

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



## • NOVEDADES AUTONÓMICAS

### • Cataluña

Decreto ley 5/2025, de 25 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, de gastos de personal y otras administrativas.....4

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

• SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES CON ACTIVIDAD ECONÓMICA.....21

J. Javier Pérez-Fadón  
Martínez

## TEMAS FISCALES

## • SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....20

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....29

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

## • SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....35

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### CATALUÑA ..... 4

Decreto ley 5/2025, de 25 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia fiscal,  
de gastos de personal y otras administrativas ..... 4

## DECRETO LEY 5/2025, DE 25 DE MARZO, POR EL QUE SE ADOPTAN MEDIDAS URGENTES EN MATERIA FISCAL, DE GASTOS DE PERSONAL Y OTRAS ADMINISTRATIVAS

(Se transcriben los artículos de mayor interés para la gestión de los tributos cedidos).

### Capítulo II

#### Impuesto sobre sucesiones y donaciones

Artículo 4 Modificación del libro sexto del Código tributario de Cataluña relativo a los tributos cedidos en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones

1. Se modifica el apartado 2 del artículo 632-20 del libro sexto del código tributario, que queda redactado del siguiente modo:

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

2. Se modifica la letra d del apartado 1 del artículo 632-21 del libro sexto del código tributario, que queda redactado del siguiente modo:

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

3. Se añade un apartado 4 al artículo 632-21 del libro sexto del Código tributario de Cataluña, relativo a los tributos cedidos, con el siguiente texto:

«4. En caso de incumplimiento de los requisitos a que está condicionada la aplicación de esta reducción, el sujeto pasivo debe presentar e ingresar, en el plazo de un mes, a contar des del día siguiente al de la fecha en que se produjo el incumplimiento, la autoliquidación correspondiente por la parte del impuesto que haya dejado de ingresar como consecuencia de la reducción aplicada, junto con los intereses de demora que se hayan devengado.»

4. Se añade una subsección undécima a la sección única del capítulo II del libro sexto del Código tributario de Cataluña, relativo a los tributos cedidos, con el siguiente texto:

#### «Subsección undécima

Reducción por donación de una vivienda que debe constituir la vivienda habitual o por donación de dinero destinado a la adquisición de esta vivienda habitual a favor de víctimas de violencia machista

#### Artículo 632-25 Supuesto de aplicación

1. En las donaciones a ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado, que tengan la condición de víctimas de violencia machista de acuerdo con la Ley 5/2008, de 24 de abril, del derecho de las mujeres a erradicar la violencia machista, de una vivienda que tiene que constituir su vivienda habitual o de dinero destinado a la adquisición de esta vivienda habitual, se puede aplicar una reducción del 95% del valor de la vivienda o el importe donado, con una reducción

máxima de 100.000 euros, límite que se fija en 200.000 euros para las donatarias que tengan un grado de discapacidad igual o superior al 65% o con algún hijo o hija menor a cargo. También se aplica la reducción en el caso que la donación sea de un terreno o de dinero para adquirirlo para que, en ambos casos, la descendiente construya su primera vivienda habitual.

2. Los importes máximos que fija el apartado 1 se aplican tanto en el caso de una única donación como en el caso de donaciones sucesivas o simultáneas que, a tal efecto, son acumulables, tanto si son exclusivamente dinerarias como si combinan donación de vivienda o terreno y donación de dinero, y tanto si provienen del mismo ascendiente como si provienen de diferentes ascendientes. En las donaciones de dinero, la reducción solo se puede aplicar, con los límites mencionados, a las que se han hecho dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la vivienda o terreno, de acuerdo con lo establecido por la letra d del apartado 1 del artículo 632-21.

#### Artículo 632-26 Requisitos

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

a) La condición de víctima de violencia machista en el ámbito de la pareja se acredita por alguno de los medios de prueba establecidos en la Ley 5/2008, de 24 de abril, del derecho de las mujeres a erradicar la violencia machista.

b) La adquisición de la vivienda debe obedecer a la necesidad de cambio de domicilio de la persona víctima de violencia machista y producirse como consecuencia de esta circunstancia.

c) La donación se debe formalizar en escritura pública, en la que se debe hacer constar de manera expresa la finalidad, en cada caso, de la donación:

- Que la vivienda constituirá la vivienda habitual del donatario.

- Que el terreno se destinará a la construcción de esta vivienda habitual.

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

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

e) En el caso de donaciones de dinero, la donataria debe adquirir la vivienda en el plazo de seis meses, a contar de la fecha de la donación o, si hay sucesivas, a contar de la fecha de la primera donación.

2. Al efecto de la aplicación de la reducción se debe estar a lo establecido en las letras a, b, c y d del apartado 2 del artículo 632-21.

3. Esta reducción se entiende concedida con carácter provisional y queda condicionada al cumplimiento de los requisitos temporales establecidos en el apartado 2 de este artículo.

4. En el caso de incumplimiento de los requisitos a que está condicionada la aplicación de esta reducción, el sujeto pasivo debe presentar e ingresar, en el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente al de la fecha en que se produjo el incumplimiento, la autoliquidación correspondiente por la parte del impuesto que haya dejado de ingresar como consecuencia de la reducción aplicada, junto con los intereses de demora que se hayan devengado.»

5. Se añade un apartado, el 1 bis, al artículo 633-4 del libro sexto del Código tributario de Cataluña, relativo a los tributos cedidos, con el siguiente texto:

«1.bis. Los descendientes y los ascendientes consanguíneos pueden aplicar una bonificación del 99% de la cuota tributaria del impuesto sobre sucesiones en las adquisiciones por causa de muerte, de una causante víctima de violencia machista, que haya muerto como consecuencia de actos derivados de esta violencia, incluidas las cantidades derivadas de seguros de vida que se acumulan a la porción hereditaria.

La condición de víctima de violencia machista se acredita por alguno de los medios de prueba establecidos en la Ley 5/2008, de 24 de abril, del derecho de las mujeres a erradicar la violencia machista.»

### Capítulo III

#### Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Artículo 5 Modificación del libro sexto del Código tributario de Cataluña relativo a los tributos cedidos en relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

1. Se modifica el artículo 641-1 del libro sexto del Código tributario de Cataluña, que queda redactado del siguiente modo:

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

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

- 1. La transmisión de inmuebles y la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles,

salvo los derechos reales de garantía, tributa al tipo medio que resulta de aplicar la tarifa siguiente establecida en función del valor del inmueble:

Valor total del inmueble desde (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto valor hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	600.000,00	10
600.000,00	60.000,00	300.000,00	11
900.000,00	93.000,00	600.000,00	12
1.500.000,00	165.000,00	En adelante	13

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

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

4. En el caso de transmisión de vehículos clasificados en Reglamento general de vehículos con el distintivo ambiental de 0 emisiones, el tipo del gravamen es del 0%.

La aplicación de este tipo de gravamen no excluye de la obligación de presentación de la correspondiente autoliquidación.

5. La transmisión de viviendas tributa al 20% cuando el adquirente sea una persona física o jurídica que tenga la consideración de gran tenedor.

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

Este tipo de gravamen también se aplica a las transmisiones de edificios enteros de viviendas con división horizontal o sin división horizontal.

Al efecto de la aplicación de este tipo de gravamen:

a) Se considera gran tenedor la persona física o jurídica que sea propietaria de más de 10 inmuebles de uso residencial o con una superficie construida de más de 1.500 m<sup>2</sup> de uso residencial situados en Cataluña. También tiene esta consideración la persona física o jurídica que sea titular de cinco o más inmuebles urbanos de uso residencial ubicados dentro de la zona de mercado residencial tensionado declarada por la Generalitat de Cataluña. En el cómputo no se incluyen ni los garajes ni los trasteros.

b) Se excluyen de este tipo de gravamen las transmisiones siguientes:

- Cuando el adquirente sea un promotor social de acuerdo con el artículo 51.2 de la Ley 18/2007, del 28 de diciembre, del derecho a la vivienda, o una entidad privada sin ánimo de lucro que provea de vivienda a personas y familias en situación de vulnerabilidad residencial.

- Las adquisiciones de inmuebles destinadas a la sede social o centro de trabajo del gran tenedor definido en la letra a).

6. Sin perjuicio de lo dispuesto en el punto 5 de este artículo, en el resto de casos en los que se efectúe la transmisión de un edificio entero de viviendas a favor de una persona física o jurídica el tipo aplicable es el 20%.

En caso de que la transmisión total del edificio se realice de manera progresiva en el tiempo, las autoliquidaciones que habrá presentado el contribuyente en cada una de las transmisiones parciales, aplicando la tarifa del punto 1 de este artículo, se entenderán provisionales, de manera que tendrá que regularizar la situación en la última autoliquidación, aplicando el tipo del 20% sobre el valor total del edificio con deducción de los importes satisfechos en cada una de las autoliquidaciones previas mencionadas y con la aplicación de los intereses de demora que corresponda.

Se excluyen de la aplicación de este tipo de gravamen los supuestos siguientes:

a) Los previstos en el apartado b del punto 5 de este artículo.

b) Cuando en la transmisión del edificio concurren conjuntamente las circunstancias siguientes:

- que el adquirente sea una persona física

- que el edificio tenga un máximo de 4 viviendas

- que todas las viviendas mencionadas tengan que constituir la vivienda habitual de la persona adquirente y de familiares de esta hasta el 2º grado de parentesco.

A tal efecto, para considerar que las viviendas constituyen la vivienda habitual del contribuyente y familiares, respectivamente, hace falta que entren a residir allí de manera efectiva y permanente en el plazo de doce meses, a contar a partir de la fecha de la transmisión, y que residan en ella durante un periodo continuado de tres años. Se entiende que la vivienda tuvo también este carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido el plazo de tres años, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, como la celebración de matrimonio, separación matrimonial, constitución de pareja estable, extinción de pareja estable, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras de análogas.»

2. Se modifica el apartado 1 del artículo 641-5, que queda redactado del siguiente modo:

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

3. Se añade el artículo 641-5 bis al libro sexto del Código tributario de Cataluña, relativo a los tributos cedidos, con el siguiente texto:

«Artículo 641-5 bis Tipo de gravamen reducido en la adquisición de la vivienda habitual para las víctimas de violencia machista

1. El tipo impositivo aplicable a la transmisión de un inmueble que deba constituir la vivienda habitual de una persona que tenga la condición de víctima de violencia machista de acuerdo con la Ley 5/2008, de 24 de abril, del derecho de las mujeres a erradicar la violencia machista, es del 5%, siempre que la suma de las bases imponibles general y del ahorro, menos los mínimos personal y familiar, de la contribuyente en la última declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas no exceda los 36.000 euros.

2. Al efecto de la aplicación de este tipo impositivo:

a) La condición de víctima de violencia machista se acredita por alguno de los medios de prueba establecidos en la Ley 5/2008, de 24 de abril, del derecho de las mujeres a erradicar la violencia machista.

b) La adquisición de la vivienda debe obedecer a la necesidad de cambio de domicilio de la persona víctima de violencia machista y producirse como consecuencia de esta circunstancia.

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

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

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

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

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

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

4. Se añade el artículo 641-11 del libro sexto del Código tributario de Cataluña, aprobado por el Decreto legislativo 1/2024, de 12 de marzo, con el siguiente texto:

«Artículo 641-11 Bonificación en la transmisión de obras de arte y antigüedades para revenderlas

1. Puede disfrutar de una bonificación del 100% en la cuota del impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, la transmisión de objetos de arte y antigüedades cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a su compraventa y las adquiera para su reventa, incluido en los epígrafes 615.5 y 615.6 del impuesto sobre actividades económicas.

2. La aplicación de esta bonificación tiene carácter provisional. Para la elevación a definitiva, el sujeto pasivo debe justificar la venta posterior del bien en el plazo de un año desde su adquisición, mediante la presentación de una declaración en los términos y condiciones que se establezcan por resolución del director o directora de la Agencia Tributaria de Cataluña.

3. Los empresarios a que se refiere el apartado 1 deben declarar conjuntamente en una única autoliquidación todas las operaciones devengadas en el mes natural que disfruten de la bonificación. El plazo de presentación es el previsto en el apartado 2 del artículo 683-5 de este Código.

4. Si no se produce la transmisión a que se refiere el apartado 2 dentro del periodo señalado, el sujeto pasivo debe presentar una autoliquidación complementaria sin bonificación y con aplicación de los intereses de demora. El plazo para presentar e ingresar esta autoliquidación es de un mes transcurrido el año y el mes en que se autoliquidó inicialmente la operación.

5. Al efecto de esta bonificación, se consideran obras de arte y antigüedades las definidas en el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección regulado en la Ley del impuesto sobre el valor añadido.»

