

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

PRESENTACIÓN DE LA DECANA

CARTA DEL DIRECTOR

COMENTARIOS DE LAS AUTORIDADES AUTONÓMICAS

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

300

SERVICIO DE COORDINACIÓN OO.LL.

Nº 300 • MAYO-JUNIO 2025

Registadores
DE ESPAÑA



Contenido



- Presentación de la Decana del Colegio de Registradores: María Emilia Adán García ... 4
- Carta del Vocal Director del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras e Innovación del Colegio de Registradores: Ignacio González Hernández 6

PRESENTACIÓN DE LA DECANA Y CARTA DEL DIRECTOR

- **COMENTARIOS DE LAS AUTORIDADES AUTONÓMICAS**.....8

COMENTARIOS DE LAS AUTORIDADES AUTONÓMICAS

- **NOVEDADES NORMATIVAS**
Orden PJC/414/2025, de 30 de abril14
- **NOVEDADES AUTONÓMICAS**16

NOVEDADES NORMATIVAS Y AUTONÓMICAS

- "DESPLAZAMIENTO PATRIMONIAL E IMPUESTO DE TRANSMISIONES" 19
ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE
- **LOS BENEFICIOS FISCALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL (I)** 31
RICARDO HUESCA BOADILLA

TEMAS FISCALES

- **CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**
 - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentos. .55
 - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....64

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

- **CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**
 - Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 70

TRIBUTOS MUNICIPALES



BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

PRESENTACIÓN DE LA DECANA

CARTA DEL DIRECTOR

CARTAS DE LAS AUTORIDADES AUTONÓMICAS

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

PRESENTACIÓN DE LA DECANA DEL COLEGIO DE REGISTRADORES DE ESPAÑA 4

María Emilia Adán García

PRESENTACIÓN DE LA DECANA



Celebramos la publicación del número 300 de la revista BITplus, un hito que refleja dos décadas de compromiso ininterrumpido con el estudio, la divulgación y el análisis riguroso del sistema tributario español, con especial atención a la tributación autonómica y local.

Desde su nacimiento en el Colegio de Registradores, BITplus ha sido mucho más que una publicación técnica: ha representado un espacio de encuentro entre el conocimiento experto y la responsabilidad pública. A lo largo de estos años, más de 150 colaboradores han aportado su saber para ofrecer una herramienta útil, actualizada y accesible tanto para profesionales como para instituciones y ciudadanía.

Es el momento de agradecer la acogida y seguimiento que la revista ha recibido por parte de todos los operadores jurídicos. Registradores, Abogados del Estado, Inspectores de Hacienda estatal, Inspectores de tributos de las Comunidades autónomas, Catedráticos, Gestores administrativos, entre otros, conforman un valioso entramado profesional que enriquece el ámbito fiscal con su experiencia y conocimiento al servicio de las administraciones estatal, autonómica y local.

En un contexto de permanente transformación normativa y tecnológica, esta conmemoración no es solo un reconocimiento al camino recorrido, sino una renovación del compromiso con una fiscalidad transparente, armónica y cercana. Porque en cada reseña normativa, en cada resumen jurisprudencial y en cada artículo late la convicción de que compartir conocimiento jurídico es también construir una sociedad más informada y más justa.

María Emilia Adán García

Decana del Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles de España

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

PRESENTACIÓN DE LA DECANA

CARTA DEL DIRECTOR

CARTAS DE LAS AUTORIDADES AUTONÓMICAS

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

CARTA DEL VOCAL DIRECTOR DEL SERVICIO DE COORDINACIÓN DE OFICINAS LIQUIDADORAS E INNOVACIÓN DEL COLEGIO DE REGISTRADORES DE ESPAÑA 6

Ignacio González Hernández

CARTA DEL DIRECTOR



Hace casi 20 años, el Colegio de Registradores de España decidió segregar la sección fiscal de su Boletín Registral dando lugar a la aparición de la Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras, en formato papel y a un Boletín telemático quincenal, antecesores del actual BIT Plus que conocéis y que fruto de la evolución tecnológica nació de la fusión de ambas publicaciones pasando a ser totalmente telemático.

El interés del Colegio de Registradores de España siempre ha sido doble, proporcionar tanto a los Registradores titulares de las oficinas liquidadoras de distrito hipotecario, así como a todos los lectores, una información puntual, completa, actualizada y continua referida principalmente a los jurídicos y complejos tributos que han sido tradicionalmente gestionados por los Registradores, en la actualidad, tributos cedidos por las Comunidades Autónomas, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como a la Tributación municipal.

Para el Colegio es una gran satisfacción haber llegado a 300 números y por ello queremos agradecer la constancia y empeño que han demostrado durante todos estos años, a las diversas Juntas de gobierno, en especial a los Directores del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras, a los magníficos colaboradores de la revista y al equipo técnico del Colegio que está detrás de la edición de cada número.

Estos 300 números nos impulsan al futuro y refuerzan la ilusión para poner todos los medios humanos y tecnológicos de los que dispone el Colegio de Registradores en aras de mantener el compromiso de calidad, evolución y adaptación, por los que nuestra revista seguirá siendo imprescindible en el mundo jurídico fiscal.

Para finalizar, agradecer la fidelidad y confianza que nos han demostrado las Comunidades Autónomas en este viaje en el compartimos el compromiso de servicio público en beneficio de la sociedad.

Ignacio González Hernández

Vocal Director del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras e Innovación del Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles de España

CARTAS DE LAS AUTORIDADES AUTONÓMICAS..... 8

- José Francisco Parra Soler.
Director de la Agencia Tributaria de Andalucía
Seguridad jurídica: reflexiones compartidas8
- Miguel Povedano Molina
Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid9
- Susana Pastor Pons
Directora General de Tributos y Ordenación del Juego de Castilla-La Mancha10
- Inmaculada Domínguez Calomarde
Directora general de Tributos y Juego de la Conselleria de Hacienda y
Economía de la Generalitat Valenciana11
- Francisco Pozuelo Antoni.
Director General de Tributos del Gobierno de Aragón12
- Sonia Díaz Español
Ex Directora de la Agencia Tributaria Valenciana12

COMENTARIOS DE LAS AUTORIDADES AUTONÓMICAS

ANDALUCÍA

Seguridad jurídica: reflexiones compartidas

El principio de seguridad jurídica constituye uno de los pilares del Estado social y democrático de Derecho, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución Española, y resulta especialmente relevante en el ámbito tributario, donde el “efecto certeza” es un factor clave que influye en la programación de inversiones, en la puesta en marcha de proyectos empresariales, en la creación de riqueza, en la generación de bienestar.

En el plano individual, los contribuyentes suelen preferir el amparo legal frente a estrategias agresivas de ahorro fiscal, pues la previsibilidad es preferible al riesgo de contingencias no previstas. A escala macroeconómica, un sistema tributario claro y de aplicación uniforme allana el terreno para el desarrollo económico y empresarial, al no verse obstaculizado por la incertidumbre por potenciales consecuencias fiscales no planificadas.

La Ley General Tributaria refuerza esta tutela mediante:

1. Deber de información y asistencia: la Administración está obligada a facilitar a los obligados tributarios la norma aplicable y su interpretación práctica.

2. Vinculación de las consultas tributarias escritas, información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles y acuerdos previos de valoración: estas tres figuras ofrecen seguridad previa a la operación ya que permiten conocer, con carácter previo, no sólo la norma aplicable sino también cuál será la aplicación de la Administración en un caso concreto.

No obstante, la eficacia de este principio afronta en la actualidad tres retos principales:

1. Saturación normativa. El elevado ritmo de producción normativa y la superposición de disposiciones europeas, estatales, autonómicas y locales dificultan la comprensión y aplicación coherente de las normas. El Tribunal Constitucional ha recordado que “el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse” (STC 46/1990).

2. Evolución tecnológica. La digitalización de procedimientos y el desarrollo de nuevas formas de economía digital requieren adaptar los instrumentos de aplicación de los tributos para simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias sin sacrificar la transparencia y el control.

3. Incremento de la aportación de la jurisprudencia. La doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea influye cada vez más en materia sustantiva, general y procesal, al haber incrementado exponencialmente su papel como complemento a las fuentes del derecho.

Este complejo escenario exige subrayar la preeminencia de la ley, principio ya proclamado en el Digesto (“no existe cosa alguna tan digna de atención como la autoridad de las leyes”), positivizado en nuestro derecho vigente y reiterado por el Tribunal Constitucional al definir la seguridad jurídica como “suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio” (SSTC 27/1981, 99/1987, 227/1988, 150/1990).

Para que la seguridad jurídica siga siendo un principio vivo y aporte confianza a la sociedad, los poderes públicos deben garantizar:

- Actualización normativa constante, simplificando y coordinando el ordenamiento tributario.
- Coherencia interpretativa, a través de criterios claros y accesibles.
- Adaptación a la nueva realidad cambiante, integrando con flexibilidad las transformaciones tecnológicas y sociales.

En un entorno que a veces parece alejarse de esta aspiración, se acentúa el valor de publicaciones rigurosas como este Boletín Informativo Tributario. Su enfoque técnico y práctico guía a profesionales y contribuyentes, convirtiéndose en faro imprescindible para navegar con certidumbre por las complejas aguas del actual sistema tributario español. Por ello celebramos este número 300 con la esperanza de que nos siga alumbrando cada mes por muchos años.

José Francisco Parra Soler

Director de la Agencia Tributaria de Andalucía

COMUNIDAD DE MADRID

Desde la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid queremos dar la enhorabuena al Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles de España, y en especial a todo el equipo encargado de la edición del Boletín Informativo Tributario BITplus, que en esta ocasión celebra su publicación número 300.

Desde sus inicios y con el transcurso del tiempo se ha convertido en un referente indiscutible para los funcionarios de la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid. Los contenidos de la revista nos permiten estar al día no sólo de la última doctrina y jurisprudencia relativa a los tributos cedidos a las comunidades autónomas sino también en las cuestiones específicas tributarias que se abordan en los interesantes artículos o monografías contenidas en esta publicación.

Por todos es conocido que la materia tributaria es una de las más cambiantes del derecho, lo que exige a todos los profesionales que se dedican a ella la máxima actualización para poder ejercer adecuadamente las competencias que tienen atribuidas.

En este sentido, no sólo es preciso conocer las constantes novedades normativas, sino también la doctrina que la Dirección General de Tributos establece en relación a los tributos cedidos, así como la jurisprudencia en este ámbito.

Y aquí es donde destaca particularmente esta revista que, sin duda, es líder y referencia en lo que a los tributos cedidos a las comunidades autónomas se refiere.

Os animamos a continuar con esta labor al menos otros 300 números más. Seguro que seguiréis siendo una de las publicaciones de referencia en el ámbito tributario.

¡Nuestra más sincera enhorabuena!

Miguel Povedano Molina

Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid

CASTILLA LA MANCHA

En Castilla-La Mancha, las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario han desempeñado un papel fundamental en la gestión tributaria descentralizada. Su existencia ha permitido que miles de ciudadanos y ciudadanas, especialmente en municipios alejados de las capitales de provincia, puedan realizar sus trámites tributarios sin necesidad de desplazarse largas distancias. Estas oficinas han facilitado históricamente la gestión y recaudación de tributos vinculados a las transmisiones patrimoniales, los actos jurídicos documentados y el impuesto sobre sucesiones y donaciones. Su vinculación con los Registros de la Propiedad ha permitido una operativa eficiente y próxima al ciudadano, especialmente en el entorno rural, donde su labor ha contribuido a reducir la brecha entre la administración tributaria y la población.

Sin embargo, la realidad está cambiando. Castilla-La Mancha, como el resto de Comunidades Autónomas, no permanece ajena a la transformación digital que atraviesan todas las administraciones públicas. El modelo actual está evolucionando hacia una relación cada vez más digitalizada entre los contribuyentes y la administración, donde muchos trámites pueden realizarse en línea, sin necesidad de acudir físicamente a una oficina.

En este nuevo escenario, cabría pensar que las Oficinas Liquidadoras han perdido parte de su sentido. Pero esta conclusión sería precipitada. En un mundo donde lo digital gana protagonismo, también crecen las desigualdades en el acceso y uso de la tecnología. Especialmente en el medio rural, el contacto humano sigue siendo un valor esencial, y muchas personas —ya sea por edad, falta de recursos o formación— tienen dificultades para adaptarse al nuevo entorno digital.

Por ello, considero que el futuro de las Oficinas Liquidadoras no debe entenderse como una desaparición, sino como una transformación. Estas oficinas tienen la oportunidad de redefinirse como centros de asistencia integral al contribuyente.

Su función no debería limitarse únicamente a la gestión de tributos, sino ampliarse a la orientación y ayuda en la presentación, liquidación y pago de las obligaciones fiscales, con especial atención a los colectivos más vulnerables.

Este nuevo enfoque coloca la asistencia al contribuyente en el centro del servicio público tributario, no solo como un medio para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sino como una herramienta para fomentar la confianza en la administración y promover el cumplimiento voluntario.

