprobado por el Real

Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, son inscribibles en el Registro de la Propiedad, entre otros, los actos de transferencia y gravamen del aprovechamiento urbanístico.

El artículo 1 de la Ley Hipotecaria, aprobado por el Decreto de 8 de febrero de 1946, establece que el Registro de la Propiedad tiene por objeto la inscripción o anotación de los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.

El derecho de aprovechamiento urbanístico ejecutado es un derecho real desde el prisma de su tipificación positiva, pues, al ser susceptible de inscripción en el Registro de la Propiedad, encaja dentro de los perfiles del apartado 10º del artículo 334.1 del Código Civil, entre los denominados “demás derechos reales sobre bienes inmuebles”.

El ordenamiento jurídico reconoce y protege los derechos reales que tienen un carácter no limitado o de numerus apertus.

El derecho de aprovechamiento urbanístico se configurará, bien como un derecho real de superficie, bien como un derecho real de vuelo o derecho a elevar.

Si el derecho de aprovechamiento urbanístico se instrumentaliza como un derecho real, la transmisión del mismo estará sujeta al IIVTNU. Y el devengo del impuesto se produciría en la fecha en la que se constituya tal derecho real.

En el caso objeto de consulta, por parte de “las vendedoras” se van a transmitir por compraventa a “la compradora” unos derechos de aprovechamiento urbanístico sobre terrenos de su propiedad que son de dominio público por estar afectos a los servicios ferroviarios.

Los terrenos de dominio público no van a ser objeto de transmisión en ningún momento, ya que van a seguir afectos a los servicios ferroviarios

Los derechos de aprovechamiento urbanístico que se transmiten no se van a materializar hasta que finalice la ejecución del proyecto de urbanización y por parte de la Junta de Compensación se adjudiquen a “la compradora” las parcelas de terreno resultantes que correspondan a dichos derechos.

En consecuencia, se considera que la transmisión de los derechos de aprovechamiento urbanístico realizada por “las vendedoras” no está sujeta al IIVTNU.

.....

**APORTACIÓN DE TERRENOS Y LOS DERECHOS DE APROVECHAMIENTO URBANÍSTICO A UNA O VARIAS JUNTAS DE COMPENSACIÓN DE CARÁCTER FIDUCIARIO QUE SE CREARÁN PARA EL DESARROLLO URBANÍSTICO DE CADA UNA DE LAS UNIDADES DE EJECUCIÓN QUE ENGLOBALAN EL PROYECTO.**

(Consulta DGT V0924-24 de 25/04/2024)

.....

Las citadas Juntas de Compensación llevarán a cabo el desarrollo del proceso urbanístico, que incluye la aprobación del proyecto de reparcelación y la adjudicación de las parcelas de resultado a los juntacompensantes en la proporción que corresponda.

El texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (en adelante TRLSRU), aprobado por el Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, dispone en su artículo 23:

“1. El acuerdo aprobatorio de los instrumentos de distribución de beneficios y cargas produce el efecto de la subrogación de las fincas de origen por las de resultado y el reparto de su titularidad entre los propietarios, el promotor de la actuación, cuando sea retribuido mediante la adjudicación de parcelas incluidas en ella, y la Administración, a quien corresponde el pleno dominio libre de cargas de los terrenos a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 18. En este supuesto, si procede la distribución de beneficios y cargas entre los propietarios afectados por la actuación, se entenderá que el titular del suelo de que se trata aporta, tanto la superficie de su rasante, como la del subsuelo, o vuelo que de él se segrega.

(...)

7. Las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, estarán exentas, con carácter permanente, si cumplen todos los requisitos urbanísticos, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Cuando el valor de las parcelas adjudicadas a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso.”

Las juntas de compensación son agentes descentralizados de la Administración urbanística y tienen personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines. Desde la operativa de su funcionamiento, las juntas pueden ser

fiduciarias o no fiduciarias, en función de que, respectivamente, las juntas tengan simplemente la condición de gestor de los terrenos o de los derechos reales inmobiliarios afectados por la actuación urbanística, sin devenir titular de ellos, o bien, se les transmita por los partícipes el pleno y efectivo dominio o titularidad de los derechos reales inmobiliarios afectados por dicha actuación. En las juntas de carácter fiduciario no se produce la mencionada transmisión del dominio, actuando la junta como mera fiduciaria de sus miembros, realizando las obras de urbanización en nombre propio, pero por cuenta de sus miembros.

Se llega así a la sustitución, a todos los efectos y sin solución de continuidad en las respectivas titularidades, de las parcelas primitivas por las nuevas objeto de adjudicación. Se genera, por tanto, una subrogación real de las parcelas antiguas por las nuevas parcelas y de las titularidades existentes sobre las primeras por idénticas sobre las segundas, siempre que quede establecida claramente la correspondencia entre unas y otras fincas. La aprobación definitiva del proyecto de compensación producirá los mismos efectos jurídicos que la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación.

Así, si la incorporación de los miembros de la Junta de Compensación no supuso la transmisión de la propiedad de los terrenos afectados, es obvio que, al terminarse la obra urbanizadora, los solares resultantes que correspondan a cada propietario siguen siendo propiedad de ellos. Se ha operado una mutación física en el objeto de la propiedad, pero subsiste el derecho.

En el caso objeto de consulta, "la compradora" aporta a la Junta de Compensación, por una parte, parcelas de terrenos, y, por otra, derechos de aprovechamiento urbanístico.