5. Se añade el artículo 641-12 al libro sexto del Código tributario de Cataluña, con el siguiente texto:

«Artículo 641-12 Régimen de bonificación de las cooperativas de vivienda sin ánimo de lucro

Se establece una bonificación del 100% en la cuota del impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas para las cooperativas de vivienda que cumplan los requisitos del artículo 144 de la Ley 12/2015, del 9 de julio, de cooperativas, para ser consideradas entidades sin ánimo de lucro.»

6. Se añade el artículo 641-13 al libro sexto del Código tributario de Cataluña, con el siguiente texto:

«Artículo 641-13 Bonificación para la transmisión de edificios de oficinas o de edificios de estructura no finalizada para su transformación en viviendas en régimen de protección oficial

1. La transmisión de un edificio de oficinas para su transformación en edificio de viviendas en régimen de protección oficial puede disfrutar de una bonificación del 50% de la cuota del impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. También puede disfrutar de esta misma bonificación la transmisión de una estructura no finalizada de un edificio con la misma finalidad de transformación.

2. Para el reconocimiento de esta bonificación es suficiente que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y queda sin efecto si transcurren tres años sin obtener la calificación o declaración provisional. La bonificación se entiende concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para este tipo de viviendas.

El incumplimiento de los requisitos anteriores comporta que el sujeto pasivo debe presentar, dentro del plazo reglamentario de presentación, a contar desde la fecha del incumplimiento, una autoliquidación complementaria sin la aplicación de esta bonificación y con deducción de la cuota ingresada, con aplicación de los intereses de demora correspondientes.

3. El cómputo del plazo de prescripción empieza a contar una vez transcurrido el plazo de tres años de bonificación provisional.»

7. Se añade el artículo 641-14 al libro sexto del Código tributario de Cataluña, con el siguiente texto:

«Artículo 641-14 Bonificación para la transmisión de inmuebles que tengan que constituir la sede social o centro de trabajo de empresas o negocios profesionales

• 1. En las transmisiones de inmuebles, sean viviendas, locales o naves industriales, que tengan que constituir su sede social o uno de sus centros de trabajo de empresas o negocios profesionales se puede aplicar, una bonificación del 50%.

Para la aplicación de esta bonificación hay que cumplir los siguientes requisitos:

- Que la empresa o el negocio profesional tenga su domicilio fiscal y social en el territorio de Cataluña o que suceda con la adquisición del inmueble.

- Que el inmueble se afecte en el plazo máximo de seis meses desde su adquisición al desarrollo de una actividad económica diferente de la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Para determinar que la empresa o negocio realiza una actividad de gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario se aplicará lo que establece el artículo 631-12.

- Que la empresa o negocio profesional se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública que documente la adquisición.

- Que la empresa o negocio profesional incremente su plantilla global de trabajadores en el ejercicio en que adquiere el inmueble respecto al año anterior y mantenga esta plantilla al menos tres años.

- 2. El incumplimiento de los requisitos anteriores comporta que el sujeto pasivo deba presentar, dentro del plazo reglamentario de presentación, a contar desde la fecha del incumplimiento, una autoliquidación complementaria sin la aplicación de esta bonificación y con deducción de la cuota ingresada, con aplicación de los intereses de demora correspondientes.»

8. Se modifica la letra a del artículo 642-1 del libro sexto del Código tributario de Cataluña, que queda redactada del siguiente modo:

- «a) El 3,5%, en el caso de documentos en que se haya renunciado a la exención en el IVA, de acuerdo con lo que dispone el artículo 20.2 de la Ley 37/1992, del 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido.»

9. Se añade el artículo 642-6 del libro sexto del Código tributario de Cataluña, con el siguiente texto:

«Artículo 642-6 Bonificación por adquisición de la vivienda habitual para jóvenes

Puede disfrutar de una bonificación del 100% de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados la escritura pública que documente la transmisión de un inmueble que deba constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo, si en la fecha de devengo del impuesto este tiene treinta y cinco años o menos, siempre que la suma de las bases imponibles general y del ahorro, menos el mínimo personal y familiar, en su última declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas no exceda los 36.000 euros.

Para la aplicación de esta bonificación se debe estar a lo que establecen los apartados 2 y 3 del artículo 641-5.»

10. Se añade el artículo 642-7 del libro sexto del Código tributario de Cataluña, con el siguiente texto:

«Artículo 642-7 Bonificación para las escrituras públicas relacionadas con la transmisión de edificios de oficinas o de edificios de estructura no finalizada para su transformación en viviendas en régimen de protección oficial

1. Pueden disfrutar de una bonificación del 50% de la cuota gradual, documento notarial, de la modalidad de actos jurídicos documentados las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la transformación de los inmuebles a que se refiere el artículo 641-13.

El incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 641-13 comporta que el sujeto pasivo deba presentar, dentro del plazo reglamentario de presentación desde la fecha del incumplimiento, una autoliquidación complementaria sin la aplicación de esta bonificación y con deducción de la cuota ingresada, con aplicación de los intereses de demora correspondientes.

2. También puede disfrutar de la bonificación mencionada la escritura pública de formalización del préstamo hipotecario concedido para la adquisición de los inmuebles mencionados.»

11. Se añade el artículo 642-8 del libro sexto del Código tributario de Cataluña, con el siguiente texto:

«Artículo 642-8 Bonificación para la escritura pública que documenta la transmisión de inmuebles que vayan a constituir la sede social o centro de trabajo de empresas o negocios profesionales

- 1. Puede disfrutar de una bonificación del 50% de la cuota gradual, documento notarial, de la modalidad de actos jurídicos documentados la escritura pública que documenta la transmisión de inmuebles, sean viviendas, locales o naves industriales, que tengan que constituir su sede social o uno de sus centros de trabajo de empresas o negocios, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 641-14 y la transmisión no haya sido objeto de renuncia a la exención en el IVA.

- 2. El incumplimiento de los requisitos previstos en el apartado 1 del artículo 641-14 comporta que el sujeto pasivo deba presentar, dentro del plazo reglamentario de presentación desde la fecha del incumplimiento, una autoliquidación complementaria sin la aplicación de esta bonificación y con deducción de la cuota ingresada, con aplicación de los intereses de demora correspondientes.»

12. Se añade una disposición transitoria sexta en el libro sexto del Código tributario de Cataluña, relativo a los tributos cedidos, con el siguiente texto:

«Disposición transitoria sexta Bonificación de las escrituras públicas de constitución en régimen de propiedad horizontal por parcelas

1. Disfruta de una bonificación del 75% de la cuota gradual de actos jurídicos documentados la escritura pública de constitución del régimen de propiedad horizontal por parcelas, regulado por el artículo 553-53 del libro quinto del Código civil de Cataluña, en el supuesto de los polígonos industriales y logísticos.

2. Esta bonificación se aplica a las escrituras públicas a las que hace referencia el apartado 1 que se otorguen hasta el 31 de diciembre de 2027.»

Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.

TEMAS FISCALES.....	12
• SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES CON ACTIVIDAD ECONÓMICA.....	12

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

Inspector de Hacienda del Estado.

Ex-Subdirector General de Impuestos patrimoniales, Tasas y Precios Públicos del Ministerio de Hacienda.

Licenciado y Doctor en Derecho por la UCM.

Abogado no ejerciente ICAM

## TEMAS FISCALES

### SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES CON ACTIVIDAD ECONÓMICA.

#### J. Javier Pérez-Fadón Martínez

Inspector de Hacienda del Estado.

Ex-Subdirector General de Impuestos patrimoniales, Tasas y Precios Públicos del Ministerio de Hacienda.

Licenciado y Doctor en Derecho por la UCM.

Abogado no ejerciente ICAM

#### I.-Introducción.

La figura de la comunidad de bienes (CB), regulada en el Código Civil (CC), específicamente, dicho CC regula esta figura en sus artículos 392 al 406, en los que lo considera como una manera de titularidad compartida distinta de la sociedad, regulando además su constitución, mantenimiento, disolución y otros aspectos del mismo, bajo el concepto de comunidad de bienes. se ha convertido en el ámbito fiscal y, también, en el mercantil, en un instrumento para la realización de actividades empresariales o profesionales como sustituto de las sociedades mercantiles.

De hecho en el mencionado ámbito privado, la doctrina científica considera que las CB dedicadas a actividades económicas, son en realidad sociedades mercantiles irregulares, en el sentido que, al no haber cumplido con los requisitos establecidos por la legislación mercantil para la creación de sociedades -sobre todo su no inscripción en el Registro Mercantil que, como se sabe es imprescindible para el nacimiento de cualquier sociedad de esta naturaleza- es por lo que no adquieren dicha condición societaria.

Por lo que se refiere a su disolución, en su artículo 400 y siguientes, el CC determina que ninguno de los partícipes de una comunidad de bienes está obligado a permanecer en esas situación de copropiedad, pudiendo solicitar en cualquier momento que se divida la cosa común, sin perjuicio de que pueda pactarse entre los partícipes conservar la cosa indivisa por tiempo determinado, siempre que no exceda de diez años, pudiéndose, además, posteriormente prorrogarse el plazo por nuevo acuerdo de los partícipes.

Las formas de disolución, según los preceptos citados, pueden ser la adjudicación a uno solo de los partícipes del bien o derecho del que se trate o la venta del mismo a terceros. Pudiendo por otra parte los partícipes, sin disolver la comunidad transmitir su participación a otro u otros condueños o, también, a terceros, en cuyo supuesto, no cabe calificar la operación de disolución del condominio, sino de modificación del mismo, en este caso, por cambio de los partícipes.

La inexistencia de la posible disolución parcial del condominio es doctrina administrativa de la actual Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública

(anteriormente denominada Dirección General de los Registros y del Notariado) y, en el ámbito fiscal, de la Dirección General de Tributos, que consideran tales operaciones como simples transmisiones de la participación indivisa del elemento de que se trate y, aunque a veces, el Tribunal Supremo (TS), parece que si contempla esta forma de disolución, ello se apartaría del concepto de extinción de la propia CB, según la doctrina administrativa citada

La causa del auge de la utilización de esta figura en sustitución de las sociedades mercantiles, lo que, también viene sucediendo con las sociedades civiles con actividades económicas, se debe, en mi opinión, a las múltiples obligaciones mercantiles y fiscales de esas sociedades frente a la facilidad de la creación, mantenimiento y desarrollo de las CB o de las sociedades civiles, que solo necesitan el acuerdo de los condueños o de los socios para empezar sus actividades, no siéndoles necesario tan siquiera la formalización en escritura pública cuando la CB no se establezca sobre bienes inmuebles.

Ante dicha realidad, la Hacienda Pública incluye en la normativa fiscal varios preceptos sobre las CB, que van desde su tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) hasta su reconocimiento como sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), lo que ha producido casi igualar su situación en el ámbito tributario con las sociedades mercantiles -sociedad anónima y sociedad de responsabilidad limitada-.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), que es el impuesto sobre el que se proyecta el contenido de la sentencia que se analiza en este trabajo, es preciso resaltar que se trata de un tributo formado por tres modalidades o conceptos, que son gravámenes diferentes entre sí, aunque tengan normas comunes en su regulación, en este sentido, la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) grava las operaciones de transmisión de la titularidad particular -por oposición a las que efectúen los empresarios o profesionales-, entre las que se enumera en su artículo 7.2.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (TRLITPAJD), al resultar la disolución de sociedades, como se ha comentado anteriormente de una transmisión onerosa. Además, con carácter general, las transmisiones onerosas de participaciones indivisas, están contempladas en el supuesto general de dicho artículo.

Además de la anterior modalidad, el ITPAJD grava las

operaciones societarias (OS) que son las específicamente realizadas, fundamentalmente respecto a su capital o patrimonio, por las sociedades mercantiles y las entidades equiparadas a las mismas -entre ellas, por lo que aquí interesa, las CB- y, por último, los actos jurídicos documentados (AJD), que se subdivide en otros tres gravámenes: documentos notariales con dos cuotas -fija y gradual-; documentos mercantiles y documentos administrativos, también, con dos gravámenes: la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios y las anotaciones preventivas en los Registros públicos.

Teniendo en cuenta lo anterior, el TRLITPAJD contempla las operaciones societarias en la regulación del ITPAJD, en concreto se regulan de forma expresa en los artículos 19 al 26 al establecer el gravamen OS, singularmente las equipara, a efectos de este gravamen, a la sociedades en el artículo 22 del TRLITPAJD, en el que he resaltado lo referente a las CB, que establece:

#### **“Artículo 22.**

*A los efectos de este Impuesto se equiparán a sociedades:*

*1.º Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos.*

*2.º Los contratos de cuentas en participación.*

*3.º La copropiedad de buques.*

**4.º La comunidad de bienes, constituida por «actos inter vivos», que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

**5.º La misma comunidad constituida u originada por actos «mortis causa», cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años. La liquidación se practicará, desde luego, sin perjuicio del derecho a la devolución que proceda si la comunidad se disuelve antes de transcurrir el referido plazo.”**

Por otra parte, el mismo ITPAJD, en otra de sus modalidades, concretamente en la de actos jurídicos documentados (AJD), en concreto en su submodalidad de cuota gradual de documentos notariales, establece su hecho imponible, por un lado de forma genérica, y por otro, por exclusión de aquellos supuestos que estuvieran gravados por las otras dos modalidades del mismo ITPAJD.