En definitiva, más que prescindir de las Oficinas Liquidadoras, deberíamos apostar por fortalecer su papel como nodos de apoyo al ciudadano. Una administración moderna no es solo la que se digitaliza, sino la que asegura que nadie queda atrás en ese proceso. La cercanía, la asistencia personalizada y el compromiso con la equidad territorial deben ser los pilares sobre los que se construya el futuro de estas oficinas en Castilla-La Mancha.

Susana Pastor Pons

Directora General de Tributos y Ordenación del Juego de Castilla-La Mancha

COMUNIDAD VALENCIANA

Es un honor para mí participar en este número especial del Boletín Informativo Tributario BITplus, una publicación que ha sido fundamental en la difusión del conocimiento tributario entre los operadores fiscales. A lo largo de los años, BITplus ha demostrado ser una herramienta imprescindible para todos los que nos dedicamos al mundo de los tributos, tanto desde la Administración como desde el ámbito privado, así como para los ciudadanos, ofreciendo información precisa y actualizada sobre las diferentes normas y prácticas tributarias.

Mi relación con BITplus ha sido siempre cercana y de colaboración. He tenido el privilegio de escribir varios artículos para esta revista, contribuyendo con mi experiencia y conocimientos en el campo de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, así como en el área de los tributos locales.

En la Comunidad Valenciana, el Colegio de Registradores, editor de la revista, desempeña un papel crucial en la gestión y liquidación de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuya aplicación corresponde a la Agencia Tributaria Valenciana, a través de su encomienda a las oficinas de Distrito Hipotecario, a cargo de los Registradores de la Propiedad.

Como anterior subdirectora de la Agencia Tributaria Valenciana, trabajamos codo con codo con las oficinas liquidadoras de la Comunitat Valenciana en la revisión integral de esa colaboración, adaptándola a las nuevas exigencias telemáticas y de integración de datos automatizados. Esto ha asegurado una gestión más eficiente y moderna, y una red de oficinas de atención tributaria distribuidas por todo el territorio, proporcionando a la ciudadanía una información y asistencia más próxima.

Actualmente, como Directora General de Tributos de la Generalitat Valenciana, parte de mi trabajo se centra en la interpretación de las normas tributarias autonómicas, la emisión de informes, instrucciones y circulares para su cumplimiento. La labor difusora del conocimiento que realiza BITplus es, sin duda, un complemento perfecto para esta misión. La revista no solo informa, sino que contribuye a una mayor transparencia y eficiencia en la gestión tributaria. En un mundo donde las normas fiscales están en constante evolución, contar con una fuente de información confiable y accesible es indispensable.

En este número especial, quisiera destacar la importancia de la colaboración y la sinergia entre el Colegio de Registradores y la Administración Tributaria de nuestra Comunidad y especialmente, quisiera agradecer el papel que las oficinas de distrito hipotecario de la Comunidad Valenciana desempeñaron durante la DANA en Valencia. Su esfuerzo y dedicación fueron fundamentales para asegurar una respuesta rápida y eficaz en momentos de gran necesidad.

Agradezco sinceramente la oportunidad de contribuir a este número conmemorativo y felicidades a BITplus por alcanzar este hito. Estoy segura de que la Revista seguirá siendo un referente en el ámbito tributario promoviendo el conocimiento y la excelencia en el mismo.

Inmaculada Domínguez Calomarde

Directora General de Tributos y Juego Conselleria de Hacienda y Economía de la Generalitat Valenciana

ARAGÓN

No pudiendo asistir personalmente a la jornada de conmemoración, quiero aprovechar la ocasión para felicitaros por celebrar el número 300 y agradecer la importante labor doctrinal e informativa que desde el BIT realizáis. La calidad de las colaboraciones, y el excelente criterio en la selección de la jurisprudencia y doctrina administrativa que recogéis, hacen de esta revista un documento de imprescindible manejo para cualquier operador jurídico con implicación en este tipo de impuestos.

Francisco Pozuelo Antoni

Director General de Tributos del Gobierno de Aragón

COMUNIDAD VALENCIANA

BITplus, número 300: Una mirada al pasado para seguir construyendo futuro

Conmemorar el número 300 del Boletín Informativo Tributario (BITplus) es mucho más que celebrar una cifra redonda. Es reconocer la solidez institucional y técnica de una publicación que, durante décadas, ha sido referencia esencial para todos los que trabajamos en el ámbito de la fiscalidad pública.

Desde mi experiencia como ex Directora de la Agencia Tributaria Valenciana y, especialmente, como inspectora de tributos —hoy en excedencia—, he sido testigo directo de la evolución del sistema tributario autonómico. En esa evolución, el BIT ha acompañado con rigor, análisis crítico y vocación de servicio público a quienes gestionamos, interpretamos y aplicamos el Derecho Tributario desde las Comunidades Autónomas.

Recuerdo con especial implicación el proceso de impulso y consolidación del equipo tributario en torno a las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, un modelo de cooperación institucional que ha demostrado cómo la eficiencia técnica y la proximidad al ciudadano pueden ir de la mano. Proyectos como este necesitan un ecosistema normativo e interpretativo de calidad, y publicaciones como BITplus son clave para sostener ese marco común de reflexión y cohesión interterritorial.

Este número especial es, por tanto, también un homenaje a los profesionales anónimos que hacen posible que la política fiscal funcione: inspectores, técnicos, gestores, informáticos, administrativos, formadores, consultores, asesores, docentes... Cada uno aporta su conocimiento al engranaje de la Administración Tributaria. Y el BIT ha sabido darles voz, mantener el debate vivo y anticipar los retos del futuro.

Gracias por permitirme ser parte de este recorrido. Celebremos el pasado, sí, pero sobre todo, comprometámonos con el futuro de una fiscalidad justa, moderna, colaborativa y al servicio de la ciudadanía.

Sonia Díaz Español

Ex Directora de la Agencia Tributaria Valenciana

Ex Directora Técnica del Observatorio Fiscal de la Comunitat Valenciana

Profesora en materia de Fiscalidad

Inspectora de Tributos de la Generalitat Valenciana (excedencia)

Socia Fiscal de Cuatrecasas



PRESENTACIÓN DE LA DECANA

CARTA DEL DIRECTOR

CARTAS DE LAS AUTORIDADES AUTONÓMICAS

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES NORMATIVAS 14

- Orden PJC/414/2025, de 30 de abril, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de abril de 2025, por el que se determina la aplicación de la ampliación de términos y plazos administrativos como consecuencia de la interrupción generalizada del suministro eléctrico acaecida el 28 de abril de 2025.

NOVEDADES NORMATIVAS

Orden PJC/414/2025, de 30 de abril, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de abril de 2025, por el que se determina la aplicación de la ampliación de términos y plazos administrativos como consecuencia de la interrupción generalizada del suministro eléctrico acaecida el 28 de abril de 2025.

El Consejo de Ministros, en su reunión del día 30 de abril de 2025, a propuesta del Ministro para la Transformación Digital y de la Función Pública y del Ministro del Interior, ha adoptado un acuerdo por el que se determina la aplicación de la ampliación de términos y plazos administrativos como consecuencia de la interrupción generalizada del suministro eléctrico acaecida el 28 de abril de 2025.

Para general conocimiento, se procede a su publicación como anexo a la presente orden.

Acuerdo por el que se determina la aplicación de la ampliación de términos y plazos administrativos como consecuencia de la interrupción generalizada del suministro eléctrico acaecida el 28 de abril de 2025

La interrupción generalizada del suministro eléctrico en todo el territorio peninsular acaecida el 28 de abril de 2025, que ha afectado al normal funcionamiento de infraestructuras y comunicaciones entre otros, ha dado lugar a la declaración de emergencia de interés nacional en el territorio de diversas comunidades autónomas a través de sendas órdenes del Ministro del Interior (Órdenes INT/399/2025 e INT/400/2025, de 28 de abril).

Ante esta situación, y hasta que se consiga el restablecimiento del funcionamiento ordinario de los servicios públicos, es preciso que se adopten las medidas necesarias de dirección y coordinación para la gestión de esta incidencia en cada ámbito sectorial, incluyendo el funcionamiento de las administraciones públicas por medios electrónicos.

En relación con los términos y plazos administrativos, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas contempla en su artículo 32, que tiene carácter básico, los supuestos en los que una posible incidencia técnica pudiera afectar al cómputo ordinario de los mismos. En concreto, el artículo 32.4 de la Ley 39/2015 establece que, cuando una incidencia técnica haya imposibilitado el funcionamiento ordinario del sistema o aplicación que corresponda, y hasta que se solucione el problema, la Administración podrá determinar una ampliación de los plazos no vencidos.

Esta ampliación se justifica en la necesidad de garantizar el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones por parte de las personas interesadas, así como evitar la caducidad indebida de procedimientos administrativos por las razones expuestas.

En consecuencia, cuando se hayan visto gravemente afectados los servicios y sistemas utilizados para la tramitación de los procedimientos y el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de obligaciones por los interesados que prevé la normativa vigente, y a los efectos de garantizar la homogeneidad en el tratamiento de las situaciones que tienen su origen en la incidencia descrita, se determina que la duración de la ampliación de los términos y plazos administrativos se pueda extender a una fecha posterior, como se recoge en el acuerdo.

En virtud de lo anterior, a propuesta de los Ministros del Interior y para la Transformación Digital y de la Función Pública, el Consejo de Ministros, en su reunión del día 30 de abril de 2025, acuerda:

Primero.

Determinar que la ampliación de los términos y plazos administrativos podrá extenderse, en los casos en que se hayan visto afectados por la interrupción generalizada del suministro eléctrico producida el 28 de abril de 2025, hasta las 0.00 horas del día 6 de mayo de 2025, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Segundo.

Lo dispuesto en el apartado primero se aplicará a todo el sector público definido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre

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



PRESENTACIÓN DE LA DECANA
CARTA DEL DIRECTOR
CARTAS DE LAS AUTORIDADES AUTONÓMICAS
NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES
TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS
TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS.....16

• ANDALUCÍA.....	16
• ARAGÓN	16
• ASTURIAS	16
• CANTABRIA	16
• CASTILLA Y LEÓN.....	16
• CASTILLA LA MANCHA.....	16
• CATALUÑA	17
• COMUNIDAD VALENCIANA	17
• EXTREMADURA.....	17
• GALICIA	17
• LA RIOJA	17
• MADRID.....	17
• MURCIA	17
• NAVARRA	17

NOVEDADES AUTONÓMICAS

El 28 de abril de 2025 se produjo una interrupción generalizada del suministro eléctrico que afectó gravemente a todo el territorio peninsular. Esta situación afectó al normal funcionamiento de los servicios públicos, a los sistemas utilizados en la tramitación de los procedimientos administrativos y al ejercicio de los derechos de los interesados. En consecuencia, en virtud del artículo 32 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, las comunidades autónomas consideraron necesario la ampliación general de plazos de los procedimientos administrativos. *(A fecha de cierre de la edición)*

ANDALUCÍA

Acuerdo de 30 de abril de 2025, del Consejo de Gobierno, por el que se amplían los plazos en los procedimientos administrativos tramitados por la Administración de la Junta de Andalucía.

ARAGÓN

ORDEN PEJ/423/2025, de 30 de abril, conjunta de los Departamentos de Presidencia, Economía y Justicia y de Hacienda, Interior y Administración Pública, por la que se acuerda una ampliación general de dos días para los plazos de todos los procedimientos administrativos tramitados por la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón y sus organismos públicos.

ASTURIAS

ACUERDO de 2 de mayo de 2025, del Consejo de Gobierno, de ampliación general de plazos de procedimientos administrativos como consecuencia de la interrupción generalizada del suministro eléctrico del día 28 de abril de 2025.

CANTABRIA

Resolución de 29 de abril de 2025, de ampliación de plazos de los procedimientos y expedientes administrativos.

CASTILLA Y LEÓN

ORDEN PRE/430/2025, de 30 de abril, por la que se amplían los plazos de los procedimientos tramitados por la Administración General e Institucional de la Comunidad de Castilla y León y sus Fundaciones y Empresas públicas, debido a la caída de la red eléctrica en España.

CASTILLA LA MANCHA

Acuerdo de 02/05/2025, del Consejo de Gobierno, por el que se determina la ampliación general de plazos en los procedimientos de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha como consecuencia de la interrupción generalizada del suministro eléctrico que sobrevino el 28/04/2025.

CATALUÑA

Acuerdo de ampliación del vencimiento de términos y plazos hasta el día 5 de mayo de 2025

COMUNIDAD VALENCIANA

RESOLUCIÓN de 29 de abril de 2025, de la Presidencia de la Generalitat, de ampliación de plazos de procedimientos administrativos de la Generalitat como consecuencia de la caída del sistema eléctrico en todo el territorio español peninsular el día 28 de abril de 2025.