En relación con la aportación de las parcelas de terrenos, y, de acuerdo con lo dispuesto anteriormente, no tienen la consideración de transmisión de dominio a los efectos de la exacción del IIVTNU, ni las aportaciones de los terrenos por "la compradora" a la Junta de Compensación de carácter fiduciario, ni la adjudicación de las parcelas resultantes por dicha Junta a "la compradora", siempre que dicha adjudicación se haga de forma proporcional a los terrenos en su día aportados a la Junta.

A estos efectos, el anteriormente transcrito artículo 23.7 del TRLSRU dispone que las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, si cumplen todos los requisitos urbanísticos, no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del IIVTNU.

Ahora bien, habrá que tener en cuenta, a la hora de evaluar el incremento de valor operado en los terrenos resultantes en una futura transmisión de la propiedad, que la fecha inicial del período de generación del incremento de valor será la fecha en la que "la compradora" adquirió la propiedad de los terrenos posteriormente aportados a la Junta de Compensación y no la fecha en la que la Junta de Compensación adjudicó a "la compradora" los terrenos resultantes. Es decir, el período de generación del incremento de valor no se interrumpió por la adjudicación de las parcelas resultantes del proceso de compensación, ya que esta operación no estuvo sujeta al IIVTNU y no supuso el devengo del impuesto.

Este criterio es el recogido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de fechas 13 de mayo de 1994, 28 de enero de 1995 y 26 de julio de 1996. Y, asimismo, en la consulta de la Dirección General de Tributos número 0025-04, de 14 de enero de 2004.

En segundo lugar, en relación con la aportación a la Junta de Compensación de los derechos de aprovechamiento urbanístico y posterior adjudicación a "la compradora" de la propiedad de parcelas resultantes, no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 23.7 del TRLSRU para que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción al IIVTNU en la adjudicación de la citada Junta a los juntacompensantes, ya que no se da la proporción entre lo aportado y lo adjudicado. "La compradora" aporta a la Junta unos derechos de aprovechamiento urbanístico que no tienen la consideración de terrenos urbanos ni de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los referidos terrenos y la Junta le adjudica la propiedad de unas parcelas de terreno urbano.

A estos efectos, el segundo párrafo del artículo 23.7 del TRLSRU dispone que "Cuando el valor de las parcelas adjudicadas a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso".

En consecuencia, la adjudicación de la propiedad de las parcelas resultantes de terreno urbano por la Junta de Compensación a "la compradora" es una transmisión de la propiedad de terrenos urbanos a título oneroso, que da lugar a la sujeción al IIVTNU.

**VENTA POR UN PRECIO INFERIOR AL CONSIGNADO EN LA ADJUDICACIÓN POR LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES**

(Consulta DGT V1087-24 de 21/05/2024)

Esta transmisión de la mitad indivisa de la propiedad de vivienda con motivo de la liquidación de la sociedad de gananciales y la sentencia de divorcio no estuvo sujeta al IIVTNU de acuerdo con el artículo 104.3 del TRLRHL, por lo que no se produjo el devengo del impuesto.

En la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales no se produce ninguna transmisión de la propiedad, la sociedad de gananciales es una comunidad de bienes de tipo germánico, en la que cada uno de los cónyuges tiene una cuota abstracta del 50 por ciento sobre todos los bienes de la sociedad y con la liquidación y adjudicación de los bienes lo único que se hace es transformar esa cuota abstracta en una cuota de propiedad concreta.

Por ello, a efectos de futuras transmisiones del inmueble, para la aplicación de la no sujeción del artículo 104.5 o del método de determinación de la base imponible según lo dispuesto en el artículo 107.5 del TRLRHL, se tomará como valor de adquisición el precio primigenio por el que la sociedad conyugal adquirió el inmueble y no el valor otorgado en la liquidación de gananciales.

Igualmente, a efectos de futuras transmisiones del inmueble, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa 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 la que los cónyuges adquirieron la vivienda.

**CONSTITUCIÓN DE DERECHO DE HABITACIÓN A TÍTULO LUCRATIVO MORTIS CAUSA**

(Consulta DGT V1230-24 de 28/05/2024)

Habrà que determinar en primer lugar la base imponible correspondiente a la constitución del derecho de habitación.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107.2.b) del TRLRHL, se partirà del resultado de aplicar sobre el valor catastral del terreno en el momento del devengo, el porcentaje que, según las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados corresponda a tal derecho.

A estos efectos, el apartado 5 del artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITP-AJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dispone en sus letras a) y b) lo siguiente:

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

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

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

El usufructo constituido a favor de una persona jurídica si se estableciera por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria.

El valor del derecho de nuda propiedad se computarà por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorarà aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

b) El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.”

Una vez determinado el valor del terreno correspondiente al derecho de habitación de acuerdo con lo señalado anteriormente, habrá que determinar el valor del terreno correspondiente al derecho de “nuda propiedad”, que será el valor catastral del terreno menos el valor del terreno del derecho de habitación.

Y a ambos valores del terreno (el valor del terreno del derecho de habitación y el valor del terreno de la “nuda propiedad”) se aplicará el coeficiente que corresponda de los aprobados por el Ayuntamiento según el período de generación del incremento de valor, tal como dispone el artículo 107.4 del TRLRHL.

De esta forma, se determina la base imponible del IIVTNU correspondiente al derecho de habitación y la base imponible correspondiente al derecho de “nuda propiedad”, sin perjuicio de la posible aplicación de lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5 del TRLRHL.