En efecto, en el apartado 2 del artículo 31 del TRLITPAJD, literalmente se determina lo siguiente, en el que se ha resaltado en negrita lo más relevante para este caso:

**“2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la 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, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.”**

Por lo que, además, interesa a este análisis, en el artículo 70 del Reglamento del ITPAJD, para la determinación de la base imponible se establece en su apartado 3 lo siguiente:

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

II.- Resumen del contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo.

Según la Sentencia analizada, los hechos que dieron lugar al recurso de casación ante el Tribunal Supremo (TS), por parte de los obligados tributarios fueron:

*“Los hechos del litigio relevantes para su resolución, son los siguientes:*

*2.1. La Sra. Melisa , con hermanos y sobrinos, eran propietarios de la finca registral NUM000 de Antequera (Málaga), denominada " FINCA000 ", con porcentajes de titularidad que obran en el expediente administrativo. La citada finca era explotada agrícolamente por los comuneros bajo la denominación de FINCA000, C.B. con N.I.F. NUM001, con domicilio sito en Osuna (Sevilla), DIRECCION001.*

*2.2. El 17 de diciembre de 2015 se elevó a pública escritura por la que "de conformidad con lo establecido en los artículos 400 y siguientes del Código Civil, los comuneros acuerdan proceder a la DISOLUCIÓN-LIQUIDACIÓN Y EXTINCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES, Y COMO CONSECUENCIA, SEGREGACIÓN Y ADJUDICACIÓN DE LA FINCA000 ".*

*En dicha escritura, como consecuencia del acuerdo adoptado por los comuneros al amparo del Código Civil, se procedía a la disolución, liquidación y extinción de la comunidad de bienes, mediante segregación de la finca en lotes equivalentes a la participación de cada comunero en la finca, y, en el mismo acto, la adjudicación a los comuneros en proporción a su porcentaje de titularidad.*

*2.3. De conformidad con lo establecido en el artículo 22.5 TRLITPAJD, cada comunero presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Operaciones Societarias haciendo constar en la descripción de la operación: "DISOLUCIÓN CB CON SEGREGACIÓN INSTRUMENTAL PARA LA EXTINCIÓN".*

*No se presentó autoliquidación de "actos jurídicos documentados".*

A la vista de las liquidaciones practicadas por los obligados tributarios o, mejor dicho, de las liquidaciones no presentadas por la cuota gradual de documentos notariales de AJD, la Administración tributaria competente consideró devengado tal gravamen y exigió la cuota gradual de documentos notariales del AJD a los interesados, quienes recurrieron en la vía económico-administrativa.

La base de dicha nueva exigencia, según la mencionada Administración gestora radicaba en lo dispuesto en el artículo 4 del TRLITPAJD, al entender que la escritura otorgada de extinción de la CB incluía dos convenciones diferentes: la disolución de la propia comunidad de bienes y la segregación realizada, por lo que existía una doble obligación fiscal para el contribuyente: la liquidación del ITP AJD en su modalidad de OS por la disolución de la comunidad y, además, la liquidación del ITPAJD en su modalidad de "actos jurídicos documentados" por la segregación instada.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), al que reclamaron los obligados tributarios que entendían que la segregación era instrumental y necesaria para la disolución y extinción de la CB, resolvió a favor de la tesis administrativa, en la siguiente forma en la que he destacado en negrita lo fundamental para una mejor visualización de la base justificativa de la Resolución:

*"En el presente caso y como se ha explicitado en los antecedentes de esta resolución, resulta cuestión pacíficamente aceptada, por no controvertida que en la citada escritura se procedía a la disolución de una comunidad de bienes, constituida por actos inter vivos, que realizaba actividades empresariales y, por tanto, sujeta al concepto de Operaciones Societarias,*

*tal y como fue autoliquidado. Asimismo, en la citada escritura se procedía a segregación de la finca sobre la que se constituyó la comunidad de bienes, otras fincas al objeto de extinguir dicha comunidad mediante su adjudicación a los comuneros y en proporción a sus porcentajes de participación; lo que supone la realización de dos hechos impositivos gravados por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si bien uno de ellos sujeto a la modalidad de Operaciones Societarias (Disolución de la comunidad) y el otro a la modalidad de Actos Jurídicos documentados (Segregación) y, aun cuando ésta última tuviese carácter instrumental, tal y como se alega por la actora, se trata de dos convenciones distintas sujetas a dos modalidades impositivas diferentes y, por dicho motivo, resulta ajustada a derecho la liquidación aquí combatida".*

El contenido de la anterior resolución del TEAR no fue compartida por los obligados tributarios, que recurrieron en la vía contencioso-administrativa judicial, ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Autónoma (CA) competente, quien no compartió en su Sentencia el criterio anterior del TEAR y falló, resumidamente que se trató de una sola convención, dado que la extinción de la comunidad de bienes exige, sin duda alguna, la previa operación de la división material de la finca.

En concreto, la sentencia, que fue posteriormente objeto del recurso de casación, por parte de la Administración tributaria de la CA competente, funda su decisión en que la segregación no fue sino un instrumento y medio preciso para efectuar la disolución de una comunidad de bienes que realizaba actividades empresariales, con lo que concluye que solo existió una convención, la disolución de la entidad que estaba sujeta a la modalidad de OS del ITPAJD.

En la sentencia del TS que se analiza, con base en diversas sentencias anteriores que se citan y transcriben parcialmente, se establece en el apartado 5 de su Fundamento de derecho tercero, en el que he resaltado lo fundamental, que:

*"5. Lo relevante, a los efectos examinados, es que la segregación de la finca y la adjudicación a los comuneros de su parte proporcional resulta inexcusable para conseguir, precisamente, la disolución de la comunidad de bienes. Esto implica que la doctrina jurisdiccional expuesta anteriormente resulta plenamente aplicable en tanto que la segregación y adjudicación es necesaria para conseguir la extinción*

*del proindiviso. En consecuencia, carece de justificación obligar a tributar dos veces por el ITPAJD, aunque se trate de modalidades distintas (operaciones societarias y actos jurídicos documentados) por considerar que nos hallamos ante dos operaciones diferentes, la primera por la segregación y adjudicación de la finca, y la segunda, por la disolución de la comunidad. Lo decisivo es que ambas operaciones se integran en la misma escritura pública notarial, se celebran en unidad de acto, y se formalizan de forma simultánea con la consiguiente adjudicación a cada propietario, lo que pone de relieve el carácter meramente instrumental de la segregación y adjudicación en relación con la disolución de la comunidad."*

En consecuencia, en dicha sentencia del TS, se establece la siguiente doctrina jurisprudencial, en la que, asimismo, he resaltado lo fundamental de la misma:

*"En el caso de que en una escritura pública se formalicen tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial, como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una única convención a efectos de su gravamen y, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de operaciones societarias."*

Al margen de lo anterior, también es de interés para la interpretación del contenido normativo del artículo 4 del TRLITPAJD, aunque pueda calificarse como obiter dictum, el comentario del TS relativo a las disoluciones de CB que no hubieran ejercido actividades económicas, por entender que la postura de la Administración tributaria de la CA competente en este supuesto, hace una extensión interpretativa no compartida por el TS, en concreto sobre este extremo, en la sentencia se establece que:

*"7. En último término, procede hacer alguna precisión en relación con la interpretación literal a que hace referencia la Administración recurrente en relación con el artículo 61 RITPAJD.*

*Como es sabido, las disoluciones de las comunidades de bienes sujetas en su constitución a la modalidad de "Operaciones Societarias", por realizar actividades económicas, se consideran como disoluciones de sociedades a los efectos del impuesto, de modo que deben tributar en esta misma modalidad sobre el importe de los bienes, derechos o porciones que se adjudiquen a cada comunero. Esto impide la tributación de estas mismas*

operaciones por la cuota variable de la modalidad de "actos jurídicos documentados" (documentos notariales).

Por el contrario, las disoluciones de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades económicas, y que, por tanto, no se encuentran gravadas por "operaciones societarias", quedan sujetas a la modalidad de "actos jurídicos documentados", y tributan tanto por la cuota fija, como por la cuota variable, cuando se formalicen en escritura pública y resulten inscribibles, entre otros, en el Registro de la Propiedad.

**A estos efectos, el apartado 2 del artículo 61 del RITPAJD señala que la disolución de las comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, en las que las adjudicaciones guarden la debida proporción, sólo tributan, en su caso, por la modalidad de "actos jurídicos documentados".**

No se comparte la interpretación que efectúa la Administración autonómica recurrente, pues dicho precepto se encarga de describir el hecho imponible en relación con las "operaciones societarias", pues se ubica en el Título II dedicado exclusivamente a dichas operaciones. Esto es, el precepto aborda la descripción del hecho imponible relacionado con las operaciones societarias, de modo que en relación con la disolución de las comunidades de bienes se encarga de clasificar las mismas con relación a si efectúan o no actividades empresariales para luego especificar si se produce o no el hecho imponible relacionado exclusivamente con las operaciones societarias.

**No existe, pues, base para efectuar una interpretación a sensu contrario de forma extensiva. En definitiva, la finalidad de este precepto no es delimitar el hecho imponible de la modalidad actos jurídicos documentados, sino que únicamente trata de concretar que aquellas disoluciones de comunidades de bienes que no realizan actividades empresariales no devengan operaciones societarias."**

### III.- Conclusiones y comentarios.

#### 1.- Conclusiones.

En primer lugar, se reitera una continuada doctrina del TS sobre el alcance del contenido del artículo 4 del RITPAJD, consistente en considerar que, si dos operaciones sujetas a una o a varias modalidades de este impuesto son complementarias entre sí, de tal forma que

una de ellas es imprescindible, en la sentencia se utiliza el término inexcusable, para la realización de la otra, los obligados tributarios, solamente, deberán tributar por una de ellas, en concreto, por la que se considere como acto, acuerdo o convenio principal.

Esta apreciación o criterio general tiene que ser posteriormente concretado en cada supuesto de hecho, así se ha establecido para los supuestos de división horizontal, seguido de la adjudicación a los titulares de los inmuebles o en este caso a la segregación de fincas, seguida por la disolución de una CB con actividad económica, pero habrá que ver en otros supuestos cuál es el concreto criterio del TS.

En este caso concreto, en la operación de extinción de una CB, que realizaba una actividad económica, es decir que podía calificarse como empresarial, fuera necesario, previamente, segregar varias fincas de la anteriormente tenida en común por los condueños para compensarles su participación en la CB, la operación de segregación al tener carácter instrumental respecto de la extinción de dicha CB, no debe tributar sino por la modalidad de OS, sin que deba exigirse la cuota gradual de la submodalidad de documentos notariales de AJD por la mencionada segregación previa.

Por otra parte, aunque se trate de una consideración no incardinable en el objeto de la sentencia que se analiza, sino en un extremo relativo al artículo 61.2 del RITPAJD, que es un precepto, que, solamente, determina el hecho imponible de OS, el TS advierte que no puede interpretarse, en sentido contrario al de su texto, ampliando de esa forma el hecho imponible de documentos notariales, con lo que el TS, comenta con carácter previo de esa manera a las Administraciones tributarias gestoras del RITPAJD que no cabe una interpretación extensiva que alcance, como se ha transcrito, al hecho imponible de la cuota gradual de documentos notariales del AJD, puesto que dicho precepto reglamentario se ocupa, exclusivamente, del hecho imponible de OS.

#### 2.- Comentarios

Vistas las conclusiones anteriores y que esta sentencia sigue con un criterio que es jurisprudencia repetida y consolidada, podría, sin más, remitirme a lo expuesto y pasar a comentar, solamente, el *obiter dictum* sobre las CB no empresariales que juzgo interesante para el futuro, pero si se ha analizado a fondo cualquier resolución no es para ratificar su doctrina, sino para evaluar si concuerda con la normativa tributaria y si se considera acertada dicha jurisprudencia a la luz de la hermenéutica jurídica, que, ya adelanto, entiendo que presenta serias fisuras en casi todos sus extremos.

Respecto al criterio principal de esta sentencia, que se ha venido repitiendo por el TS reiteradamente: cuando en una misma escritura se incluyen dos o más convenciones, algunas de las cuales son instrumentales y necesarias para otra principal, en concreto cuando uno de los acuerdos es necesario para el otro, solamente debe gravarse dicha convención principal, no considero que ese criterio se ciña a lo legalmente establecido, básicamente, en el artículo 4 del TRLITPAJD y corroborado en el contenido del artículo 15 del mismo texto.