EXTREMADURA

RESOLUCIÓN de 29 de abril de 2025, de la Consejera, de ampliación de plazos como consecuencia de la interrupción del suministro eléctrico del 28 de abril de 2025.

GALICIA

RESOLUCIÓN de 29 de abril de 2025, de la Secretaría General de la Presidencia, por la que se da publicidad a la Resolución de la Presidencia de la Xunta de Galicia de 29 de abril de 2025, por la que se dispone la ampliación general de plazos en los procedimientos administrativos a consecuencia de la interrupción generalizada del suministro eléctrico acaecida el día 28 de abril de 2025.

LA RIOJA

Resolución 949/2025, de 29 de abril, de la Consejería de Hacienda, Gobernanza Pública, Sociedad Digital y Portavocía del Gobierno, por la que se amplían los plazos de los procedimientos administrativos en el ámbito del sector público de la Comunidad Autónoma de La Rioja

MADRID

ACUERDO de 30 de abril de 2025, del Consejo de Gobierno, por el que se acuerda la ampliación general de los plazos de todos procedimientos administrativos de la Administración de la Comunidad de Madrid y sus entidades del sector público.

MURCIA

Resolución de 29 de abril de 2025 de la Directora General de Calidad, Simplificación Administrativa e Inspección de Servicios y del Director General de Transformación Digital, por la que se declara inhábil a efectos de cómputo de plazos administrativos el día 28 de abril de 2025, como consecuencia del corte de suministro eléctrico producido a nivel nacional.

NAVARRA

ORDEN FORAL 20/2025, de 29 de abril, del consejero de Presidencia e Igualdad, por la que se amplía, con carácter general, en dos días los plazos de los procedimientos administrativos tramitados por la Administración de la Comunidad Foral de Navarra cuyo plazo de presentación hubiera vencido los días 28 o 29 de abril de 2025.

TEMAS FISCALES

TEMAS FISCALES.....19

• “DESPLAZAMIENTO PATRIMONIAL E IMPUESTO DE TRANSMISIONES”

ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE

Abogado del Estado

Doctor en Derecho 19

I. INTRODUCCIÓN: LOS ARTÍCULOS 7.1.B Y 13.2 DEL TEXTO REFUNDIDO
 II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS DESDE EL PUNTO DE VISTA TRIBUTARIO

- Sentencia de 18 de Junio de 2010 y
- Sentencia de 23 de Septiembre de 2013
- III. EL CONCEPTO DE DESPLAZAMIENTO PATRIMONIAL
- En la tributación de las operaciones societarias
- La reducción del capital social y la condonación de dividendos pasivos
- Su relación con los incrementos o disminuciones patrimoniales
- Una referencia al ámbito penal: el delito de estafa

IV. EL SUPUESTO CONTEMPLADO EN LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 7 Y 13 DE ENERO Y 4 DE FEBRERO DE 2025

- Inexistencia del hecho imponible por no comportar la autorización municipal un desplazamiento patrimonial

• LOS BENEFICIOS FISCALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL (I)

RICARDO HUESCA BOADILLA

Abogado del Estado y Doctor en Derecho

Académico Correspondiente de la Real Academia de

Jurisprudencia y Legislación de España.....31

- 1.- INTRODUCCIÓN
- 2.-DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SOBRE EL ÁMBITO COMPETENCIAL DE LAS CCAA EN RELACION CON LOS BENEFICIOS FISCALES DEL ISD
- 3.- BENEFICIOS FISCALES EN LAS ADQUISICIONES MORTIS CAUSA RELACIONADOS CON LAS REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DEL ARTÍCULO 20.2 DE LA LISD
- 4.-BENEFICIOS FISCALES EN LAS DONACIONES Y DEMÁS NEGOCIOS JURÍDICOS A TÍTULO GRATUITO INTER VIVOS RELACIONADOS CON LA REDUCCION DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DEL ARTÍCULO 20.6 DE LA LISD.
- 5.- GESTION Y COMPROBACION DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

“DESPLAZAMIENTO PATRIMONIAL E IMPUESTO DE TRANSMISIONES”

ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE

Abogado del Estado
Doctor en Derecho

I. INTRODUCCIÓN

1. Al hilo de lo expuesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de su Sala Tercera de 7 y 13 de enero y 4 de febrero de 2025, nos ocupamos de la expresión “desplazamiento patrimonial”, consustancial a los tributos sobre la circulación de bienes y que se plasma en el hecho imponible del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que encuentra su regulación, como es conocido, en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre¹, por el que se aprobó el Texto Refundido:

La doctrina jurisprudencial que ha quedado mencionada se refiere a una modalidad del hecho imponible como es la constitución de concesiones administrativas², por lo que procede recordar que según el artículo séptimo del citado Texto Refundido

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas,

salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos³”.

Como recuerda la Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 17 de diciembre de 2024:

“Las concesiones de uso privativo de bienes demaniales crean derechos y obligaciones en virtud de una decisión administrativa aceptada por el concesionario, dando lugar a una figura jurídica negocial o bilateral, pero no contractual, sometida a normas propias, sin perjuicio de la remisión en ocasiones a la figura de los contratos”.

Completa el precepto, a los efectos que nos ocupan, lo dispuesto en el artículo 13, apartado segundo, del Texto Refundido, en el que se indica:

“Se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del Impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades

1 Me remito a mí: “Manual del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. Editorial Marcial Pons, Quinta Edición (1997).

2 Sigue siendo de referencia el estudio monográfico sobre el tema de Alfonso Ferrer, en la obra: “Impuestos Generales sobre las Sucesiones, sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. Instituto de Estudios Fiscales. Volumen II (1977).

3 En relación coordinada con este precepto el artículo séptimo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, Reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción procedente de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, dispone que: “No estarán sujetas al Impuesto: Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes: a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario. b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos. c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias. d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario”.

de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares”.

Este precepto y en particular la expresión subrayada es lo que ha dado lugar a la Jurisprudencia que se examina⁴ lo que nos lleva a formular algunas consideraciones previas sobre el particular, pues son varios los pronunciamientos sobre el precepto mencionado y sobre la expresión “desplazamiento patrimonial”.

II

2.- Por lo que concierne a los pronunciamientos de la Jurisprudencia que específicamente se han ocupado de esta cuestión traemos a colación:

- La Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2010, que analizó si debía de calificarse como concesión administrativa, un contrato celebrado entre el Ayuntamiento de Madrid y determinada Empresa, para el diseño, instalación y conservación, de un número de 2750 marquesinas a instalar en las paradas del autobús.

La Sentencia alude a la asimilación de ciertas figuras jurídicas al hecho imponible del Impuesto, por lo que se cita no sólo lo expuesto en el ya mencionado artículo 13, apartado segundo, del Texto Refundido, sino también lo siguiente:

“En el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales es frecuente que el propio legislador desconozca la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato en otros sectores del Ordenamiento y a efectos del Impuesto les imponga una calificación específica. Los ejemplos que ofrece el Texto Refundido son numerosos: los contratos de aparcería y subarriendo se equiparan a los de arrendamiento (artículo 7.4); el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido se deben liquidar como préstamos personales (artículo 15.2); los contratos de cuentas en participación, la copropiedad de buques y determinadas comunidades

⁴ Me remito a lo que expuse en: “Algunas consideraciones sobre la tributación de las concesiones administrativas”, en “Boletín de Información Tributaria” nº 262; y a la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de septiembre de 2021, que sobre el particular expuso: “1) No están sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales las prórrogas de las concesiones mineras previstas en el propio título concesional y sometidas a condiciones no discrecionales de la Administración para su prolongación temporal, siempre que tales prórrogas no comporten una ampliación del contenido material, entendiéndose por tal una variación en las cuadrículas mineras o de las condiciones de explotación que afecten favorablemente al derecho principal derivado de tal concesión. 2) A efectos de lo establecido en el artículo 7.1.B), párrafo segundo, del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, a cuyo tenor: “Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo”, no estamos, por virtud de la mera prórroga de la concesión inicial, ante una constitución de derechos, ni una ampliación posterior de su contenido, ni ante un incremento patrimonial derivado de la sola prórroga”.

de bienes se consideran sociedades, (artículo 22).

Estas calificaciones específicas que efectúa el legislador prevalecen sobre la verdadera naturaleza jurídica que el contrato de que se trate tenga en otras disciplinas jurídicas. La razón que justifica estas distorsiones reside en el principio constitucional tributario de capacidad contributiva. Se equiparan porque es similar la capacidad económica exteriorizada en los distintos supuestos”.

Tras ello se expone que:

“En el presente caso, no cabe duda que el contrato celebrado es una concesión como se pone de manifiesto en el pliego de condiciones administrativas y en el propio contrato de fecha 9 de mayo de 1996, los que no sólo utilizan insistentemente los términos concesión y concesionario sino que de sus cláusulas se prevé un control por parte del Ayuntamiento en la prestación de servicio público pues el Ayuntamiento se reserva poderes de ordenación, intervención y control, tales como la ubicación de las marquesinas, plan de instalación, inspección del servicio prestado y de las obras de ejecución e instalación y la posibilidad de imponer sanciones.

Con independencia de las referencias que, bien en el propio contrato celebrado o bien en los Pliegos de Condiciones aplicables en la contratación, se hacen a la figura de la concesión o a la del concesionario, lo determinante, a los efectos fiscales, es si de la celebración del contrato con el Ayuntamiento se origina un desplazamiento patrimonial en favor de la entidad contratante al colocarla en situación de obtener un beneficio especial con motivo de la prestación de un servicio público o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, circunstancias éstas que debe entenderse que concurren en el caso del presente recurso, donde con ocasión del servicio público del transporte de viajeros por vías urbanas, aunque éste no sea explotado por la recurrente sí se concede al contratista la facultad de explotar bienes que se incorporan de hecho al dominio público, permaneciendo unidos al mismo durante todo el tiempo de duración del contrato, bienes que quedan indisponibles para todos los usuarios del transporte urbano de viajeros, pudiendo solamente la contratante disponer de ellos y a los limitados fines de publicidad establecidos en el contrato”.

En conclusión, nos encontramos ante una concesión mixta de servicio público y demanial, en la que el concesionario para la prestación del servicio público está utilizando un bien de dominio público, dando lugar al fenómeno de la accesoriedad concesional, subordinándose la concesión del dominio a la del servicio.

En estos casos, el hecho imponible es único y debe calificarse de concesión de servicio público; ejemplo de concesiones mixtas que tributan como concesión de servicios públicos son las que los Ayuntamientos otorgan para la explotación de aparcamientos subterráneos (Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2000) o las de energía eléctrica, en las que la concesión de la explotación de dicho servicio comprende la concesión necesaria para la realización de las obras e instalaciones necesarias para la explotación del servicio (subestaciones, transformadores, etc.) y uso del terreno o subsuelo de las vías públicas para conducción de cables eléctricos, registros, etc. (Sentencia del Tribunal Supremo 14 de marzo de 1993), las de suministro de agua potable, gas y las de explotación de autopistas de peaje. (Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 1997).

Y tras ello se concluye:

“En el presente caso, resulta evidente que el contrato suscrito por el Ayuntamiento de Madrid es un contrato administrativo que concede a CEMUSA un uso privado o aprovechamiento especial de las vías públicas, al establecer en ellas marquesinas, que le permiten obtener un desplazamiento patrimonial a su favor a través de la explotación de los espacios destinados a publicidad que pagan los empresarios o entidades anunciantes y no los usuarios del transporte urbano de viajeros, sin que pueda aceptarse, por tanto, que el dominio público vial no está sometido a la utilización privada del concesionario CEMUSA como explotador publicitario y que sólo están afectas al uso general de los usuarios del transporte urbano”.

En definitiva se alude al “desplazamiento patrimonial” como determinante de la inclusión en el hecho imponible del Impuesto, al poderse calificar de concesión administrativa el contrato celebrado.

- La Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2013, analizó si una instalación de cogeneración de energía eléctrica en una Empresa dedicada a la fabricación de papel y celulosa estaba sujeta al Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se comienza reconociendo que de acuerdo con la Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo [véase la Sentencia de 5 de marzo de 2007 (casación 1007/02, FJ 3º)], mediante la concesión la Administración obtiene la colaboración de un particular, bien para la prestación de un servicio público -concesión de servicios- bien para el aprovechamiento del dominio público -concesión demanial.

La primera de dichas modalidades, que es la implicada

en este debate, se caracteriza por su naturaleza esencialmente contractual y por ser una forma de gestión indirecta de un servicio público, cuya titularidad corresponde a la Administración concedente; en ese sentido, se ha de precisar que, con carácter general, se está ante un servicio público cuando se trata de la satisfacción de necesidades generales mediante una actividad prestacional que pertenece a la esfera de la competencia de la Administración otorgante; se ha de tener en cuenta, además, que el artículo 13.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados utiliza una noción de concesión de perfiles más amplios que los que caracterizan a esa institución en el ámbito estrictamente administrativo, sin que ello suponga una indebida extensión del hecho imponible, puesto que se trata de un ejemplo de definición autónoma por la norma tributaria, artículo 23.2 de la Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria, perfectamente admisible desde la autonomía de esta rama del Ordenamiento [Sentencia de 31 de octubre de 1996 (casación 678/94, FJ 1º)].