En efecto, el mencionado artículo 4 del TRLITPAJD, con gran brevedad, establece que si un mismo documento o contrato contiene varias convenciones, entendiendo dicho término como acuerdos entre personas, debe exigirse el derecho, en el sentido de derecho a ingreso de la Administración, o gravamen de este impuesto, a todas y cada una de ellas, y solo excepciona de tal criterio, en el artículo 15 de la misma ley a los préstamos con garantía.

Por tanto, en contra de lo considerado por el TS, en esta y en otras sentencias, no se establece que cuando una convención es necesaria o, incluso, imprescindible para otra, la primera de ellas a la que considera instrumental no tribute por este impuesto.

Por eso, sostengo la opinión de que, en contra de la conclusión anterior, la interpretación literal o gramatical de esos dos preceptos legales, cuyos contenidos se transcriben a continuación, debiera llevar, sin más, a una interpretación distinta a la del TS. En la transcripción he resaltado su contenido esencial en negrita:

#### “Artículo 4.

*A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero **cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.**”*

#### Artículo 15.

**1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo**

*2. Se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido.”*

*Por su parte el Reglamento del ITPAJD, en su artículo 4, desarrolla el propio artículo 4 del TRLITPAJD, al añadir en ese artículo lo siguiente:*

#### **Artículo 4. Concurrencia de convenciones.**

*1. A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.*

**2. Lo dispuesto en el número anterior se entiende sin perjuicio del gravamen que pueda corresponder por el soporte documental del contrato o convención, de conformidad con lo que establece el artículo 1.3 de este Reglamento.**

En dicho artículo 1.3 del Reglamento, al que se remite la norma legal, se hace referencia a la incompatibilidad existente entre el gravamen documental de AJD con los derivados de las otras dos modalidades del ITPAJD, es decir, con los gravámenes por TPO y OS, pero, en lo que se refiere al supuesto, de una sola convención, según se establece de forma legal en el artículo 31.2 del mismo TRLITPAJD.

Ante la claridad de las normas transcritas, en mi opinión, no es necesaria ni conveniente efectuar más interpretación que la lectura de lo dispuesto en las normas transcritas, aplicando lo dispuesto por el Código Civil, que, en su artículo 3.1 al que se remite la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), establece como interpretación literal, la que he resaltado en negrita:

**“1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.”**

Como se ha expuesto, dicha interpretación es la que denomina el propio TS como interpretación gramatical, aplicándola en otras muchas de sus sentencias, como por ejemplo su reciente Sentencia número 1.735/2024, de fecha 30 de octubre de 2024, en la que al analizar un supuesto, también, de carácter tributario, considera que:

*“Una interpretación gramatical de estos apartados nos debe llevar a concluir que el art. 37.1.b) LIRPF establece una regla general en cuanto a la transmisión onerosa de participaciones sociales o de acciones a un tercero, con independencia de si la transmisión lo es de todas las que son propiedad del transmitente o solo de una parte.”*

En mi opinión, el tenor del contenido del artículo 4 del TRLITPAJD, solamente, de forma singular, establece la excepción de la exigencia de gravamen a los supuestos expresamente determinados legalmente, lo que, en este momento, solamente, ocurre en el caso de la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo del artículo 15 del mismo TRLITPAJD, según el cual, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo, sin que se

excluyan expresamente los supuestos de convenciones instrumentales, necesarios o inexcusables para la realización de otras convenciones.

Ni tan siquiera se recogen en la normativa aquellos supuestos en que una de las convenciones que pudieran incluirse en un documento o contrato fuese imprescindible para la realización de otra convención del mismo documento o contrato, cuando se trate del devengo de la modalidad documental, por lo que, creo que la justificación de este criterio, tan reiterado por parte del TS, no cuenta con el debido sustento legal ni, tampoco, reglamentario.

Además, siguiendo con mis argumentos anteriores, creo que, yendo a este caso en particular, no puede calificarse la segregación efectuada ni como necesaria ni como instrumental ni, tampoco, como inexcusable, ya que la extinción de la sociedad agrícola no precisa de dicha segregación. En efecto, puede extinguirse la sociedad y los partícipes de la CB seguir sin problemas en comunidad y con los mismos porcentajes, pueden optar por adjudicar la finca a uno de los condueños y que este compense en metálico a los otros, pueden vender la finca a terceros, etc., con lo que en mi opinión, la segregación de fincas de la finca explotada y la disolución de la CB son operaciones independientes, sin nexo obligatorio alguno imprescindible entre ellas, como se ha visto con las posibles vías de liquidación del condominio.

En consecuencia de todo lo anterior, creo que, en el caso concreto planteado en este litigio, aplicando el principio de calificación jurídica, recogido en el artículo 2.1 del propio TRLITPAJD, la extinción de la CB no debiera de tributar en la práctica por la modalidad de OS, ya que al tratarse de la adjudicación a los copartícipes de fincas que tenían en proindiviso tras la segregación de la finca inicial, asimismo, tenida entre los mismos condueños, quienes no adquieren nada que no tuvieran, según la propia doctrina del TS, puesto que, al no transmitirse nada por parte de la entidad empresarial que se extingue a sus partícipes, que ya eran titulares de la finca matriz y de las segregadas, no adquieren ningún nuevo derecho en la extinción, por lo que al base imponible sería cero, con lo que, en la práctica, aunque tuvieran que declarar por esta modalidad, no deben tributar por la misma.

Por el contrario, si que debieran de tributar por ambas cuotas -fija y gradual- de documentos notariales del AJD, ya que dicha operación que no supone una transmisión, sino una modificación registral de la finca inicial dedicada

a una explotación agrícola que pasa a ser, sin modificación material, varias fincas segregadas, está contemplada como sujeta a dichos gravámenes en la normativa del ITPAJD.

Como conocen sobradamente los lectores de la revista BITplus, interesados en este impuesto, el estar en desacuerdo con la doctrina del TS, no excusa el acatamiento del fallo de esta sentencia y las que anteriormente han mantenido esta jurisprudencia del TS, así como, la obligación que compete a todos los Órganos judiciales y administrativos de aplicar la doctrina jurisprudencial del TS, postura que, como se ha dicho, no impide analizar sus criterios y, en casos como el de este fallo, discrepar de los mismos.

En lo que se refiere al obiter dictum relativo a la obligatoriedad de liquidar la cuota gradual de documentos notariales, en los supuestos de CB que no realicen actividades económicas, partiendo de que dichos comentarios o argumentos no forman parte de la ratio decidendi, por lo que no tiene la condición de precedente ni es vinculante para supuestos futuros, su carácter de advertencia o anticipación de la posición doctrinal que pudiera llegar a aplicar el TS en adelante hacen conveniente comentarlo.

En ese extremo, la posición del TS parece totalmente adecuados a los principios y normas del Derecho tributario, que, como es notorio establece el principio estricto de legalidad para la regulación de algunos extremos de la relación jurídica tributaria, en concreto el establecimiento y la regulación del hecho imponible, por lo que una interpretación extensiva, como la que proponía la Administración gestora respecto a la disolución de CB, cuando las mismas no realicen actividades económicas no caben en el ámbito del hecho imponible de un tributo.

El criterio anterior se refuerza con la prohibición legal expresa del artículo 14 de la Ley General Tributaria, que establece:

*“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.*

**En conclusión, el criterio del TS refleja una interpretación reiterada, pero no siempre alineada con la literalidad de las normas aplicables.** En mi opinión, un tratamiento fiscal más ajustado requeriría considerar de forma autónoma cada convención, evitando interpretaciones que puedan desbordar el marco legal literalmente establecido.

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA ..... 20

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 20

- Aprovechamiento especial del dominio público: instalación y explotación de terrazas. ....20
- Adjudicación de unos pisos en conmutación de un legado hereditario de renta vitalicia. ....20
- Adquisición de inmueble destinado a la rehabilitación. ....21
- Adjudicación de viviendas por una cooperativa. ....21
- Transmisión de oficina de farmacia. ....22
- El hijo concebido y no nacido debe considerarse miembro de la familia, a los efectos de la bonificación por familia numerosa. ....23
- Exención a las cooperativas. ....23
- Tipo reducido para familia numerosa en el que los cónyuges son pareja de hecho. ....24
- Pérdida del derecho al tipo de gravamen reducido como consecuencia del cese en la convivencia. ....24
- Atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que legítimamente les corresponde. ....24
- Comprobación de valor: valor hipotecario. ....25
- Declaración de incompetencia de una Comunidad Autónoma: prescripción. ....25
- Retirada de efectivo antes del fallecimiento. ....26
- Valoración previa de la vivienda inferior al valor declarado .....26
- Posibilidad de una segunda solicitud de rectificación de autoliquidaciones. ....27
- Comprobación de valor. ....28
- Expediente incompleto. ....28
- Valoración de las participaciones en una SL. ....29

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 29

- Convivencia en pareja, no inscrita en el Registro de Uniones de Hecho. ....29
- Normativa tributaria de Cataluña: bonificación de la cuota por parentesco. ....30
- Reducción del 95% del valor por vivienda habitual. ....31
- Reducción del valor de participaciones sociales. ....31
- Pactos de mejora. ....32
- Cuestionamiento del carácter lucrativo de una transmisión de acciones. ....32
- Momento de cuantificación del valor del usufructo. ....33

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

#### APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DOMINIO PÚBLICO: INSTALACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE TERRAZAS.

Tribunal Supremo. Sentencia de 13 de enero de 2025.

El objeto del recurso de casación, consiste en determinar si el aprovechamiento especial del dominio público, permitido a través de la autorización municipal de instalación y explotación de terrazas para el ejercicio en ellas de actividades de restauración en la vía pública, constituye un hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, en aplicación de los artículos 7.1.B) y 13.2 del TRITPAJD.

La Sala fija la siguiente doctrina:

1.-El aprovechamiento especial del dominio público permitido a través de la autorización municipal de instalación y explotación de terrazas para el ejercicio en ellas de actividades de restauración en la vía pública no constituye un hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, en aplicación de los artículos 7.1.B) y 13.2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2.-La equiparación que aparentemente efectúa el artículo 13.2 del Texto refundido entre las concesiones administrativas - por las que se constituye un verdadero derecho real in re aliena, sobre el demanio - y las autorizaciones para el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público - en este caso, terrazas de establecimientos de hostelería en la vía pública - debe ser interpretado en el sentido de que no todo aprovechamiento especial del demanio, por sí solo, origina un desplazamiento patrimonial a favor del autorizado, a efectos de su gravamen por el impuesto que nos ocupa.

3.-En todo caso, la constatación del requisito del desplazamiento patrimonial a efectos del gravamen de una autorización para el aprovechamiento especial del dominio público, requiere un examen del contenido y circunstancias presentes en dicha autorización, por ser relevante a efectos fiscales.

#### ADJUDICACIÓN DE UNOS PISOS EN CONMUTACIÓN DE UN LEGADO HEREDITARIO DE RENTA VITALICIA.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 22 de noviembre de 2024.

La cuestión controvertida consistente en si la adjudicación de unos pisos en conmutación de un legado hereditario de renta vitalicia, pactado entre los coherederos y dentro de la propia masa hereditaria está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Para el Tribunal, art. 820 CC, no aplicable, puesto que el mismo indica "Artículo 820. Fijada la legítima con arreglo a los dos artículos anteriores, se hará la reducción como sigue: 1.º Se respetarán las donaciones mientras pueda cubrirse la legítima, reduciendo o anulando, si necesario fuere, las mandas hechas en testamento. 2.º La reducción de éstas se hará a prorrata, sin distinción alguna. Si el testador hubiere dispuesto que se pague cierto legado con preferencia a otros, no sufrirá aquél reducción sino después de haberse aplicado éstos por entero al pago de la legítima. 3.º Si la manda consiste en un usufructo o renta vitalicia, cuyo valor se tenga por superior a la parte disponible, los herederos forzosos podrán escoger entre cumplir la disposición testamentaria o entregar al legatario la parte de la herencia de que podía disponer

*libremente el testador".* No se ha probado en el presente caso que se hubiera producido una violación de las legítimas con la manda de los legados de renta vitalicia, puesto que por el contrario así se hubiera manifestado en la escritura de 2012 de adjudicación y partición de la herencia.

La parte actora parte de una premisa errónea consistente en que por el hecho de que se extinga el legado de renta vitalicia con bienes de la herencia, dicha transmisión ya es una transmisión amparada por el derecho sucesorio y por tanto por su fiscalidad. Pero ello es una conclusión simplista que conduciría a poder alterar las disposiciones testamentarias de legados por otras adjudicaciones diferentes a través de bienes de la herencia siempre que conservaran su valor, rigiendo todo ello por el Impuesto de Sucesiones. Por el contrario, todos estos acuerdos de alteración de atribuciones testamentarias ya sea en escritura de partición o posterior, no dejan de ser transmisiones patrimoniales onerosas puesto que el bien no se ha adquirido por disposición testamentaria, sino que adquirido un bien concreto por testamento se permuta por otro ya sea o no de la masa hereditaria, debiendo tributar dicho negocio, distinto del sucesorio por el Impuesto correspondiente a dicho negocio.

La partición realizada es expresión de la voluntad de las partes, si bien al no corresponderse con las disposiciones testamentarias, comporta la existencia de un negocio jurídico distinto del de la adquisición de la herencia. Por ello no estando, la conmutación prevista en el testamento, lo que se produjo es un negocio jurídico traslativo de la propiedad distinto y que tiene un título diferente del sucesorio aun cuando el pago se realizase con bienes que los herederos han adquirido previamente esos sí, por el título sucesorio.

## ADQUISICIÓN DE INMUEBLE DESTINADO A LA REHABILITACIÓN.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 24 de enero de 2025.

El argumento de la Comunidad de Madrid, se concentra en negar la argumentación del TEAC puesto que si la mercantil consideraba la operación sujeta y no exenta al IVA por estar destinada la adquisición a la rehabilitación, y luego no haberse producido la rehabilitación, la operación se convierte en sujeta y exenta del IVA y sujeta por lo tanto a TPO, sin que pueda renunciarse tácitamente a la exención de un impuesto, cuando el adquirente consideraba que no estaba exento, apoyándose para ello en STS de fecha 27 de enero de 2010. Sin embargo, el TEAC mantuvo que, al no haberse rehabilitado el edificio, la operación se encontraba sujeta y exenta y la repercusión del IVA realizado en la escritura era una manifestación de tal renuncia.

La Sala, considera correcta la reconducción realizada por el TEAC sobre el negocio realmente realizado con independencia de los términos que utilizasen las partes. Lo cierto es que se trataba de una operación sujeta y exenta de IVA (puesto que no se realizó una rehabilitación) y como tal se podía realizar una renuncia, siendo clara la voluntad de las partes del abono del IVA renunciando a la exención por la repercusión del mismo que se hizo.

## ADJUDICACIÓN DE VIVIENDAS POR UNA COOPERATIVA.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 17 de enero de 2025.

El motivo de impugnación es la adjudicación de viviendas por una cooperativa de viviendas, en cuanto a su tributación por TPO toda vez que según argumenta la recurrente, no es una auténtica transmisión sino una mera atribución o concreción de bienes inmuebles. Sobre esta misma cuestión la Sentencia de 19 de diciembre de 2023:

*El Tribunal Supremo en Sentencia de 8 de Noviembre de 1993 con cita de otras anteriores, ha venido declarando en relación a la operación que nos ocupa lo siguiente: "en la transmisión por parte de una cooperativa de viviendas a un socio de la misma de parte de su propiedad inmobiliaria -parcela o vivienda es lo mismo- no hay una transmisión sujeta al aludido impuesto, ya que ni tan siquiera a efectos fiscales existe un verdadero enajenante, falta el enriquecimiento del transmitente (ausencia de lucro), cuya personalidad jurídica actúa únicamente de mero instrumento coordinador, para facilitar a los asociados copartícipes en la cooperativa a expensas de sus aportaciones la consecución, en el presente caso, de una vivienda en una urbanización, dándose la ausencia de una transmisión en sentido fiscal que determina que tanto atendiendo a la norma del tradicional arbitrio de plusvalía establecida en la Ley de Régimen Local de 1955, como a la contenida en los arts.*

87 y siguientes del Real Decreto 3250/1976, no exista una transmisión de la propiedad, que es precisamente el fundamento del mencionado impuesto municipal, ya que ... el asociado de la cooperativa era ya anterior copartícipe de la titularidad dominical de la parcela que se le atribuye -en este caso del piso y plaza de garaje-, con lo que, en definitiva se trata de un supuesto de no sujeción ... por faltar los elementos esenciales que configuran el tributo: transmisión e incremento del valor gravable, y que son necesarios para aplicar el impuesto municipal cuestionado. Las demandadas oponen que dichos pronunciamientos se realizaron en relación a distinto impuesto, lo que es cierto, pero no parece sin embargo razón de peso que pueda desplazar las claras valoraciones que dicha Jurisprudencia efectúa sobre la naturaleza y alcance de la operación, que no admiten como transmisión onerosa, sino más bien como concreción de derecho preexistente, en el mismo sentido a la reiterada Jurisprudencia relativa a la disolución de condominios, nuevamente, no idéntica a la de autos, pero si coincidente en lo esencial con el supuesto de autos." En base a la sentencia transcrita, la Sala estima el recurso.

.....

### TRANSMISIÓN DE OFICINA DE FARMACIA.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 13 de enero de 2025.

.....

La controversia consiste en si la compra de oficina de farmacia supone la realización del hecho imponible sometido a gravamen por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y si resulta de aplicación con efectos retroactivos la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo 1608/2020 del Tribunal Supremo, dictada en recurso de casación 3873/2019, por la cual se resuelve en sentido afirmativo la tributación de la referida operación.

Sobre dicha cuestión la Sección ya se ha pronunciado en sentencia de fecha 19 de julio de 2024 en el sentido que planteada por la recurrente la irretroactividad en la aplicación del nuevo criterio establecido por el Tribunal Supremo en Sentencias de 2020, no aplicables a transmisiones del año 2017, en el que el criterio del TSJ de Madrid era contrario a la tributación por AJD en la transmisión de oficinas de farmacia. El planteamiento de la recurrente, y los fundamentos de las resoluciones del TEAR aportadas (contrarias al criterio de la que es objeto de impugnación) no se pueden compartir, basta para ello la constatación de que las Sentencias dictadas por la Sección contrarias a la liquidación por AJD fueron casadas por el Tribunal Supremo manteniendo la validez de las liquidaciones, no existiendo fundamento razonable que haga de mejor derecho a los ahora recurrentes frente a aquellos.

Por otra parte, tampoco ha existido en el presente caso un cambio de criterio, ni por parte de la Administración, ni jurisprudencial, sino simplemente una revocación por el Tribunal Supremo del criterio que sobre esta cuestión venía manteniendo esta Sala... La oficina liquidadora si tiene por el contrario un criterio en la base de fijación de la base imponible, que no identifica con el valor total de la transmisión, como mantienen las demandadas, sino que limita al importe que la escritura de transmisión identifica como correspondiente a la licencia y fondo de comercio. En el caso de autos, la oficina de farmacia se transmite por valor de 2.000.000 euros, de los cuales, 1.730.000 euros corresponden a la licencia y fondo y 270.000 euros a mobiliario, robot, instalaciones, y demás elementos propios de establecimiento destinado a farmacia. La liquidación impugnada gira el impuesto sobre la base de 1.730.000 euros, por ello, en cierta forma, podemos decir que acoge el planteamiento de la recurrente, no extendiendo la base imponible del impuesto a las instalaciones, mobiliario, ni existencias, no siguiendo por tanto tampoco el criterio que parece defienden las demandadas en su contestación comprensivo de "la totalidad del patrimonio empresarial transmitido" o "todo el valor asignado por vendedor y comprador a la empresa en funcionamiento transmitida".

Establecido lo anterior, y habiendo girado liquidación por el valor asignado a la licencia y fondo de comercio, el planteamiento de la recurrente no puede prosperar, pues no se comparte que el valor de la licencia que se transmite sea de 588 euros, no pudiendo realizar en la valoración de la transmisión la distinción que propone la recurrente entre el valor de transmisión de la licencia, y el valor del fondo de comercio. Por el contrario, entendemos que el precio pactado por la transmisión de la licencia es el que se corresponde con el fondo de comercio, y el que explica, que en relación a distintas oficinas de farmacia, que puedan ser en sus instalaciones materialmente idénticas, el precio de transmisión sea completamente distinto no en función de la tasas abonadas, mínimas e iguales, sino precisamente en función del fondo de comercio. Por todo lo anterior, procede la estimación del recurso.

## EL HIJO CONCEBIDO Y NO NACIDO DEBE CONSIDERARSE MIEMBRO DE LA FAMILIA, A LOS EFECTOS DE LA BONIFICACIÓN POR FAMILIA NUMEROSA.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 20 de diciembre de 2024.

Unos cónyuges adquirieron con carácter ganancial una vivienda y dos plazas de garaje en Madrid, por precio de 550.000 euros. El 10.7.2017, presentaron autoliquidaciones por ITPO. La codemandada solicitó devolución parcial de la cuota por considerar aplicable el tipo impositivo bonificado del 4 %, para familias numerosas, y reclamaba devolución de un tercio de la cuota abonada. Alegando que en la fecha del devengo la esposa estaba embarazada. Por lo que dicho hijo concebido debería tenerse por nacido en la fecha del devengo, en aplicación del art. 29 del Código Civil, Real Decreto de 24.7.1889. En consecuencia, alegó que debía considerarse compra para una familia numerosa.

Para la Sala, conforme al art. 39 de la Constitución de 1978, los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia. Siendo por ello, que se regula la protección de las familias numerosas. Este precepto no solo constituye fundamento de la bonificación tributaria, sino también criterio de interpretación. En este sentido, cuando el poder legislativo reconoce un beneficio a la familia numerosa, esa ley debe ser aplicada desde una interpretación teleológica, que tienda a que sea eficaz como protección para esta familia. Dentro de las diversas interpretaciones razonables, debe optarse por la que ofrezca una protección más eficaz. En el presente caso, es la cuestión, si un hijo concebido y no nacido debe considerarse miembro de la familia, a los efectos de esta bonificación. Conforme al art. 29 del Código Civil, al concebido se le tendrá por nacido a todos los efectos que le sean favorables.

En definitiva, se debe considerar al hijo concebido como nacido, en la fecha de devengarse este impuesto y a los efectos de su importe. A estos efectos la Sala, no entiende que haya un campo diferente, de lo que beneficia económicamente a los padres y lo que beneficia a este hijo no nacido. Se trata de una bonificación para la familia numerosa y beneficia a todos, aunque hayan de gestionarla los administradores del patrimonio familiar. Por tanto, no es circunstancia impeditiva, que sean sujetos pasivos del impuesto los padres, y no el hijo nacedero.

## EXENCIÓN A LAS COOPERATIVAS.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 20 de diciembre de 2024.

El motivo de controversia estriba en la exención del impuesto por parte de una Cooperativa, la cual se remite a la Ley de Régimen Fiscal de Cooperativas, invocando diversos artículos de la misma, alegando que la Cooperativa, al ser de trabajo asociado, es especialmente protegida, luego sería objeto de exención del impuesto. La Administración tributaria se opuso a la pretensión actora alegando que la adquisición por permuta es un hecho imponible gravado por la LITPyAJD y, a la fecha en que se realizó la adquisición de fincas por permuta, 13 de julio de junio de 2018, la Cooperativa en cuestión todavía no había adquirido plena personalidad jurídica, al no constar inscrita a tal fecha en el registro autonómico de cooperativas, requisito constitutivo, cuyo incumplimiento excluye la exención.

Para la Sala, la inscripción en el Registro de la Cooperativa es constitutiva, por ello, hasta que tiene lugar dicha inscripción, la Cooperativa no adquiere personalidad jurídica, y por ello no le resultan por tanto aplicables los beneficios fiscales previstos para aquel tipo específico de persona jurídica. La recurrente no realiza un verdadero esfuerzo impugnatorio dejando la resolución prácticamente inatacada limitándose a una afirmación cuyo sentido no se alcanza, según el cual, la permuta que se liquida es un acto posterior a la constitución, por lo que es efectiva desde que se acuerda, afirmación que nada tiene que ver, o que en nada afecta a lo resuelto, a saber, que a fecha de devengo, no existía la cooperativa, sino un ente sin personalidad jurídica, que ciertamente puede actuar, pero sin que le resulte de aplicación el régimen fiscal previsto para dicha forma específica de persona jurídica.

## TIPO REDUCIDO PARA FAMILIA NUMEROSA EN EL QUE LOS CÓNYUGES SON PAREJA DE HECHO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 20 de diciembre de 2024.

El TEAR confirma la liquidación impugnada entendiéndose que no resulta de aplicación el tipo reducido del 4% para adquisición de vivienda para familia numerosa del art 29 DL 1/10 de la Comunidad de Madrid, en cuanto al 50% del inmueble adquirido por el recurrente, por no ser titular de familia numerosa, al no existir vínculo conyugal con el otro ascendiente conforme a las previsiones del art 2.3 Ley 40/03 de Protección a las Familias Numerosas.

Para la Sala, no estamos ante beneficio fiscal cuyo destinatario sean directamente los integrantes de la pareja de hecho, sino ante beneficio fiscal cuyo destinatario y razón de ser es la familia, sin que el vínculo conyugal o matrimonial tenga efectos constitutivos de la condición de familia numerosa, de ahí que pueda serlo una familia monoparental e, incluso, la formada por hermanos huérfanos. Partiendo de la anterior premisa, y en relación a la necesidad de inscripción de la unión de hecho, entendemos que dicha inscripción solo cobra valor, no como elemento constitutivo o presupuesto necesario en la concesión del beneficio, sino como garantía formal de que hay una convivencia familiar estable e indefinida en el tiempo: ofrece seguridad, certeza, de cara al acceso al conjunto de beneficios derivados de la condición de familia numerosa.