Y tras lo expuesto se concluye que:

“Siendo ello así, el juego de los arts. 1, 2 y 31 de la Ley 40/1994, en relación con lo dispuesto en el artº 7 del Texto Refundido del Impuesto y de su artº 13.2, en cuanto prevé que “Se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios público o de atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial a favor de particulares”, ha de convenirse con la Sentencia de instancia que la autorización habilitando la instalación para generación de electricidad, en cuanto otorga dicha facultad, no constituyendo un mero control previo, es requisito insoslayable para el desarrollo de dicha actividad, que incorpora un valor económico que pasa al patrimonio de la entidad autorizada, constituyendo el hecho imponible gravado⁵”.

III

3.- También se han ocupado de la expresión que nos ocupa otros pronunciamientos del Tribunal Supremo que analizan la expresión “desplazamiento patrimonial” que concurre, sin duda, en el interesante mundo del Derecho Societario comprendiéndose las aportaciones al capital social a título de desembolso del mismo o de entrega complementaria en concepto de “prima de emisión”⁶, o de devolución de las aportaciones; y así de las Sentencias

de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 13 y 21 de noviembre de 2023, se desprende lo siguiente:

- en primer lugar, procede aludir a lo que se llevó a conocimiento casacional del Alto Tribunal en el sentido siguiente:

“Determinar si, en los supuestos de reducción de capital con condonación de dividendos pasivos, existe una base imponible de valor económico para el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de operaciones societarias, y en caso afirmativo, si la magnitud de ese valor podría venir fijada por el importe en el que se extingue o reduce la obligación de aportar los dividendos pendientes de desembolso (dividendos pasivos)”.

- en segundo lugar, la Comunidad Autónoma cesionaria del tributo y autora del acto de liquidación entiende que en relación de si hay o puede haber una "ganancia patrimonial", ex Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe dudarse de que la reducción de capital con condonación de dividendos pasivos supone la liberación de una obligación de aportación económica y, en ese sentido, el "balance" patrimonial del obligado al desembolso produce un incremento en su "activo" al desaparecer una deuda "pasivo" y eso implica un contenido patrimonial, que es la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de "operaciones societarias".

Entiende que el argumento de que no hay desplazamiento patrimonial por la circunstancia de que el liberado del dividendo pasivo pierde a su vez

la participación en la sociedad de capital, no debiera aceptarse sin más (como parece que estima la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Aragón) porque ambas magnitudes son heterogéneas (la aportación de dividendos pasivos es obligación económica real y cuantificada; las participaciones en la sociedad de capital pueden tener el valor de esos dividendos u otro valor o ninguno en sí), de tal forma que nada asegura que la participación en la sociedad, que desaparece al reducirse el capital, tenga el mismo "valor" patrimonial que los dividendos pasivos que ya no tendrán que aportarse; si ese "valor" de las acciones o participaciones fueran cuanto menos equivalentes a los dividendos pasivos que faltan, posiblemente no se produciría la reducción de capital que es una solución de contracción, de despatrimonialización, de fracaso parcial, si se quiere, del proyecto que supone una sociedad de capital; y si hay un desplazamiento económico (supresión de una deuda, la de los dividendos pasivos) hay un valor patrimonial que podrá resultar como base imponible del impuesto por la operación societaria.

- en tercer lugar, la recurrente entiende que exista un desplazamiento patrimonial susceptible de constituir hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Operaciones Societarias es, a su juicio, manifiestamente incorrecto dado que, si bien, la condonación de una deuda implica la desaparición de un pasivo, en este caso va acompañado de la desaparición de un activo de exactamente el mismo valor, que es el de la participación en el capital, fruto de la reducción efectuada; por tanto, resulta incorrecto afirmar que, dado que se condona una deuda, existe per se un incremento del activo; por el contrario, la operación tiene un efecto neto o neutro y no genera alteración alguna en el patrimonio del deudor; así, si no existe ese incremento de activo, no puede inferirse el desplazamiento patrimonial que sostiene el recurrente.

- y en cuarto lugar la Sentencia impugnada expuso:

“La Sala comparte estos razonamientos. A partir del art. 19.1.1.º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y tras dos Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 (recs. 544/1995 y 532/1995), en las que se enjuició la legalidad de diversos artículos del Reglamento del Impuesto relacionados con este hecho imponible, debe concluirse que no todas las disminuciones o reducciones de capital tributan por la modalidad "Operaciones Societarias", del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sino solo aquellas que conllevan

5 La Sentencia mencionada en el texto se ha visto superada al haberlo hecho la normativa sustantiva, y así la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2016, se ocupó de los parques eólicos bajo la nueva regulación, exponiendo que: "Pero si con la nueva Ley 54/1997 ya no podemos hablar de un servicio público de titularidad estatal como hacíamos bajo la vigencia de la Ley 40/1994 y con la autorización habilitando la instalación no se otorgan a la entidad prestadora del servicio facultades de gestión de servicio público ni se origina un desplazamiento patrimonial a favor de la empresa autorizada para la actividad de generación de energía eléctrica, la consecuencia ha de ser que, consecuentemente, no se produce el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Por ello, esta Sala, abandonando el criterio que mantuvo en las Sentencias de 7 de febrero y 23 de Septiembre de 2013 considera que la existencia de un bien o servicio de acusado e intenso interés general como es el suministro eléctrico no permite por sí mismo ver la existencia de un derecho originario de titularidad pública que es transmitido o cedido a un particular. Así pues, y admitiendo que el concepto fiscal de concesión no es coincidente con el administrativo al incluir aquél el de ciertas autorizaciones, es esencial para que el impuesto transmisorio sea aplicable sobre este tipo de figura jurídica la existencia de la transmisión de un derecho que pueda evaluarse económicamente, y dada a su vez la dificultad de detectar en sí mismo el valor económico de dicha autorización dicho valor económico transmitido debe apreciarse al menos por la existencia de algún tipo de contraprestación económica a favor de la Administración, que representa en definitiva la medida económica y cuantificación fiscal del derecho transmitido, circunstancias que, como se ha dicho, no se aprecia en este caso".

6 Me remito a lo que expuse en: "Devolución de la prima de emisión o de asunción: un supuesto de no sujeción" en "Notarios y Registradores" (2023).

o suponen un efectivo traslado o “desplazamiento patrimonial” de la sociedad a los socios.

La reducción de capital por condonación de dividendos pasivos se articula liberando la obligación de los socios de realizar las aportaciones pendientes -esto es, la parte del capital social no desembolsada en el momento de la suscripción de las acciones- cuando la sociedad tiene exceso de capital; al quedar liberados de su obligación de efectuar las aportaciones pendientes debe entenderse que no se produce ningún “desplazamiento patrimonial” efectivo que pueda ser gravado, por lo que no se produce el hecho imponible del impuesto y la operación no queda sujeta a la modalidad de operaciones societarias del del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”.

4.- Ya se ha aludido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que no contempla los “desplazamientos patrimoniales”, sino los incrementos o disminuciones patrimoniales, con los que existe, sin embargo, algún razonamiento en común; y así diversas Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional⁷, contemplaron la operación de reducción de capital previa adquisición de acciones para ser amortizadas⁸; tras la argumentación correspondiente se identificó el punto de partida consistente en:

“Al tratarse de una sociedad participada íntegramente por miembros de la misma familia, los socios interesados en obtener liquidez tenían capacidad para decidir efectuar una reducción de capital “a la carta” o dirigida a quienes necesitaran fondos en dicho momento. Y ello porque, en definitiva, la operación no tuvo otros efectos relevantes que el desplazamiento patrimonial a los socios, conservando quienes se beneficiaron de la operación una participación algo más pequeña en la entidad, pero equivalente en términos de cuotas de poder”.

Y tras ello se expone:

“La aplicación de la anterior doctrina nos lleva a concluir que, como alega el demandante, en este supuesto, si la Administración consideraba - según argumenta en el acuerdo de liquidación- que la compraventa de participaciones propias a los tres socios efectuada en el año 2010 no era una operación independiente, sino que

constituía una fase intrínseca de la posterior reducción de capital con amortización de participaciones, la cual tenía por única finalidad devolver aportaciones a los socios (aunque en el acuerdo social no conste la finalidad de la reducción de capital), no estaba realizando simplemente una calificación jurídica de la transmisión de participaciones realizada por las partes, sino que, poniéndola en relación con las actuaciones previas y posteriores, le atribuye una finalidad artificiosa o impropia al resultado obtenido cuyo único fin es el ahorro fiscal mediante la evitación de la realización del hecho imponible determinante de los rendimientos de capital mobiliario, a través de una compraventa a la que se ha aplicado el tratamiento fiscal más beneficioso de las ganancias patrimoniales con la reducción de los coeficientes de abatimiento establecidos en la Ley debido a la antigüedad de la cartera”.

Siendo similar la conclusión a la se llegó en la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2023, que con invocación del parecer de la Administración Tributaria, expuso:

“Como se ha puesto de manifiesto el argumento fundamental del Sr. Abogado del Estado descansa en la comunicación del Tribunal Económico Administrativo de Aragón y en la doctrina que mantenía la Dirección General de Tributos desde la Consulta no Vinculante ⁹ 2141 de 1999 de 12 noviembre, lo que considera ratificado por este Tribunal Supremo en la Sentencia referida a un supuesto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que entiende que si hay un desplazamiento económico (supresión de una deuda, la de los dividendos pasivos), y por ello hay un valor patrimonial que podrá resultar como base imponible del impuesto por la operación societaria.

Con la Consulta Vinculante antes trascrita es evidente que la Dirección General de Tributos parece resolver un caso distinto al que nos ocupa. En esta Consulta consideró que en una reducción de capital que tiene lugar mediante la condonación de dividendos pasivos a los socios, la base imponible estará constituida por el valor real de los derechos entregados a los socios, es decir el valor real de los derechos de crédito que ostentaba la Sociedad frente a los socios, los cuales se ven liberados de la obligación de desembolsar los dividendos pasivos pendientes. Sin embargo, como se ha expuesto en nuestro caso, no existe crédito alguno a favor de la Sociedad, pues a la fecha de la condonación no era exigible aún el desembolso,

⁷ De 7 de febrero de 2024 y 13 de mayo de 2024.

⁸ Recuérdese que el art. 7.1.B) del Texto Refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, después de aludir a los actos liquidables por el concepto de constitución de derechos, añade: “Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo”.

⁹ Sobre el tema véase el estudio de la Magistrada Martín Valero, Ana Isabel sobre: “Las contestaciones a las consultas tributarias: efecto vinculante y control judicial”, publicado en “Quincena Fiscal” nº 6 (2025) y en el que se da cuenta de su intervención en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España, a la que pertenece, en el Curso 2024/2025.

siendo evidente que en estos casos la base imponible, tal y como se reconoce en la Consulta transcrita, " sería cero al no haber devolución de aportaciones (el dividendo pasivo obedece a una ampliación de capital que no fue desembolsada, y no hay que devolver nada al socio ya que nada fue aportado), y no siendo exigibles no procede contabilizarlos como activos de la sociedad. No existe desplazamiento patrimonial efectivo a favor de los socios, en tanto que no existía deuda exigible, ni, por ende, devolución alguna".

5.- Enlazando con el ámbito de lo Contencioso-Administrativo, traemos a colación la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 2024¹⁰, que en su ámbito específico, también alude al "desplazamiento patrimonial", relacionado con la responsabilidad del Estado Legislador como se infiere de las Sentencias del Tribunal Supremo dictadas sobre el "céntimo sanitario", que mantienen que solo se producirá el reconocimiento del derecho a ser indemnizado íntegramente por los perjuicios causados por haber soportado la carga fiscal correspondiente al abono de las cuotas tributarias por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, cuando el reclamante no haya obtenido la reparación de los perjuicios por otros cauces, siendo procedente la reducción del "quantum" indemnizatorio cuando se pruebe que ha sido compensado previamente por la Administración.

En suma, aun compartiendo el criterio del Tribunal de Instancia acerca de la vigencia del principio de prohibición del enriquecimiento injusto o sin causa¹¹ en el ámbito del Derecho Público y, específicamente, en la contratación administrativa, como uno de los institutos destinados a mantener el equilibrio contractual en el marco del principio de buena fe, no estimamos que sea procedente, en este caso, la aplicación de dicho principio.