Así, en el presente caso, no es solo que dicha convivencia familiar y estable se desprenda de la propia naturaleza de los hechos, acreditando el libro de familia el nacimiento de tres hijos comunes en cuatro años, sino que también resulta del empadronamiento, registro que entendemos, proporciona también, la garantía formal de convivencia estable e indefinida que requiere la aplicación del beneficio fiscal.

## PÉRDIDA DEL DERECHO AL TIPO DE GRAVAMEN REDUCIDO COMO CONSECUENCIA DEL CESE EN LA CONVIVENCIA.

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 15 de enero de 2025.

Los términos del debate y partiendo del hecho no cuestionado de que la recurrente autoliquidó tanto el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados al otorgar escritura pública de compraventa de una vivienda en fecha 23 de diciembre de 2015 por la que adquirió por igual mitad y en proindiviso tributando al tipo de gravamen reducido previsto para la adquisición de vivienda habitual por menores de e 35 años. E igualmente de que con fecha 15 de junio de 2018 transmitió al otro copropietario su mitad en proindiviso. Procediendo la Administración Tributaria a efectuarle regularización de la bonificación fiscal que le fue aplicada por la circunstancia de no haber constituido el inmueble su vivienda habitual durante los tres años continuados que exige la normativa de aplicación girándole liquidación complementaria.

Para la Sala, en el supuesto que nos ocupa el derecho al tipo de gravamen reducido se perdió como consecuencia del cese en la convivencia que se materializó el 15 de junio de 2018, fecha en que la parte actora retransmitió su mitad en pro indiviso al otro adquirente, iniciándose al día siguiente el plazo de un mes concedido al sujeto pasivo por el referido artículo 40 del Decreto Legislativo 1/2009 para regularizar su situación tributaria mediante la presentación de la oportuna liquidación.

## ATRIBUCIÓN A LOS HEREDEROS DE BIENES EN PLENO DOMINIO EN PAGO DE LA NUDA PROPIEDAD QUE LEGÍTIMAMENTE LES CORRESPONDE.

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 19 de diciembre de 2024.

En el supuesto que se analiza, no cabe olvidar que la ley que rige la sucesión mortis causa producida viene dada por la vecindad civil catalana del causante, lo que determina la aplicación a la misma del Código Civil de Cataluña, aprobado por Ley 10/2008, que en su artículo 442.5 solo permite la conmutación del usufructo universal en la sucesión intestada.

Conforme al Derecho Catalán la conmutación del usufructo universal es exclusivo de las sucesiones intestadas, de ahí, que al enjuiciar las sentencias del Tribunal Supremo un supuesto de sucesión testada, considera que la conmutación del usufructo por voluntad de las partes realizada implica, además de la tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y

Donaciones, otro negocio jurídico diferente que, en el caso de la viuda, hace que nos encontremos ante una operación de permuta que tributará en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el caso de los coherederos ante una operación de consolidación del dominio sometida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así lo entiende la Administración tributaria estatal en la Consulta vinculante V0297-21. En definitiva, asiste razón a la demanda en su apreciación de la improcedencia de la tributación por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, por lo que procede la estimación del recurso.

**COMPROBACIÓN DE VALOR: VALOR HIPOTECARIO.**

Tribunal Supremo. Sentencia de 17 de diciembre de 2024.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la aplicación por la Administración del método del art. 57.1.g) LGT, como medio de comprobación de valores, exige justificar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, sin que, como motivación, sea admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria. Asimismo, se requiere esclarecer si el valor hipotecario, definido en el art. 4 de la Orden ECO/805/2003, puede equipararse, sin más, al valor real del bien, base imponible del impuesto

Para la Sala, reiterando la doctrina de la Sentencia de 4 de diciembre de 2024, la Administración tributaria, advertida la falta de concordancia entre el valor declarado por el obligado tributario y el fijado en la tasación hipotecaria, acreditado mediante certificación emitida conforme a la legislación hipotecaria, puede, utilizando el medio de comprobación del artículo 57.1.g) de la Ley General Tributaria, que resulta apto e idóneo atendiendo a las características del bien, comprobar el valor real del bien transmitido, sin que le sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores, y sin que venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

Todo ello sin perjuicio de la facultad que asiste, en todo caso, al contribuyente del impuesto sobre transmisiones patrimoniales de contradecir, tanto en vía administrativa como judicial, la comprobación llevada a cabo por el medio de comprobación del art. 57.1.g) LGT, siendo suficiente, a los efectos de su motivación, la asunción por el órgano administrativo comprobador de la indicada tasación hipotecaria, cuando ésta sea motivada y justificada y haya sido dada a conocer al interesado.

**DECLARACIÓN DE INCOMPETENCIA DE UNA COMUNIDAD AUTÓNOMA: PRESCRIPCIÓN.**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 24 de enero de 2025.

Los motivos impugnatorios no van dirigidos a rebatir los datos fácticos y sustantivos, relativos a la residencia habitual de la causante a la fecha del devengo que se aportan por el Principado de Asturias y que acoge la Comunidad de Madrid para declararse incompetente, sino que se centran en dos cuestiones formales, prescripción del derecho de la Comunidad de Madrid para declararse incompetente.

Para la Sala procede atender al art. 66 LGT, que dispone "*Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías*".

Así la declaración de incompetencia no se recoge en el precepto, porque, de hecho, no constituye un derecho de la Administración sino una decisión obligada cuando concurran las circunstancias fácticas que la provocan. La Comunidad de Madrid analiza las pruebas aportadas por el Principado de Asturias en cuanto a la residencia habitual de la causante, y concluye que "*a la vista de las pruebas aportadas por el Principado de Asturias queda acreditado que D<sup>a</sup> Belen , permaneció en dicha Comunidad un mayor número de días durante los cinco años anteriores a la fecha de su fallecimiento, de acuerdo con el art. 28.1.1º. b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre*", y esa conclusión material y probatoria, sobre la cual no ha versado el presente procedimiento judicial, tiene consecuencia obligada para la Comunidad de Madrid de declarar la incompetencia por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que establece en su art 32.2.a) "*Se considera producido en el*

territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión: a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo”.

El segundo motivo impugnatorio no deja de ser una continuación del primero relativo a la prescripción, porque lo que se defiende es que de conformidad con lo establecido en el Artículo 58 de la Ley 22/2009, en relación con el Artículo 9.4 RD 2451/1998, de 13 de noviembre, antes del 14 de febrero de 2022 (la declaración de incompetencia de la Comunidad de Madrid), el Principado de Asturias no disponía de la competencia para comprobar y recaudar el impuesto que nos ocupa, por lo que su actuación inspectora es nula y no interrumpió el plazo de prescripción.

Negada la existencia de un plazo de prescripción para declarar la incompetencia, el motivo impugnatorio decae. Y ello porque el relato de motivos impugnatorios de la demanda está dirigido en dicho sentido esto es, la prescripción de la "facultad" de la Comunidad de Madrid.

### RETIRADA DE EFECTIVO ENTES DEL FALLECIMIENTO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 2 de diciembre de 2024.

El motivo de disconformidad es la inclusión de 150.000 euros en concepto de "Dinero en efectivo en poder del causante". El actor, en el escrito de demanda alega que 150.000 euros que habían sido retirados, mediante distintas disposiciones en distintas fechas, de la cuenta que el causante, su tío, tenía en un banco y que le fueron entregados directamente a su único y legítimo propietario, el causante, quien los gastó o invirtió en aquello que consideró oportuno, y sin que, ni el recurrente ni sus hermanos, tengan, ni deban tener, idea alguna de en qué gastó o invirtió su tío dicho dinero. Alega asimismo que los citados 150.000,00 € obraban en realidad en el patrimonio del causante, o en el del actor o en el de sus hermanos investigando dichos patrimonios, y no así ninguno de éstos, a los que se les está exigiendo una "probatio diabólica" como lo es la de acreditar que existe algo que no existe.

En el presente procedimiento la única prueba solicitada ha sido la testifical practicada en el recurrente en el presente procedimiento, quien manifestó, a preguntas de su Señoría y de las partes, que en el año 2016 recibió encargo de su tío para que retirara fondos de su cuenta, que no podía precisar las fechas exactas pero creía que fue no más de un año antes de fallecer, que él y sus hermanos eran los únicos familiares que tenía su tío, que estaba viudo y siempre había vivido sólo con su esposa en la vivienda que tenían en la planta superior de una tienda de ultramarinos que regentaba.

Para la Sala, en el expediente administrativo ha quedado acreditada, porque también lo ha reconocido el actor, la retirada de fondos del causante por importe de 150.000 euros en los dos meses anteriores al fallecimiento, la última retirada dos días antes, de tal manera que dicha cantidad de dinero perteneció al finado durante el año anterior a su muerte, por lo que resulta aplicable la presunción contenida en los preceptos de la Ley del ISD, que puede ser destruida mediante prueba en contrario. En el expediente administrativo la prueba aportada ha sido las manifestaciones efectuadas por los propios herederos y por la esposa y cuñada de uno de ellos, carentes, por tanto, de la objetividad necesaria para ser tenidas en cuenta. Dado que el testigo es uno de los herederos y el recurrente en el presente recurso, su declaración no constituye prueba en contra de la presunción legal, al haber sido prestada por quien se ha visto perjudicado por la resolución impugnada.

### VALORACIÓN PREVIA DE LA VIVIENDA INFERIOR AL VALOR DECLARADO

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 13 de enero de 2025.

En virtud de escritura pública de compraventa de 26 de octubre de 2018, un matrimonio adquirió por mitad y proindiviso una vivienda y una plaza de garaje, estipulándose un precio de venta de 595.000,00 euros la vivienda y 30.000 euros la plaza de garaje, presentando autoliquidación de ITP-AJD correspondiente a dicha adquisición en fecha 14 de noviembre de 2018, tomando como base imponible 167.806,50 euros, correspondiente a la mitad de la suma fijada en la valoración previa de la vivienda emitida el 24 de septiembre de 2018 por la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid, más el precio de la plaza de garaje. Por la Administración se inició un procedimiento de verificación de datos, emitiéndose propuesta de liquidación de TPO en fecha 23 de febrero de 2021, tomando como base imponible la suma de 312.500,00 euros, resultando una deuda de 18.750,00 euros.

La Sección, es cierto que el art. 90 LGT establece una especie de consulta vinculante para la Administración si el recurrente cumple una serie de requisitos, así como también el art. 157.1 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio. Y también es cierto que la cantidad consignada en la autoliquidación por el obligado tributario fue la aportada por la Administración días antes. Sin embargo; el art. 157.2 indica que ello se entenderá sin perjuicio de lo establecido en la normativa de cada tributo. Y en la normativa propia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, se encuentra el art. 46 que dispone en su apartado "3. Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible". Por lo tanto, está estableciendo un límite inferior del valor por el que se puede autoliquidar, esto es, el precio o contraprestación pactada.

Es cierto, tal y como se ha indicado por el recurrente que tal precepto se inserta en un capítulo de la Ley dedicado a la comprobación de valores, sin embargo por la Sección, y ante la ausencia de pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre tal cuestión, considera por mayoría que tal principio excede de los propios términos estrictos de la comprobación y supone una norma general que impide liquidar por una cantidad inferior de la contenida en la escritura como precio, puesto que ello supondría que parte de la contraprestación efectivamente pactada quedase sin tributación.

Por lo tanto, en este caso, siendo clara que la contraprestación pactada era superior al valor por el que se autoliquidó era correcta la actuación de la Administración de corregir la autoliquidación aplicando el precio pactada, aun existiendo dicha consulta previa, al anteponerse esta norma específica al régimen general de las consultas.

## POSIBILIDAD DE UNA SEGUNDA SOLICITUD DE RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES.

Tribunal superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 10 de enero de 2025.

El 26 de julio de 2016 se presenta escritura de aceptación y adjudicación de herencia (causante era una hermana) así como autoliquidación por impuesto de sucesiones, con ingreso. Un mes después, se solicitó devolución de ingresos indebidos por existir exceso de ingreso, ya que procedía la aplicación de la reducción por adquisición mortis causa de vivienda habitual, art 20.2.c) de la Ley del impuesto. El 26 de enero de 2017 la Administración tributaria desestimó la solicitud por no cumplir la obligación establecida en el art 9.2 del Reglamento del impuesto, esto es, no poderse consignar en el Registro de la Propiedad las afecciones fiscales ya que la vivienda en cuestión no estaba inmatriculada. Recurrida en reposición esa resolución, fue desestimado en fecha 1 de junio de 2017, sin que la interesada acudiera a la vía económico administrativa, dejando firme, pues, aquel acuerdo. El 17 de noviembre de 2017 presentó nueva solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, al amparo, al igual que la anterior solicitud, del art 20.2.c) de la Ley del impuesto y en relación con el mismo bien inmueble. Tal solicitud fue inadmitida en fecha 19 de abril de 2018 por considerar la Administración que concurría cosa juzgada administrativa, al haber dejado firme el acuerdo referido anteriormente.