Y tras ello se concluye:

"La acción de resarcimiento o restitución, basada en el principio general del Derecho Administrativo que prohíbe el enriquecimiento injusto o sin causa, no resulta

directamente aplicable a aquellos supuestos en que la Administración concedente de un servicio público exige a la empresa concesionaria el reintegro de aquellas cuantías que fueron previamente satisfechas en concepto de compensación por el incremento de los costes de los carburantes, con base en las cláusulas del propio título concesional, como consecuencia de soportar el gravamen del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, cuyo establecimiento fue ulteriormente declarado incompatible con el Derecho de la Unión Europea en Sentencia de 27 de febrero de 2014, invocado como fuente de la obligación de restituir la presunción consistente en la mera posibilidad de carácter aleatorio de que la concesionaria podría instar el procedimiento tributario de devolución de ingresos indebidos incoado frente a la Hacienda Pública, o ejercitar la acción indemnizatoria de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, si no se acredita el presupuesto de la existencia de aumento patrimonial o la transferencia o desplazamiento del valor patrimonial en favor del presuntamente enriquecido sin justo título¹²".

6.- La alusión al desplazamiento patrimonial, es constante en la Jurisprudencia, por lo que procede completar el análisis del parecer de los Tribunales de Justicia, haciendo alusión a la emanada de la Sala Segunda del Tribunal Supremo que se ha ocupado en numerosas ocasiones sobre dicha expresión; y así;

- con relación al delito de estafa, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de diciembre de 2024, expuso:

"El delito de estafa requiere la existencia de un engaño por parte del sujeto activo, que provoque en otro un error que le induzca a realizar un acto de disposición patrimonial que produzca un perjuicio, propio o de un tercero. El artículo 248 del Código Penal, exige que el engaño sea bastante, en referencia a que ha de ser precisamente esa maquinación del autor la que provoque el error origen del desplazamiento patrimonial.

Es decir, aquel que genera un riesgo jurídicamente desaprobado para el bien jurídico tutelado, concretamente el idóneo o adecuado para provocar el error determinante de la injusta disminución del patrimonio ajeno. La jurisprudencia ha resaltado dos aspectos respecto al engaño. En primer lugar, ha de ser idóneo, lo que exige tomar en consideración su objetiva potencialidad para hacer que el sujeto pasivo del mismo, considerado como persona media, incurra en un error; y de otro lado, las

¹⁰ El Tribunal Supremo en Sentencia de 24 de julio de 2023, se ocupó de: "Determinar si la Administración Tributaria, al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria, puede directamente recalificar como una reducción de capital con devolución de aportaciones a los efectos del artículo 33.3.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad y, subsiguientemente, una reducción de capital con amortización de aquellos valores; o si, por el contrario, tal recalificación exige la previa tramitación de un procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma".

¹¹ Me he ocupado del tema en: "El enriquecimiento injusto, y el Derecho Tributario". Libro homenaje al Profesor Cazorla Prieto. Editorial Aranzadi Thomson Reuters (2022).

¹² Sobre el céntimo sanitario, me he ocupado últimamente en: "Reciente jurisprudencia sobre tributos medioambientales", en la Revista Aranzadi Unión Europea, nº 2 (2025).

circunstancias de la víctima, es decir, su capacidad concreta según el caso para resistirse al artificio organizado por el autor. En segundo lugar, es preciso que exista una relación de causalidad entre el engaño que provoca el error y el acto de disposición que da lugar al perjuicio, de donde se obtiene que aquél ha de ser precedente o, al menos, concurrente al momento en que tal acto tiene lugar. Por lo tanto, el engaño debe ser la causa del error; el error debe dar lugar al acto de disposición y éste ha de ser la causa del perjuicio patrimonial.

La aproximación de determinadas estafas a ilícitos civiles ha obligado a la doctrina legal a distinguir los ilícitos de una y otra clase. En la estafa el sujeto activo sabe desde el mismo momento de la perfección del contrato, que no podrá o no querrá cumplimentar la contraprestación que le corresponde en compensación del valor o cosa recibidos, y que se enriquecerá con ellos. Estamos ante

lo que se viene conociendo como negocios jurídicos criminalizados. La doctrina en relación a los mismos ha sido recogida en infinidad de Sentencias de esta Sala ¹³.

- y con relación a la estafa procesal, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2024, aclaró:

“El delito de estafa procesal admite formas imperfectas de ejecución, en todos aquellos supuestos en que el sujeto activo realiza, en todo o en parte, las maniobras fraudulentas que objetivamente debieran producir el resultado pretendido, es decir, el acto de disposición patrimonial y sin embargo éste no se produce por causas independientes de la voluntad del autor Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Enero de 2003). La tentativa está en la no consecución del error en la autoridad judicial porque ésta se aperciba del engaño bastante o porque, aun dándose el error, la resolución judicial dictada no es injusta.

Nótese -expresa la citada Sentencia del Tribunal Supremo 431/2019- que cuando el art. 250.1.7º señala que el delito de "estafa" será castigado... cuando... y se remite al nº 7 para destacar la "estafa procesal", viene a definirla con un grado relevante de autonomía y poniendo el énfasis en sus elementos básicos, que aunque no desconectado absolutamente de la estafa básica del art. 248 del Código Penal, sí que les dota de autonomía, reconociéndose ese desplazamiento patrimonial que sería inherente a la privación del derecho de crédito que se produciría si se produjera por el demandado la presentación de documentos falsos a un procedimiento judicial, ya que ello integraría la estafa procesal, con perfecto encaje en el cumplimiento de los requisitos de la estafa básica y los propios de la estafa procesal por la inherente privación del crédito del actor cuando se intenta engañar al juez de que su reclamación es infundada y se postula el rechazo de la pretensión del actor con la "manipulación de pruebas en que pretenda fundar sus alegaciones" el demandado". (Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 353/2020 de 25 de junio 2020, Rec. 4023/2018)”.

- Por último la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Marzo de 2024, y en relación con el delito contra la Hacienda Pública procedente de devoluciones, expone:

“Insiste el Fiscal en que el sujeto activo del delito de estafa no era el obligado tributario, sino un suplantador de éste, pues no existían relaciones con la Agencia Tributaria, lo que debería excluir la aplicación del artículo 305 del Código Penal. La parte perjudicada era la Administración, que puede ser sujeto pasivo del delito de estafa (Sentencias del Tribunal Supremo. 1345/2005, de 14 de octubre; 163/2008, de 8 de abril); y el elemento objetivo consiste no en la devolución de un Impuesto sobre el Valor Añadido soportado directamente o repercutido

13 La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2024, fue del siguiente parecer: “Conforme expresábamos en la Sentencia núm. 601/2019, de 5 de diciembre, con cita de las Sentencias núm. 386/2014, de 14 de octubre y 802/2007, de 16 de octubre, “la línea divisoria entre el dolo penal y el dolo civil en los delitos contra el patrimonio, se sitúa la tipicidad, de modo que únicamente si la conducta del agente se incardina en el precepto penal tipificado del delito de estafa es punible la acción, no suponiendo ello criminalizar todo incumplimiento contractual, porque el ordenamiento jurídico establece remedios para restablecer el imperio del Derecho cuando es conculcado por vicios puramente civiles... En definitiva la tipicidad es la verdadera enseña y divisa de la antijuricidad penal, quedando extramuros de ella el resto de las ilicitudes para las que la “sanción” existe pero no es penal. Solo así se salvaguarda la función del derecho penal, como última ratio y el principio de mínima intervención que lo inspira. Consecuentemente esta modalidad de estafa, aparece -vid Sentencia del Tribunal Supremo nº 1998/2001 de 29 de octubre- cuando el autor simula un propósito serio de contratar cuando, en realidad, sólo pretende aprovecharse del cumplimiento de las prestaciones a que se obliga la otra parte, ocultando a ésta su decidida intención de incumplir sus propias obligaciones contractuales, aprovechándose el infractor de la confianza y la buena fe del perjudicado con claro y terminante ánimo inicial de incumplirlo convenido, prostituyéndose de ese modo los esquemas contractuales para instrumentalizarlos al servicio de un ilícito afán de lucro propio, desplegando unas actuaciones que desde que se conciben y planifican prescinden de toda idea de cumplimiento de las contraprestaciones asumidas en el seno del negocio jurídico bilateral, lo que da lugar a la antijuricidad de la acción y a la lesión del bien jurídico protegido por el tipo (Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 1998, 2 de marzo y 2 de noviembre de 2000, entre otras). De otra manera, como dice la Sentencia del Tribunal Supremo 628/2005 de 13 de mayo: “Para que concurra la figura delictiva de que se trata, resulta precisa la concurrencia de esa relación interactiva montada sobre la simulación de circunstancias que no existen o la disimulación de las realmente existentes, como medio para mover la voluntad de quien es titular de bienes o derechos o puede disponer de los mismos en términos que no se habrían dado de resultar conocida la real naturaleza de la operación. ... Añadiendo la jurisprudencia que si ciertamente el engaño es el nervio y alma de la infracción, elemento fundamental en el delito de estafa, la apariencia, la simulación de un inexistente propósito y voluntad de cumplimiento contractual en una convención bilateral y recíproca supone al engaño bastante para producir el error en el otro contratante. En el ilícito penal de la estafa, el sujeto activo sabe desde el momento de la concreción contractual que no querrá o no podrá cumplir la contraprestación que le incumbe - Sentencia del Tribunal Supremo 1045/94 de 13 de mayo -. Así la criminalización de los negocios civiles y mercantiles se produce cuando el propósito defraudatorio se produce antes o al momento de la celebración del contrato y es capaz de mover la voluntad de la otra parte, a diferencia del dolo “subsequens” del mero incumplimiento contractual (Sentencias por todas de 16.8.91, 24.3.92, 5.3.93 y 16.7.96)”.

indirectamente sobre un sedicente sujeto pasivo tributario, sino en el desplazamiento patrimonial exigido al Erario Público, ya que mal puede pedirse la devolución de algo que no ha sido entregado previamente. El hecho de que el sujeto pasivo del delito sea la Agencia Tributaria no puede transformar la esencia de la conducta criminal en el sentido de beneficiar al delincuente y convertir su acción, cuando intencionadamente ha buscado no superar la cuantía de la cuota establecida como condición objetiva de punibilidad, en una simple infracción administrativa”.

IV

7.- Tras esta recorrido por la expresión “desplazamiento patrimonial”, procede acudir a lo expuesto por las Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 7 y 13 de enero y de 4 de febrero de 2025, y en tal sentido se ha de comenzar por la mención de lo que la Sección Primera considera debe ser objeto de interés casacional objetivo, lo cual se precisa en los siguientes términos:

“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 Texto Refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Precisar si la equiparación que aparentemente efectúa el artículo 13.2 del Texto refundido entre las concesiones administrativas -en la medida en que, por medio de ellas, se constituye un verdadero derecho “*res in re aliena*”, sobre el demanio, inscribible registralmente- 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- permite o no interpretar el precepto en el sentido extensivo de que cualquier aprovechamiento especial que recaiga sobre el demanio, por sí solo, origina un desplazamiento patrimonial a favor del autorizado, a efectos de su gravamen por el impuesto que nos ocupa.

Identificar, en caso de responderse afirmativamente ambas preguntas precedentes, en qué consistiría el desplazamiento patrimonial de facultades del dominio público en favor del titular del establecimiento, autorizado al uso común especial mediante un acto de autorización -más allá del propio uso común especial a que la autorización faculta”

Y ello es así porque es preciso poner el acento, para

una adecuada comprensión del conflicto jurídico que despliega el recurso de casación, en la naturaleza cedida del impuesto indirecto exigido, como figura tributaria de titularidad estatal, que debe reclamar necesariamente una interpretación uniforme en toda España, bajo la función unificadora que corresponde a la Administración del Estado cedente, siendo trascendente a tal efecto el papel de los Tribunales Económico-Administrativos, a través de los cuales el Estado retiene legalmente la competencia revisora, en los términos de la legislación sobre cesión de tributos.

Además, también cabe hacerse eco de la ciertamente confusa regulación del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprobó el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; es preciso, a fin de dilucidar las cuestiones capitales que se suscitan, aquilatadas ya en el auto de admisión, indagar si en el asunto debatido se ha producido el hecho imponible, conforme a las normas que lo definen; en particular, no es incongruente, tal como se denuncia, que se lleve a cabo una exégesis de las normas reguladoras del hecho imponible.

A tal efecto, se impone como tarea primordial la delimitación del hecho imponible del impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas, en aplicación de los artículos 7.1.B) y 13.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y la necesaria calificación negocial a tal efecto; puede anticiparse que esa interpretación no es tan simple ni clara como parece postular la Administración gestora del impuesto en su recurso de instancia, secundada en su posición, únicamente, por los votos particulares.

El Tribunal Económico Administrativo Regional estimó la reclamación de la Entidad a la que se le había practicado la liquidación en concepto de “concesión administrativa” por la instalación de una farola en la vía pública, y lo argumentó en los siguientes términos.

“En la praxis jurisprudencial, el criterio utilizado para distinguir el uso privativo del especial es, atendiendo a las circunstancias de cada caso, determinar si existe evidencia de una cierta fijeza y solidez en la instalación y una vocación de permanencia que supongan una “ocupación”, o una prolongada y consistente permanencia en la utilización de la parcela de la vía pública de que se trate, lo que suele llevar consigo, en alguna forma, la transformación física de la dependencia demanial con la consecuente exclusión en ésta de otro uso distinto del privativo. Y es esta doctrina la que acoge la sentencia de

instancia, en su fundamento jurídico segundo, cuando considera que es uso común especial la ocupación de la vía pública que se efectúa con instalaciones provisionales que pueden ser retiradas en cualquier momento y que aplica a la terraza o "marquesina-jardinera desmontable" contemplada, que fue objeto de la licencia otorgada por el pleno municipal de 25 de agosto de 1965".

Añadiéndose:

"No se produce un auténtico desplazamiento patrimonial en favor de la entidad privada, esto es, el traslado del dominio del suelo público, que sólo es "utilizado" en una determinada franja horaria fuera de la cual mantiene el uso público y sin que esta "utilización privada" sea excluyente de su uso público, por lo que no puede considerarse que se produzca el requisito exigido por el artículo 13.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en cuanto a desplazamiento patrimonial"

La Resolución estimatoria fue confirmada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia; por esa razón la posición procesal de la Abogacía del Estado se situó de forma paralela a la pretensión de la Entidad reclamante y en tal sentido expuso:

"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 Trasmisiones Patrimoniales Onerosas, en aplicación de los artículos 7.1.B) y 13.2. del Texto Refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en cuanto que no origina "un desplazamiento patrimonial en favor de particulares" que exige el artículo 13.2.

En íntima conexión y consecuencia de lo anterior, no cabe equiparar a las concesiones administrativas las autorizaciones para el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público, en este caso, terrazas de establecimiento de hostelería en la vía pública, al objeto de entender en sentido extensivo que cualquier aprovechamiento especial que recaiga sobre el demanio, por sí sólo, origina un desplazamiento patrimonial a favor del autorizado.

Aunque la respuesta a las dos cuestiones anteriores es negativa, cabe afirmar que, para que una autorización para el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público, singularmente terrazas de establecimientos de hostelería en la vía pública, pueda ser considerado desplazamiento patrimonial no basta con el propio uso

común especial a que la autorización faculta, sino que es preciso: que una concreta actividad prestacional -con, en su caso, cesión de instalaciones- de la Administración se transfiera al autorizado; que concurra una limitación "*strictu sensu*" que afecte a los usuarios de la vía pública; y que la ventaja patrimonial del autorizado derive del aprovechamiento especial de la vía pública y no de la actividad de restauración".

8.- Volviendo sobre el precepto a tomar en consideración recordemos que el artículo 13, apartado segundo, del Texto Refundido del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, expone:

"Se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del Impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares".

Para el Tribunal Supremo se trata de una norma ciertamente extraña, porque no se ubica sistemáticamente dentro de la regulación propia del hecho imponible, donde debería estar -si atendemos a la coherencia interna de la tesis recurrente-, sino como reglas especiales, después de la regulación de la cuota; la idea principal que debe presidir esa exégesis es que, junto a las concesiones administrativas gravadas -porque son objeto de equiparación-, se incluyen figuras análogas.

Así, la mención de actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación..., parece hacer referencia a ciertos negocios innominados, o sea, no concertados bajo "*nomen iuris*" de concesión, pero que la entrañen o supongan, como modalidad de atribución por la Administración, mediante precio, del uso privativo del dominio público; por tanto, la norma parece aludir a varios grados o modalidades diferentes de la utilización del demanio, en este caso municipal, que en el propio enunciado del artículo 13.2 del Texto Refundido se especifican:

1.- Actos que otorguen facultades de gestión de servicios públicos.

2.- Actos que atribuyan el uso privativo de bienes de dominio o uso público.

3.- Actos que atribuyan el aprovechamiento especial del dominio público; el inicio del párrafo, con su referencia a "cualquiera que sea su modalidad o denominación..." incluiría las citadas concesiones materiales o innominadas; no habría, en tal hipótesis,

problema conceptual para su gravamen, pues la equiparación de ellas con la concesión es evidente y la inclusión derivaría de modo directo del principio de calificación (arts. 13 de la Ley General Tributaria y art. 2.1 del Texto Refundido).

Es obvio, como punto de partida en la comprensión del art. 13.2 del Texto Refundido, que no todos los usos como el que aquí fue objeto de autorización originan un desplazamiento patrimonial en favor del beneficiario; de ser ello así, no solo las concesiones, sino todas las utilidades autorizadas para el uso común especial o aprovechamiento especial quedarían dentro del ámbito del art. 13.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales; pero si esto fuera así, carecería por completo de razón de ser que el gravamen del uso especial -por el solo hecho de serlo-, se previera en un precepto diferente a aquél en que se regula el hecho imponible, el art. 7.1 B) del Texto Refundido.

No conocemos, por lo demás, el grado de intensidad del uso especial del demanio local que se ha autorizado en este caso, que guarda relación, como ya hemos visto a través de la Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo al respecto, con ciertas características que comprenden, por lo general, la existencia de instalaciones fijas o permanentes, cerramientos, etc.; en palabras de esta la Sala, transcritas con tino por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, hay que dilucidar -para distinguir el uso privativo del común especial -que no agota las cuestiones fiscales aquí planteadas "...si existe evidencia de una cierta fijeza y solidez en la instalación y una vocación de permanencia que supongan una "ocupación", o una prolongada y consistente permanencia en la utilización de la parcela de la vía pública de que se trate, lo que suele llevar consigo, en alguna forma, la transformación física de la dependencia demanial con la consecuente exclusión en ésta de otro uso distinto del privativo".

Nada de todo esto consta; probablemente, porque luce con evidencia en el recurso de casación la teoría, patrocinada por la Administración autonómica, de que cualquier utilización especial del dominio público está sometida a gravamen dentro de la órbita del art. 13.2 del Texto Refundido, para lo que se pretende orillar el obstáculo de su literalidad sosteniendo, con escasa consistencia, que en todo negocio autorizador que confiere el uso del dominio público municipal está naturalmente presente esa nota indispensable del desplazamiento patrimonial.

Y tras esta argumentación y centrando el debate en la ausencia de desplazamiento patrimonial se concluye:

"El mecanicismo con que, de ese modo, se ha obrado, nos ha impedido conocer dato alguno acerca del régimen

de uso derivado de las Ordenanzas Municipales, y no solo por razón de la gestión de las vías y espacios públicos, sino también por motivos de seguridad, orden público, u otras. Basta la mera lectura del art. 92.7 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, para advertir en la relación que incluye, acerca de las condiciones generales o particulares que deben figurar en el acuerdo de autorización de uso de bienes y derechos demaniales -entre otras, la aceptación por el usuario especial de la posibilidad de libre revocación sin indemnización-, que no toda autorización conlleva a ultranza que se origine un desplazamiento patrimonial. La regla general, más bien, es la contraria.

Es importante precisar, además, que el desplazamiento patrimonial a que se refiere el art. 13.2 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales debe guardar una relación directa y exclusiva, de necesidad causal, con la facultad de uso especial que se otorga, mediante licencia o permiso, del dominio público, en el sentido de que el uso especial que se autoriza -por el Ayuntamiento, sobre dominio municipal- entrañe, como consecuencia de las facultades otorgadas, (que) se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares".

9.- El Tribunal Supremo vuelve sobre el precepto e interpreta que no deja de resultar sorprendente que, en vigor tales preceptos del Texto Refundido del impuesto al menos desde 1993 -siendo así que las normas objeto de refundición datan, cuando menos, de la Ley 32/1980, de 21 de Junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como del Texto Refundido ulterior -Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de Diciembre, esta iniciativa de búsqueda afanosa de hechos imposables nuevos no haya aparecido sino muchos años después de la configuración última de esos preceptos; de hecho, ni existe Jurisprudencia sobre este concreto aspecto del gravamen, ni las demás Comunidades Autónomas, también cesionarias del impuesto, han mostrado intención alguna de gravar el derecho de uso no privativo del dominio público como si se tratara de una transmisión patrimonial onerosa; este dato no es irrelevante y ha sido expuesto con toda claridad por la Sentencia impugnada como argumento accesorio, pero de útil refuerzo de la tesis principal, que compartimos.

Esto es, el principio de legalidad, anclado en el aforismo "*nullum tributum sine lege*"; lejos de abonar la tesis actora, la desactiva por completo, pues la legalidad no impone la interpretación extensiva y correctora, descartable por contraria a la lógica, de que todos los casos de utilización especial del dominio público mediante autorización entrañan de suyo un desplazamiento patrimonial.

A nuestro juicio, esta extraña y oscura equiparación legal que suministra el art. 13.2 del Texto Refundido debe ser objeto de una interpretación incompatible con la que, de modo ciertamente inconsistente, ha determinado la exigencia del tributo en un caso no previsto en la norma, extensivamente; a lo sumo, esta regla especial del art. 13.2 del Texto Refundido debería servir, únicamente, para gravar ciertas actuaciones administrativas que, a pesar de tener el mismo o semejante contenido material que una concesión, no requieren de ese título habilitante; o en los casos en que se confieren facultades relacionadas con la utilización del dominio público con ocasión de la prestación de servicios públicos.

10.- Además se cita el artículo 86, apartado segundo, de la ya mencionada Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas que somete el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público a través de instalaciones desmontables o bienes muebles y con duración inferior a cuatro años al otorgamiento de una autorización y no de una concesión:

“El aprovechamiento especial de los bienes de dominio público, así como su uso privativo, cuando la ocupación se efectúe únicamente con instalaciones desmontables o bienes muebles, estarán sujetos a autorización o, si la duración del aprovechamiento o uso excede de cuatro años, a concesión”.

Por el contrario, esta norma no debería conducir a una ampliación indebida del hecho imponible que grave situaciones que nunca podrían encajar en el concepto de concesión administrativa, como podrían ser las siguientes:

I) Actuaciones de mero control administrativo de la actividad de particulares en un determinado sector sometido a la supervisión o intervención.

En relación con este tipo de actos administrativos, debemos recordar la controversia que se generó respecto la naturaleza de la autorización para operar en el sistema eléctrico puesto que, hasta la Ley 54/1997, del Sector Eléctrico, la producción de energía eléctrica tenía la consideración de servicio público, lo que determinó que la referida autorización se equiparase a las concesiones a efectos de la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Sin embargo, una vez que la nueva ley dejó de considerar tal cosa, esto es, dicha actividad como servicio público, se ha estimado que el acto de autorización administrativa no está sujeto a tributación.

II.- Situaciones en las que no existe transferencia de facultades administrativas de gestión de un servicio público.

III.- Actuaciones administrativas realizadas fuera del ámbito de la gestión de servicios de titularidad pública y en las que se actúa como un operador más en el tráfico jurídico, como podría ser el caso del arrendamiento de industria.

Conclusión que se desprende de la naturaleza de los títulos habilitantes para el uso del dominio público, regulados en el artículo 86.2 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, autorización y concesión; en síntesis, señala que la autorización es un acto reglado de simple remoción de límites u obstáculos a un derecho preexistente; y la concesión, al contrario, es un contrato, generador de derechos subjetivos típicamente administrativos, concluyendo que, desde un plano tributario la concesión, a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, debe ser conceptuada como un Derecho Real Administrativo.

Y en relación con ello se precisa que la circunstancia de que el usuario especial del demanio lo utilice para el desarrollo de una explotación económica no es reveladora del desplazamiento patrimonial que requiere el precepto; ni la Ley del Impuesto ni las Leyes reguladoras del dominio público prevén o emplean tal circunstancia como elemento para exigir el tributo o determinar su cuantía; aquí estamos ante un impuesto indirecto que grava la capacidad económica de aquél que, por medio de una transmisión patrimonial -desde su perspectiva- adquiere derechos de contenido patrimonial sobre el dominio público, compatible con la utilización común general, esto es, con el uso por los ciudadanos en general; tal capacidad es sólo indirectamente reveladora de riqueza gravable pero, en cualquier caso, no se conecta con el propósito para el que se obtiene la utilización, que no guarda, obviamente, relación con aquello que por vía de autorización se recibe.

Por tanto, la dogmática administrativa de la autorización, como medida de policía administrativa -en la terminología clásica- se sustenta sobre la idea de que mediante aquella se controla la actividad de los particulares en el ejercicio de derechos que son preexistentes, que aquella solo se limita a verificar, removiendo los obstáculos previos a su desarrollo libre, lo que conduce a concluir que mediante la autorización no se otorga nada nuevo al autorizado que no tuviera ya éste por Ministerio de la Ley; además, en este concreto asunto, la Administración autonómica ha renunciado a todo intento de establecer o de comentar dónde se situaría ese desplazamiento patrimonial.

Por ello estamos ante el ejercicio de una potestad de exacción fiscal indebida, fundada, como hemos ido desarrollando, en una interpretación extensiva, *"in malam partem"*, de los escasamente rigurosos términos del art. 13.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en que se extiende y amplía una equiparación prevista en la norma solo para casos concretos y determinados, trasladándola indebidamente a la totalidad de supuestos de aprovechamiento especial del dominio público, pese a que la propia Administración autonómica se jacta de renunciar a aportar dato alguno revelador, en el concreto asunto enjuiciado, de signos o apariencias de desplazamiento patrimonial, suponiendo su innecesariedad al caso debatido.