El TS fija la siguiente doctrina: *"le es posible al contribuyente solicitar una segunda vez -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada-, la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto, en tanto no se consume el plazo de prescripción del derecho establecido en el artículo 66.C) de la LGT"*. De esta manera también se procura un equilibrio con respecto a la Administración, que cuando incurre en defectos formales tiene la posibilidad, reconocida por los TEA o por los Tribunales de esta jurisdicción, de enmendarlos al retrotraerse las actuaciones al momento de comisión de aquellos, siempre que no se haya producido la caducidad o la prescripción y que no se trate de la repetición de un mismo vicio.

En este caso, no es controvertido que a la fecha de la segunda solicitud el inmueble en cuestión ya se encontraba inscrito en el Registro de la Propiedad, hecho sobrevenido, por lo que es procedente la estimación del recurso, debiendo la Administración tributaria, en el marco de la rectificación de autoliquidación interesada, pronunciarse acerca de la concurrencia o no de los requisitos contemplados en el art 20.2.c) de la Ley 29/87 para la aplicación de la reducción por adquisición mortis causa de vivienda habitual.

COMPROBACIÓN DE VALOR.

Tribunal superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 18 de diciembre de 2024.

La demanda como argumento que demostraría la falta de motivación de la valoración expone un expediente expropiatorio en el que, se afirma, *"la Administración emitió un informe de valoración a efectos de expropiación (...) en el que se tasaba la finca en 259.716 euros". Y a continuación se alude a que no se ha tenido en cuenta esa circunstancia que "evidentemente, condiciona el valor de la misma, en el sentido que sea..."*. A juicio de la Sala, esa circunstancia ni condiciona el valor de la finca a efectos del Impuesto de Sucesiones ni afecta a la motivación de la valoración. En primer lugar, porque es valoración de la Administración realizada en 2016 a la que alude la parte actora no es una valoración realizada por la ATRIAN sino que se trata de la valoración realizada por el Ayuntamiento de Ronda, administración expropiante, al rechazar la hoja de aprecio que presentó la parte actora. Es una tasación del inmueble, realizada con otra metodología, con los efectos que haya de surtir en el procedimiento expropiatorio pero que en modo alguno vincula a otra Administración, como es la tributaria.

En lo que atañe a la valoración del inmueble, sobre la circunstancia de que el procedimiento de expropiación finalizó por un Convenio Expropiatorio de Adquisición Amistosa en el que se indica que *"por parte de la propiedad se presentó hoja de aprecio por la que la finca NUM005 fue valorada en la cantidad de 697.297,56 €"*. Es decir, apenas un año antes de la fecha del hecho imponible, la actora y el resto de herederos valoraron la finca a efectos en ese expediente de expropiación por ministerio de ley en una cifra superior en más de 120.000 € al valor que fijó el dictamen técnico del perito de la ATRIAN (que fue de 570.320,28 €).

Es por ello que las circunstancias de la expropiación que invoca la parte actora para negar motivación al informe técnico de valoración de la ATRIAN permiten apreciar, por el contrario, que su tasación es mucho más acertada que la pretendida por la parte actora.

EXPEDIENTE INCOMPLETO.

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 5 de noviembre de 2024.

En el expediente no figuraban los documentos que el actor aportó con su escrito de alegaciones ante la Administración a los efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos del artículo 10.1 c) de la Ley 13/1997, el TEAR debió solicitar que se completase el expediente o siendo un deber de la Administración enviar el expediente completo al TEAR, resolvió de manera adecuada al entender que no constando en el expediente los documentos necesarios para acreditar el actor su derecho, que se habían presentado ante la oficina gestora, debe considerarse que concurre un defecto sustantivo por lo que procede anular el acto.

Para el Tribunal, durante la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, la remisión del expediente administrativo no es una opción para la Administración tributaria o para el TEAR. Antes bien, resulta obligado que la primera lo remita o, caso de que no lo haga, que el TEAR se lo reclame. En el acuerdo revisado, el TEAR parece hacerse eco de determinado criterio judicial relativo al proceso contencioso-administrativo, criterio según la cual la falta de remisión del expediente administrativo conlleva una carga de la prueba para la Administración autora del acto impugnado, no para el recurrente. Así resulta porque el expediente administrativo contiene y acredita el sustrato probatorio fáctico e incluso, en ocasiones, la motivación jurídica que sustenta la legalidad del acto administrativo impugnado. Sin embargo, este criterio no resulta aplicable al caso enjuiciado. El TEAR debía revisar una liquidación tributaria. Si es que el TEAR consideraba conveniente u oportuno ponderar la documentación que faltaba del expediente porque sin ella no podía revisar la legalidad de las liquidaciones, debió haberla requerido entonces. Máxime cuando la falta de la documentación no fue alegada por la reclamante.

Por lo expuesto, y siendo que el TEAR debió haber requerido para que se completase el expediente, el presente recurso, interpuesto por la Generalitat Valenciana, debe ser estimado, anulando la resolución del TEAR impugnada.

VALORACIÓN DE LAS PARTICIPACIONES EN UNA SL.

Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 5 de febrero de 2025.

Cuestiona el recurrente la cobertura legal del método empleado por la ATRIGA para la valoración de las participaciones del recurrente en una SL. El perito de la Axencia Tributaria de Galicia combina, para la valoración, el método estático con el dinámico, ajustando el valor del patrimonio neto contable y corrigiéndolo con el valor de los beneficios promediados al que se aplica un multiplicador (3) basado en el horizonte temporal.

La Administración, en el caso de autos, acude al dictamen de peritos y razona que, al tratarse de una empresa en funcionamiento, se acude al método de valoración clásico que integra como componentes de la misma, el valor del activo neto y los beneficios esperados en un horizonte temporal razonable que se fija entre tres y cinco años. El primero es un método estático pues se acude al último balance cerrado con anterioridad al devengo del impuesto, el segundo es dinámico, se calcula en función del promedio de los beneficios declarados a efectos fiscales en los ejercicios inmediatos anteriores a la fecha de devengo ponderándose gradualmente, en mayor medida, los más próximos al devengo del tributo. El perito, en concreto, asume una referencia temporal de tres años para calcular el promedio de beneficios que fija en atención a lo declarado por la sociedad. Sobre el cálculo del beneficio medio esperado aplica coeficiente multiplicador 3 para hallar el valor de los activos intangibles.

A este respecto cabe señalar que el perito se refiere a los activos intangibles, concepto mucho más amplio, y tales activos existen como se recoge en la Memoria que acompaña al balance y que figura en el expediente administrativo. La aplicación de este método no constituye ninguna capitalización toda vez que lo que hace el perito es aplicar un coeficiente multiplicador una vez obtenido el beneficio medio de los últimos tres ejercicios. En contraposición, la demandante no ha refutado en modo alguno, mediante dictamen pericial, los cálculos realizados por el perito de la Axencia Tributaria de Galicia ni ha cuestionado la exactitud del balance de la mercantil, limitándose a reiterar la falta de cobertura legal del sistema de valoración empleado. En consecuencia, el presente recurso interpuesto por el sujeto pasivo no puede ser estimado.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

CONVIVENCIA EN PAREJA, NO INSCRITA EN EL REGISTRO DE UNIONES DE HECHO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 24 de enero de 2025.

La cuestión controvertida consiste en el tratamiento fiscal previsto en la ley para una convivencia en pareja, no inscrita en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid a fecha de devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Para la Sala, la circunstancia esgrimida por el contribuyente de que estuviera tramitado el expediente para contraer matrimonio civil y que fue la situación excepcional de pandemia la que impidió recoger el expediente y concertar cita en la Notaría, no modifica la conclusión de la doctrina existente, ya que el expediente matrimonial no es equiparable a una inscripción en el Registro de Parejas de Hecho, puesto que no se basa en la misma normativa en cuanto a su tramitación y a la inscripción, siendo los requisitos diferentes.

El interesado cita la Sentencia dictada por la Sección 1ª de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sentencia núm. 962/2023, de 27 de octubre de 2023, por virtud de la cual se le concede la pensión de viudedad al recurrente. Dicha sentencia indica *"debe tomar como punto de partida el art. 221 de la Ley General de la Seguridad Social, el cual reconoce la condición de beneficiario de la pensión de viudedad al miembro superviviente de una pareja de hecho siempre que además de los requisitos generales del art. 219 de ese mismo Texto Legal acredite una serie de condiciones adicionales cumulativas que no se exigen en el supuesto de que medie vínculo matrimonial"*. La Sala, respetando la sentencia dictada en el ámbito social bajo los principios de que despliega sus efectos en dicho ámbito, bajo los principios de una interpretación tuitiva, flexible y finalista de las normas de Seguridad Social, citado literalmente en la sentencia, lo cierto es que en el ámbito del derecho tributario y los beneficios fiscales así como la prohibición de analogía, no se considera conforme a derecho la pretensión de equiparar la tramitación del expediente matrimonial ni a la celebración misma del matrimonio, ni a la inscripción en un Registro de Uniones de Hecho, con independencia de los motivos trágicos que frustraron la consecución de la celebración del matrimonio.

NORMATIVA TRIBUTARIA DE CATALUÑA: BONIFICACIÓN DE LA CUOTA POR PARENTESCO.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 3 de febrero de 2025.

El presente pleito versa acerca de la interpretación de disposición legal autonómica, en concreto, el art. 58 bis de la Llei 19/2010, de 7 de junio, "de regulació de l'Impost sobre Successions i Donacions", en sus apartados cuarto y sexto,-

El primero de los apartados prevé las condiciones para la aplicación simultánea, o conjunta, del beneficio de bonificación de la cuota por parentesco y del de reducción del valor de participaciones en entidades en la base imponible, que se concretan en una reducción por mitad del primero; el segundo, en redacción manifiestamente mejorable, por ser fuente de equívocos e inseguridad jurídica, que el derecho de opción "(se entiende que en la aplicación de la reducción del valor de participaciones en entidades) "no se rehabilita si como resultado de la comprobación administrativa se constata que no se pueden aplicar las reducciones.

A juicio del Tribunal, la redacción es manifiestamente mejorable, y plausible ejemplo de mala técnica legislativa, desde la necesaria prudencia. Que haya aquí genuina opción tributaria, caracterizada como toda opción que pueda ejercer el contribuyente como manifestación de su voluntad individual, exteriorizada a través de un cauce formal que cumpla unos mínimos requisitos de certeza, que haga posible el conocimiento de su existencia, nos ofrece serias dudas.

Acaso parece que, en el caso de autos, nos hallamos más bien ante la elección entre la aplicación de un solo beneficio fiscal, o de varios de ellos, en la autoliquidación del mismo Impuesto, atañe al régimen de su aplicación conjunta, queriendo el legislador autonómico limitar su alcance, de modo que aquella no dé lugar a una reducción desmedida de la carga impositiva. Cuesta ver en ello genuina opción por regímenes tributarios sustantivos, alternativos, e incompatibles entre sí. Por otro lado, es reconocible, y se halla cargado de sentido, el razonamiento del TEAR a propósito de no hallarnos aquí ante una elección inequívoca por uno u otro beneficio, o, si se quiere, de hallarnos, exclusivamente, ante una aplicación equivocada del régimen legal autonómico de beneficios fiscales acumulados en una sola autoliquidación, que es cosa distinta de la elección entre uno u otro de haber acertado nuestro torpe contribuyente a comprender cabalmente la dicción del art. 58 bis apartado cuarto, la cual le impedía aplicar ambos del generoso modo en que lo hizo en la autoliquidación.

Sin desconocer que el debate en torno a la verdadera naturaleza de la elección que prevé el art. 58 bis apartado cuarto de la Llei 19/2010 se presenta proceloso, la Sala estima que las draconianas consecuencias dispuestas por el segundo inciso del apartado sexto del art. 58 bis de la Llei 19/2010 imponen una lectura y exégesis escrupulosa de sus literales términos. Aquel apartado prevé que si a resultas de una comprobación administrativa se advierte que no se pueden aplicar una o más de una de las reducciones o exenciones especificadas por el apartado 4, no se rehabilita el pretendido "derecho de opción". En el supuesto presente no nos encontramos ante una comprobación administrativa a cuyas resultas el obligado tributario no pudiera aplicar el beneficio de reducción del valor de participaciones, o, en otras palabras, que haya sido adverado el incumplimiento de alguno de los requisitos intrínsecos del beneficio aludido, que no tuviere en suma aquel obligado derecho a él. Sino ante la simple y llana constatación de haberse aplicado en infracción del apartado cuarto del art. 58 bis de la Llei 19/2010 ambos beneficios completos simultáneamente, pues, en tal caso de aplicación simultánea, el de bonificación de la cuota por parentesco había de verse reducido a la mitad.