11.-Tras lo expuesto las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 y 13 de enero y 4 de febrero de 2025, ¹⁴llegaron a la conclusión siguiente:

¹⁴ Las tres Sentencias son prácticamente iguales, si bien en la primera de ellas el Magistrado Ponente se permite el siguiente desahogo: " Finalmente, cabe deplorar el tono indebido y procesalmente descortés en que se manifiesta uno de los votos particulares, no dirigido a la Administración que dictó el acto revisor fiscalizado -la del Estado, a través del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña- sino a la propia Sentencia y, en concreto, a su redacción, a la que califica en términos que constituyen una crítica desmedida. En cualquier caso, no apreciamos que haya razones para esa censura, que parece desbordar los términos puramente jurídicos en que manifestar una legítima discrepancia de criterio, pues la sentencia, que es extensa, acierta en su enfoque, sus fundamentos jurídicos; así como en el análisis prolijo de un problema jurídico de calado, suponiendo un encomiable esfuerzo de estudio de instituciones jurídicas, fiscales y administrativas, como ya hemos tenido oportunidad de aseverar".

"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".



TEMAS FISCALES

LOS BENEFICIOS FISCALES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL (I)

RICARDO HUESCA BOADILLA

Abogado del Estado y Doctor en Derecho
Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España

1.- INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto referirse a la doctrina jurisprudencial más reciente, posterior a la entrada en vigor del nuevo recurso de casación en materia contencioso administrativa consecuencia de la reforma introducida en su Ley reguladora por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, relacionada con los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que, como ha ocurrido en otras muchas materias tributarias, se ha beneficiado – valga la redundancia – del nuevo planteamiento para la admisión de los recursos de casación que, superando los estrechos límites cuantitativos del anterior recurso, permite acceder al Tribunal Supremo, previo el oportuno filtro de admisión, cuando se estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia (artículo 88.1 de la LJCA), lo que ha propiciado que el Alto Tribunal entrara a conocer, sentando doctrina al respecto sobre numerosos aspectos de interés en el campo tributario como los relacionados con la aplicación por las Comunidades Autónomas, gestoras del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, como es sabido, entre los que se encuentran los que tienen ver con los beneficios fiscales del mismo.

Cuando digo beneficios fiscales estoy pensando únicamente en aquellos beneficios derivados de la aplicación por las citadas CCAA directamente de la normativa estatal, es decir de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto (LISD) y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, especialmente, como veremos, en relación a la base liquidable de del impuesto y las reducciones previstas en el artículo 20 de su Ley reguladora.

Es sabido que las CCAA, de acuerdo con el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, pueden asumir y han asumido competencias normativas en relación con este impuesto, en materia de reducciones de la base imponible, pudiendo crear, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de las CCAA de que se trate, regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder

aplicarla (esto es lo que han hecho en muchos casos). También pueden asumir y lo han hecho competencias normativas respecto a la tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota, todo ello en los términos del citado precepto, así como, por último, podrán regular los aspectos de gestión y liquidación.

Pues bien, este trabajo se va a centrar en la doctrina jurisprudencial relacionada, como hemos dicho, con los beneficios – vía reducción de base imponible - contenidos en el artículo 20 de la Ley del Impuesto, aplicado en muchos casos por las CCAA en su gestión del impuesto en los que, como reza el artículo 48, han mantenido las reducciones en condiciones análogas a las del Estado o, simplemente las han mejorado mediante el aumento del porcentaje de reducción la ampliación de personas o la disminución de los requisitos, lo que, ha permitido en todo caso, como veremos, al Tribunal Supremo realizar su tarea exegética respecto al artículo 20.2.c), especialmente, sin ningún tipo de problema.

En todo caso, esa tarea se va a hacer extensiva a aquellos casos en los que haya estado, precisamente, en juego el ejercicio de la competencia normativa autonómica para restringir las reducciones en la base imponible de la normativa estatal y a los conflictos derivados de ese ejercicio, en los que se trata, en definitiva de interpretar la normativa estatal reguladora de la cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas, sobre las que se proyecta también la tarea interpretativa y de creación de doctrina del Alto Tribunal (artículo 86.3 LJCA) para terminar con una referencia a esa doctrina en materia de gestión y comprobación administrativa de esos beneficios.

Quedan, por tanto, fuera de este trabajo las posibles sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) en los que se haya hecho aplicación directa de la normativa autonómica aprobada de acuerdo con el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de Cesión de Tributos a las CCAA, citado, en relación a las reducciones propias de la CCAA, tarifas, cuantía y coeficiente de patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones de la cuota, y se haya invocado exclusivamente la misma como infringida por el recurrente, no cuando la normativa reproduzca normativa estatal de carácter básico o cuando se haga valer la vulneración de la jurisprudencia recaída sobre un precepto de derecho estatal que, aunque sin carácter básico, tenga un contenido idéntico al del derecho autonómico o foral aplicado.

Dichos recursos fundados en la infracción de normas autonómicas, con ese matiz, quedan al margen de la Sala Tercera del Tribunal Supremo correspondiendo la decisión del posible recurso a interponer contra las sentencias dictadas por los TSJ respectivos, competentes para conocer de ese recurso a la Sección de la Sala que

tenga su sede en el Tribunal Superior de Justicia de la CCAA respectiva, a la que se refiere el artículo 86.3, tercer y cuarto párrafo de la Ley Jurisdiccional.

En efecto, como ha señalado la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo (Auto de 5 de noviembre de 2020 c.6041/2019, precisamente en un tema relacionado con el ISD relativo a la procedencia de una reducción por transmisión de vivienda habitual y, anteriormente, el Auto de 4 de junio de 2020 c.7152/2019 y los que en ellos se citan):

“(...) el examen de las cuestiones planteadas por la recurrente requeriría indudablemente el de disposiciones autonómicas, en particular el del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, que aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos del Estado, norma que no forma parte del Derecho estatal o del Derecho de la Unión Europea, lo que conllevaría asimismo la inadmisión en virtud de lo previsto en los artículos 89.2.e) y 86.3 LJCA, pues conforme a la consolidada jurisprudencia de esta Sala, solo cabe el recurso de casación cuando el derecho autonómico invocado reproduzca normativa estatal de carácter básico o cuando se haga valer la vulneración de la jurisprudencia recaída sobre un precepto de derecho estatal que, aunque sin carácter básico, tenga un contenido idéntico al del derecho autonómico o foral aplicado (vid, por todos, los autos de esta misma Sección Primera de 18 de diciembre de 2017, RCA 4299/2017, y 6 de marzo de 2018, recurso de queja 580/2017). En este caso, la invocación de normativa estatal infringida se considera accesoria en cuanto que la resolución del recurso pasa necesariamente por la de la controversia relativa a la interpretación de la norma autonómica”.

2.-DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SOBRE EL ÁMBITO COMPETENCIAL DE LAS CCAA EN RELACION CON LOS BENEFICIOS FISCALES DEL ISD

La primera sentencia de la que vamos a dar cuenta en relación con este interesante tema relacionado con el ámbito de las competencias normativas de la CCAA relacionadas con el ISD, es la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2019 c. 2425/2017, en la que la cuestión de interés casacional admitida no fue otra que la determinación de si, las Comunidades Autónomas, y en particular la de Aragón, pueden acotar el ámbito de aplicación de los beneficios fiscales previstos en relación con el ISD por la normativa del Estado, introduciendo condiciones no previstas en ésta, pero sí en las disposiciones autonómicas dictadas en el ejercicio de las competencias que les son propias.

No se discute, y de ello parte la sentencia, que los obligados tributarios recurrentes presentaron fuera

del plazo del periodo voluntario la autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones lo que dio lugar a que no pudieran acogerse a la reducción de la base imponible propia de la Comunidad Autónoma del artículo 133.4 del Decreto Legislativo 1/2005. La parte recurrente pretendía acogerse subsidiariamente a las reducciones previstas en la Ley estatal 19/1995, lo que también fue desestimado al entenderse que, para su aplicación, debió el interesado haber optado con anterioridad al régimen de reducciones autonómico de acuerdo con el artículo 212.1 del Decreto Legislativo autonómico 1/2005.

Tras desestimarse en la instancia el recurso de los obligados, en casación estos entendieron que, si bien el ISD es de titularidad estatal, aunque cedido a las Comunidades Autónomas, respecto de los beneficios fiscales creados por el Estado, las Comunidades Autónomas pueden regularlos pero sólo para mantenerlos o mejorarlos o proceder a la disminución de los requisitos para poder aplicarlos, por lo que las Comunidades Autónomas no tienen competencias para empeorar el importe o porcentaje de las reducciones estatales, ni para restringir las personas que puedan acogerse a las mismas ni para aumentar los requisitos para poder aplicarlas, infringiéndose con ello los artículos 45 y 48 de la Ley 22/2009, estatal, de cesión de tributos.

Por su parte la CCAA entendió que en modo alguno se conculcaban los referidos arts. 45 y 48. Conforme a la atribución de competencias – señala- la Comunidad Autónoma puede establecer reducciones propias de la base imponible que, si concurren con las del Estado, se aplicarán primero estas y después las de la Comunidad Autónoma, correspondiéndole regular los aspectos de gestión y liquidación, reteniendo el Estado la competencia para establecer el régimen de autoliquidación. En esta línea se dicta el artículo 133.4 del Decreto Legislativo autonómico 1/2005 que expresamente establece que, la opción para la aplicación del régimen de reducciones estatal o autonómico deberá ejercerse, expresamente, en el período voluntario de declaración o autoliquidación del impuesto, debiéndose tener en cuenta que la reducción estatal no es automática, sino que depende de la voluntad del sujeto pasivo que debe ejercitar la opción y cumplir los requisitos previstos en la Ley 19/1995. En definitiva, - concluye - la cuestión se reduce a que el contribuyente dejó de ejercitar la opción establecida en el citado art. 133.4 en el período voluntario.

Por su parte, el Abogado del Estado entendió que corresponde a la Comunidad Autónoma de Aragón de acuerdo con el artículo 48.2 de la Ley 22/2009, regular los aspectos de gestión y liquidación del tributo. Sobre esa base, se dicta el artículo 133.4 del Texto Refundido del 2005 autonómico que establece un plazo para la aplicación de la reducción estatal y autonómica, y su art.

212.1 prevé que de no ejercerse en el período voluntario se entiende como una renuncia a la aplicación del beneficio por no cumplir la totalidad de los requisitos o no asumir los compromisos a cargo del obligado tributario. Ante el silencio de la normativa estatal, el establecimiento de la normativa autonómica sobre el ejercicio de la opción y plazo entra claramente dentro de las competencias propias autonómicas.

El Alto Tribunal, reconociendo la aplicación de esos preceptos de la normativa autonómica, entiende que la parte recurrente no ejercitó la opción en el plazo expresamente establecido y que la norma considera que, al no hacerlo -tanto para el caso de la reducción estatal como autonómica- había renunciado al beneficio, ya que, cuando ejercitó la opción lo hizo por el beneficio autonómico, y sólo posteriormente pretendió la aplicación del beneficio estatal.

No estamos – continúa - en presencia de un problema o conflicto competencial, porque en este caso no se discute la titularidad de la competencia, que explícitamente recoge el art. 45 de la Ley 22/2009, sino que el conflicto se produce en el ejercicio concreto de la competencia que se le atribuye a la Comunidad Autónoma en el marco de un procedimiento de gestión en los términos descritos en los artículos 133.4 y 212.1 del Decreto Legislativo 1/2005, que es regulado por la Comunidad Autónoma por delegación del Estado en virtud de lo dispuesto en el artículo 48.2 de la Ley 22/2009 (en general por el artículo 55.1.f) , según el cual *“Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación”*. Por tanto, no se discute – insistimos - sobre la atribución competencial que legalmente se dispone en los arts. 45 y 48 de la Ley 22/2009, sino sobre el concreto ejercicio de dicha competencia plasmada en la Ley autonómica, norma que, por lo demás, respeta el orden competencial previsto en la Constitución, y que autoriza – artículo 48.2 - a las Comunidades Autónomas a regular los aspectos de gestión y liquidación, en los que se inscriben los arts. 133.4 y 212.1 del Decreto Legislativo 1/2005.

Si no se hubiera entendido así, resultaría muy evidente que el posible exceso competencial de la CCAA en el ejercicio de sus competencias en materia de gestión tributaria (y la posible infracción, por tanto, también de los artículos 45 y 48 de la Ley 22/2009) al acotar, como dijo la Sala de Admisión del Tribunal Supremo, el ámbito de aplicación de los beneficios fiscales previstos en relación con el ISD en la normativa del Estado, introduciendo una condición temporal para la aplicación por la CCAA del beneficio, no prevista en esta, sería achacable directamente a la disposición legal autonómica dictada en ejercicio de las competencias que le son propias y no al simple acto de liquidación girada, que se ha limitado a hacer aplicación de la misma, cuya validez en ese plano

habría que analizar aunque no por el Tribunal Supremo, al tratarse de normativa que, aunque incida sobre un beneficio tributario estatal, es normativa autonómica.