En el caso de autos nos encontremos siquiera en el ámbito de aplicación de lo previsto en el segundo inciso del apartado sexto del mismo precepto, que ha de ser entendido en el riguroso sentido de no operar, como tal previsión, más que en aquellos casos en que se constate el incumplimiento de los requisitos de la reducción del valor de participaciones en entidades, acumulada a la bonificación de la cuota por parentesco. No previendo la norma tributaria autonómica consecuencia específica al solo y desnudo desconocimiento de la misma regla de aplicabilidad de beneficios del art. 58 bis apartado cuarto de la Llei 19/2010, por acumulación o aplicación simultánea de beneficios que desconozcan sus términos. El recurso, interpuesto por la Agencia Tributaria de Cataluña, se desestima.

**REDUCCIÓN DEL 95% DEL VALOR POR VIVIENDA HABITUAL.**

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 12 de noviembre de 2024.

El objeto del presente recurso lo constituye el modo de aplicar la reducción del 95% del valor por vivienda habitual de la causante, bien a todos los herederos o bien, únicamente, al cónyuge, tal y como éste sostiene en su demanda. Y todo ello teniendo en cuenta que la participación del viudo en la herencia es del 10% frente a la participación del 45% de cada uno de los hijos.

A efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, artículo 27 de la Ley 29/1987, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión. Por lo tanto, la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 relativo a la determinación de la base liquidable, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente base imponible. Todo ello sin perjuicio de aplicar la reducción a determinados causahabientes en los supuestos en los que el testador les haya asignado los bienes específicamente.

La disolución de la sociedad de gananciales se produce con el fallecimiento de la causante lo que conllevará la creación de una sociedad post ganancial formada por el cónyuge supérstite y la herencia yacente, asimilándose la misma a una comunidad de bienes. Dicha sociedad post ganancial durará desde la disolución de la sociedad de gananciales hasta que se liquiden y adjudiquen los bienes que la componen. Y por ello a pesar de que, en este caso concreto sostiene el recurrente, que en la disposición testamentaria se le adjudica el pleno dominio de la vivienda habitual en pago de su participación en la herencia diferenciándose, en la propia escritura de aceptación y adjudicación de la herencia, una adjudicación por su participación en la disuelta sociedad ganancial y otra adjudicación, del pleno dominio de la vivienda habitual, como pago de su cuota legal usufructuaria lo que supone una liquidación de la sociedad de gananciales, no se puede admitir que dicha adjudicación permita aplicar la reducción sobre la totalidad de la vivienda sino únicamente sobre el 50%, tal y como sostiene la administración, pues la naturaleza ganancial de la vivienda supone que el recurrente ya disponía de la mitad de la misma y a pesar de haber obtenido, tras el fallecimiento de la causante, el pleno dominio sobre la misma, lo que realmente ha adquirido por herencia, es la mitad ganancial del su cónyuge, consolidando con ello el pleno dominio, pero aplicando la reducción del 95% únicamente, sobre la mitad ganancial recibida en herencia, lo que supone la desestimación del recurso interpuesto.

**REDUCCIÓN DEL VALOR DE PARTICIPACIONES SOCIALES.**

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 31 de octubre de 2024.

La regularización aquí impugnada viene motivada por la reducción en la base imponible del Impuesto de Sucesiones respecto al valor de las participaciones de la sociedad T2005 SL incluidas en la herencia del padre del recurrente, habiendo aplicado la recurrente en su autoliquidación la reducción en la base imponible prevista en el artículo 20,2 c Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, sobre la totalidad de los inmuebles propiedad de dicha mercantil, mientras que la administración aplicó dicha reducción al 82,2521% de los inmuebles propiedad de dicha empresa, considerando la administración que parte de dichos inmuebles no están afectos a la actividad de la empresa y por tanto deben quedar excluidos del referido beneficio fiscal

La entidad T2005 SL ostenta la propiedad de diversos inmuebles que dedica a su actividad económica de promoción venta, alquiler actividad que la Administración no puso en cuestión, actividad no cuestionada en cuanto a su afectación en el 82% del total que ostenta. Para descartar que determinados inmuebles quedan excluidos de dicha actividad empresarial, como de los que aquí se trata en el porcentaje restante y en valor, la Administración tendría que motivarlo debidamente, concretando en cada caso los indicios suficientes en que se funda para calificarlos de no afectos, afirmando se trata de expectativas. Unos indicios que, en el supuesto examinado, se queden en sospechas o conjeturas carentes del respaldo probatorio debido, máxime cuando se trata de un porcentaje pequeño respecto al total de los que es titular y cuya afectación a la actividad empresarial no se cuestiona; la circunstancia de que esos inmuebles excluidos no hubiera llegado a alquilarse o venderse puede hallar una explicación plausible como la esgrimida por la parte recurrente con diversos datos, documentos e informes de Administración Local y equiparable en su credibilidad a la versión de la Inspección de la Agencia Valenciana Tributaria.

Debe señalarse como la argumentación de la actora cuando señala que la normativa no prevé lapso temporal alguno que determine vender, por ejemplo, para evitar se produzca la desafectación, resulta incuestionable en cuanto no es desvirtuado, lo que enlaza directamente con la finalidad propia de buscar beneficios con la actividad y evitar actuaciones carentes de seguridad económica, ello sin olvidar que la exclusión de esos concretos bienes y su consideración de expectantes carece no solo de respaldo probatorio sino argumental. Se estima el recurso del contribuyente.

**PACTOS DE MEJORA.**

Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 5 de febrero de 2025.

La cuestión objeto del presente procedimiento es la relativa a la acumulación de los pactos de mejora a los efectos de la reducción prevista en el art. 6.2 del Decreto Legislativo 1/2011 de 28 de julio por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedido por el Estado.

El artículo 30 de la Ley 29/1987 ha sido modificado por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, con vigencia desde el día 10 de julio de 2021 (Disposición final séptima), siendo la redacción actual la siguiente: "1. Las donaciones y demás transmisiones 'inter vivos' equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario, así como las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas, todas ellas dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará, a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de la determinación de la cuota tributaria, será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones 'inter vivos' equiparables y a las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios acumulables a la sucesión que se cause por el donante o causante a favor del donatario o sucesor «mortis causa», siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cuatro años.

3. A estos efectos se entenderá por base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas la suma de las bases liquidables de las donaciones y demás transmisiones 'inter vivos' equiparables anteriores, de las herencias, legados o cualesquier otros títulos sucesorios y la de la adquisición actual".

Ahora bien, la legislación aplicable en este caso rati tempore, es el artículo 30 de la Ley 29/1987, en la redacción vigente a la fecha devengo del impuesto. Y en esa fecha el citado precepto que no extendía a las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios la necesidad de acumularlas a la sucesión a efectos de la determinación de la cuota tributaria del impuesto, por lo que procede estimar el recurso y reconocer a favor del sujeto pasivo la aplicación de la reducción por parentesco solicitada.

**CUESTIONAMIENTO DEL CARÁCTER LUCRATIVO DE UNA TRANSMISIÓN DE ACCIONES.**

Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 21 de noviembre de 2024.

Alega la actora la ausencia de *causa donandi* y carácter lucrativo. Sostiene la inexistencia del hecho imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, dado que no hay un acto de liberalidad gratuita por parte de los transmitentes. Se remonta al origen de la transmisión de las participaciones como contrato mixto, atípico y multilateral, que conlleva unas obligaciones y derechos para todas las partes firmantes del mismo, que regula tanto una sucesión en la empresa familiar como las relaciones personales y familiares. No dándose con ello un empobrecimiento para los transmitentes de las participaciones, pues en el cómputo global del acuerdo obtienen otros derechos. No se trata de un negocio jurídico de donación pura y simple, y por tanto nos encontramos con una inexistencia del hecho imponible

Para el tribunal, con independencia de que, según el auto del Juzgado de Primera Instancia de Murcia, de 9 de octubre de 2015, no sea de aplicación el art. 629 del CC para ubicar en la fecha del 15 de enero de 2015 la producción de efectos de la transmisión porque de las resoluciones no se desprende que el negocio jurídico pueda ser calificado como donación, la Sala entiende que esto no es relevante a los efectos tributarios porque lo que no puede dudarse es que se trata de una transmisión lucrativa, y el art. 3.1 de la Ley del Impuesto no solo hace referencia a la adquisición de bienes y derechos por

donación, sino también a cualquier otro negocio jurídico a título gratuito. Y de las escrituras de transmisión de acciones, incluso del propio acuerdo que se ejecuta con dicha transmisión, se deduce con claridad que no hay contraprestación alguna por parte de las hermanas cuando se les trasmite la nuda propiedad del 3% del capital de la entidad.

En la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2014 también claramente se recoge que se condena a los hermanos a transmitir a cada una de sus dos hermanas, , las acciones de la sociedad que representan el 3% del capital social, sin contraprestación por su parte. El hecho de que fuera necesario que se dictara una sentencia por el Tribunal Supremo para que se transmitieran las acciones, no supone que la adquisición de las mismas no se haya realizado mediante un negocio jurídico a título gratuito. Y prueba de ello es el contenido de la escritura de 23 de julio de 2014 y de la de 15 de enero de 2015 en la que la recurrente se adhiere, aprueba, consiente y ratifica la escritura de transmisión de acciones de 23 de julio de 2014, sin ninguna contraprestación por su parte. La última escritura citada establece claramente: Las transmisiones efectuadas en virtud de lo aquí dispuesto tienen carácter gratuito y, por tanto, se efectúa sin que medie contraprestación alguna... tal y como exige la referida sentencia número 306/2014 del Tribunal Supremo, de 16 de junio de 2014.

.....

**MOMENTO DE CUANTIFICACIÓN DEL VALOR DEL USUFRUCTO.**

**Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 24 de enero de 2025.**

.....

Trae causa la litispendencia en la determinación de la base imponible del valor del usufructo de los bienes respecto de los que el segundo fallecido siga siendo usufructuario y el heredero nudo propietario en el momento de su fallecimiento, siendo la fecha de referencia de citados valores la del momento de constitución del usufructo, de modo que si alguno de los bienes con dominio desmembrado se hubiesen transmitido a un tercero en pleno dominio, será el tercero el que habrá liquidado el impuesto correspondiente al negocio jurídico en virtud del cual se haya realizado la transmisión y, lógicamente, al fallecer el usufructuario ya no existe dominio que consolidar en la persona del que ya no es nudo propietario (art. 51.4 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones).

Como señala el TEAR, cuyas consideraciones comparte la Sala - a falta de oportuna prueba por el recurrente sobre tal extremo - de la mencionada escritura únicamente cabe colegir que los bienes adjudicados lo fueron en pago de su mitad de gananciales y de sus derechos en la herencia del causante, no habiendo quedado acreditado por tanto que se haya realizado, ni siquiera parcialmente, la conmutación del usufructo invocada, significando que en cualquier caso, el importe del usufructo vitalicio de referidas acciones resulta ser muy superior al usufructo viudal concretado en la misma escritura en la cantidad de 152.155,08 €. Téngase en cuenta que, en aplicación de la normativa y doctrina jurisprudencial reseñada en esta sentencia, lo procedente es cuantificar el valor del usufructo en el momento en que se constituyó.

De lo actuado en el expediente, se desprende que en la autoliquidación presentada por la viuda se consignó una base imponible de 159.467,56 €, y en la escritura de partición de herencia se cuantificó el usufructo en 152.155,08 €, y habida cuenta que la cantidad imputada en la liquidación impugnada, por la que se consolida el dominio del 50% de dicho usufructo asciende a 76.081,95 €, cantidad no coincidente, pero en todo caso inferior al 50% de aquellos dos distintos valores declarados por los propios herederos, procedente será confirmar la resolución del TEAR impugnada y desestimar íntegramente el recurso interpuesto, confirmando en consecuencia la liquidación practicada.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

## TRIBUTOS MUNICIPALES

### SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA ....35

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA. ....35
- Inadmisión de recurso por situaciones consolidadas.....35

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

#### INADMISIÓN DE RECURSO POR SITUACIONES CONSOLIDADAS.

Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de enero de 2025.

El contribuyente presentó recurso de reposición solicitando la anulación de la liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en base única y exclusivamente a la STC 182/2021. El recurso fue inadmitido a trámite, pues se fundamentaba en lo expuesto en la STC 182/2021, cuando se trataba una situación consolidada de acuerdo con los exclusivos efectos de lo señalado en el FJ6º de la propia STC 182/2021, al no ser una situación susceptible de ser revisada

La Sala reitera la doctrina establecida en la STS de 10 de julio de 2023 que, de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpresivas de incremento de valor (entre otras, STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021.