El indudable carácter de norma legal del Texto Refundido aprobado por la CCAA de Aragón, que contiene los preceptos cuyo alcance y validez se cuestionan, hace que, solo el planteamiento de la oportuna cuestión de inconstitucionalidad por el Tribunal competente, el autonómico en este caso, ante el Tribunal Constitucional y su estimación seguida de su expulsión del ordenamiento jurídico podría haber dado satisfacción a la pretensión de adverso, como ocurrió en casos similares relacionados con tributos cedidos (STC 161/2012, de 20 de septiembre y 33/2016, de 18 de febrero, por ejemplo).

Lo expuesto le sirve ya, sin necesidad de fijar doctrina al respecto y sin responder, por tanto, expresamente a la cuestión de interés casacional planteada, para desestimar el recurso de casación.

Estamos totalmente de acuerdo con ello siendo la decisión adoptada, en aplicación del artículo 48.2 de la Ley 22/2009, un claro reconocimiento en favor de las CCAA cesionarias del tributo de su competencia para regular los aspectos formales relacionados con la gestión y liquidación del tributo que, en cierto modo, pueden incidir sobre un beneficio estatal del ISD.

La segunda sentencia del Tribunal Supremo relacionada con las competencias autonómicas respecto a las reducciones en la base imponible- en este caso por la transmisión de la vivienda habitual- del ISD es la Sentencia de 27 de marzo de 2019 c. 888/2017, que ha tenido continuidad respecto a un bien de otra herencia (en este caso, una empresa- oficina de farmacia) en la Sentencia de 3 de abril de 2019, casación 2203/2017¹.

Para comprender con exactitud la problemática suscitada conviene referirse a los antecedentes fácticos y jurídicos de la misma, que comienzan con el fallecimiento de una persona, residente habitual en la Comunidad Autónoma de Cataluña, el 3 de diciembre de 2003.

En la escritura pública de manifestación y aceptación de herencia se hace constar que la vivienda habitual de esa persona constituye el único haber de la herencia. Al tratarse de un bien indivisible, los tres herederos, hijos de la causante, al amparo del artículo 1062 del Código Civil, decidieron adjudicar, vía partición, dicha vivienda a uno de ellos, que compensó a los otros dos herederos, en metálico con su propio peculio, como exceso de adjudicación.

Presentadas las correspondiente autoliquidaciones, en la que los tres herederos se repartieron por partes iguales la reducción del 95% de la base imponible por transmisión de la vivienda habitual prevista en la normativa estatal y autonómica, fueron objetadas por la Administración autonómica que, de acuerdo con el artículo 2.1 del Decreto autonómico 356/1999, de 30 de noviembre, de la Generalitat de Cataluña, consideró que el único que podía beneficiarse de la reducción era el heredero adjudicatario de la vivienda que cumpla, además, con los requisitos subjetivos legalmente previstos y sin que, como señala su apartado 2, la aplicación de la reducción pueda exceder, en ningún caso, del importe de la adquisición hereditaria individual que, según el título sucesorio, corresponda al adjudicatario o adjudicatarios efectivos.

Disconformes los interesados con la liquidaciones practicadas a los mismos que únicamente tuvieron en cuenta la reducción de 18.000 euros por parentesco, aplicando la reducción por vivienda habitual con el límite del importe de su adquisición al heredero adjudicatario de la misma, formularon sendas reclamaciones económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), a fin de que se reconociese su derecho a disfrutar de la reducción del 95% en la proporción correspondiente de acuerdo con el artículo 27 de la LISD, a lo que se opuso la Generalitat considerando correcta las liquidaciones practicadas y por ende la aplicación de la reducción exclusivamente al heredero adjudicatario de la misma por el artículo 2 de Decreto autonómico 356/1999, que los reclamantes consideran ilegal. El TEARC, el 29 de octubre de 2012, desestima las reclamaciones considerando aplicable el Decreto citado sin entrar a analizar la invocada ilegalidad del mismo por exceder del carácter revisor de la vía económico administrativa.

Contra las resoluciones respectivas del TEARC, de forma acumulada, se interpone ya por los dos herederos perjudicados recurso contencioso administrativo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Cataluña, Sección Primera, r. 22/2013, siendo la cuestión debatida estrictamente jurídica, la relacionada con la distinta regulación de este tema en la normativa estatal y autonómica.

Pues bien, la Sala de instancia, por remisión a otra sentencia de 11 de diciembre de 2015, r. 429/2012, cuya fundamentación jurídica reproduce íntegramente, por sentencia de 10 de noviembre de 2016, desestima el recurso de los interesados, confirmando la prevalencia en la CCAA de Cataluña de las previsiones del artículo 2 del Decreto 356/1999, que contiene tan solo una regla de cálculo que no es contraria, en su opinión, a la normativa estatal de aplicación pero que en Cataluña varía con respecto a los demás territorios de Derecho Común.

¹ De esta sentencia tuvimos oportunidad de ocuparnos, de forma extensa, en nuestro trabajo "El principio de igualdad en la partición hereditaria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común en relación con dicho impuesto", publicado en la Revista BITplus Registradores de España nº 267 mayo 2022. Págs. 8 y siguientes.

Disconformes los interesados prepararon contra ese fallo el oportuno recurso de casación, siendo la cuestión a debatir si, el desarrollo normativo por la CCAA a través del Decreto 356/1999 y los límites establecidos en el mismo para aplicar la reducción del artículo 20.2.c) LISD, respetan los condicionamientos impuestos por la legislación del Estado contenidos en el artículo 27 de dicha Ley.

El Tribunal Supremo, por Auto de 7 de junio de 2017, casación 888/2017, admite el recurso cuestionándose, en primer término, con la sentencia de instancia sobre si, en aplicación de la Ley del ISD y sus normas estatales de desarrollo, cuando existen varios herederos a título universal, sin atribución específica de bienes, si alguno de los bienes que componen el caudal relicto puede beneficiarse de la reducción, la ventaja beneficia por igual a todos los causahabientes, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la participación, que se contrapondría, en principio, al desarrollo reglamentario aprobado por la Generalitat de Catalunya, en el que el beneficio de la reducción de la base imponible se limita a los efectivos adjudicatarios de los bienes que permiten la reducción.

Ello le lleva ya a preguntarse sobre si tal desarrollo normativo por la Comunidad Autónoma de Cataluña respeta los condicionamientos impuestos por la legislación del Estado y, en particular aquel de que, al regular las reducciones de la base imponible en el impuesto sobre sucesiones y donaciones mantengan las del Estado *“en condiciones análogas”* a las establecidas por éste [artículos 13.Tres, párrafo segundo, de la Ley 14/1996 y 40.1.a), párrafo segundo, de la Ley 21/2001] o *“mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción”* [artículo 40.1.a), párrafo segundo, de la Ley 21/2001].

Sobre esa base, el auto concluye considerando que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

“Determinar si, al ejercer sus competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, las comunidades autónomas, y en particular la de Cataluña, puede, manteniendo esa reducción, introducir condiciones que acoten su ámbito de aplicación, o, dicho en otras palabras, si la obligación legal de mantener para ese beneficio fiscal unas “condiciones análogas” a las establecidas por el Estado obliga a las comunidades autónomas a igualarlas o mejorarlas, absteniéndose de previsiones normativas que comporten una restricción del beneficio fiscal”.

La Sala, en primer lugar, analiza la supuesta infracción del artículo 27.1 de la LISD estatal, en relación con la aplicación del principio de neutralidad de las particiones hereditarias, invocada por los obligados tributarios pues,

en opinión de estos últimos, el precepto supone, no solo que las particiones y adjudicaciones en las sucesiones por causa de muerte se consideren, a efectos de determinar la base imponible del impuesto, realizadas en estricta igualdad, sino también que las reducciones —como las reguladas en el artículo 20.2.c) de la LISD estatal, por transmisión de empresa familiar o de vivienda habitual del causante—, beneficiarán por igual a los causahabientes en la sucesión, con independencia de quién resulte finalmente adjudicatario de la empresa o vivienda transmitida, habiéndolo entendido así la propia Administración desde la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos (DGT), relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar siendo la única excepción a este principio de neutralidad la posibilidad de aplicar la reducción a determinados causahabientes en los supuestos en que el testador les haya asignado los bienes específicamente, lo que no sucede en el supuesto que nos ocupa.

Siendo ello así, la cuestión – según los recurrentes— se traslada entonces a la compatibilidad del artículo 2 del Decreto autonómico 356/1999 con el Art. 27 LISD, respecto de la que se pronuncia la Sala a quo defendiendo la legalidad de la previsión reglamentaria.

En el artículo 2 de dicho Decreto se recoge claramente que, en el caso de que proceda aplicar este tipo de reducciones en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a varios herederos, el beneficio redundará directa y exclusivamente en quien resulte adjudicatario de los bienes.

Dicha precisión, si bien – dice la Sala de instancia— parece ser contraria a lo establecido en el ya tratado artículo 27 LISD relativo al principio de igualdad en las particiones, puede considerarse *“más concordante”* con la regulación propia del beneficio fiscal, pues esta exige el cumplimiento de unos requisitos (que en la base imponible se halle incluido el valor del bien por el que se pretende la reducción y el mantenimiento de la adquisición, por quien corresponda, durante un determinado periodo de tiempo) que solo puede cumplir quien, en definitiva, adquiera efectivamente el bien objeto de reducción. En realidad— concluye la sentencia recurrida — el artículo 27 LISD trata de la sujeción al Impuesto y no se refiere, específicamente, a un caso de reducción en la base imponible, por lo que no cabe plantearse que el criterio concreto recogido en la normativa catalana, y aquí aplicado por la Oficina Gestora, constituya un quebrantamiento del ordenamiento jurídico ni vulnere determinados principios básicos de éste (como el de jerarquía normativa o competencia)».

Pues bien, la posición de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo es favorable a la tesis administrativa, confirmada por la sentencia de instancia,

concluyendo en su Fundamento de Derecho Segundo, con aceptación de los argumentos de la sentencia transcrita y de las partes recurridas, que:

"(...) en Cataluña, y desde la entrada en vigor del Decreto 356/1999, de 30 de noviembre, se desplaza la interpretación que de la normativa vigente efectuó la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, pues como reconoce el TEAC quien hasta la fecha y en el ámbito no catalán había mantenido la interpretación sostenida por dicha Dirección General, el Decreto 356/1999 "tiene rango superior en su correspondiente ámbito territorial". En consecuencia, resulta procedente que la reducción se aplique a los adjudicatarios efectivos de los bienes y proceda la íntegra desestimación de este motivo de casación".

La sentencia recurrida considera que el Decreto citado no altera ni la naturaleza ni las condiciones de las reducciones aquí analizadas, sino que únicamente establece una regla de cálculo para situaciones determinadas que no es contraria a la normativa estatal de aplicación.

Para la parte recurrente resulta evidente que la infracción denunciada fue determinante del fallo de la sentencia pues el cumplimiento del artículo 13.tres de la Ley de Cesión de Tributos hubiese llevado a la estimación del recurso de instancia permitiendo la aplicación de las reducciones controvertidas a todos los herederos en estricta igualdad. Y la norma catalana introduce una restricción subjetiva en la aplicación de los beneficios fiscales por transmisión de vivienda habitual y empresa familiar que nos ocupan como se desprende del propio tenor literal de los artículos 2 del Decreto 356/1999 y 27.1 LISD estatal.

La única cuestión que resta por dilucidar es si dicha restricción subjetiva infringe lo dispuesto en el artículo 13. tres de la Ley de Cesión de Tributos.

Para resolver esta cuestión, debemos partir del tenor literal del artículo 13.tres de la Ley de Cesión de Tributos que, recordemos, permite a las Comunidades Autónomas regular las reducciones de la base imponible del ISD siempre que se mantengan "en condiciones análogas" a las aprobadas por el Estado.

Se trata de determinar el alcance del concepto jurídico indeterminado "condiciones análogas".

La Sala del Tribunal Supremo, aceptando los razonamientos de la Sala de instancia y de la Generalidad de Cataluña, entiende que, desde la entrada en vigor del artículo 13.3 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, las Comunidades Autónomas pueden regular las reducciones de la base imponible en las adquisiciones "mortis causa" si bien deben mantener las reguladas por el Estado en condiciones análogas. Esta analogía no significa igualdad

con las del Estado, puesto que no tendría sentido la capacidad normativa autonómica, sino igualdad en cuanto a la naturaleza de la reducción. De esta forma, la analogía se mantiene con la normativa propia de la Generalitat, pero modificada en lo que se refiere a los aspectos concretos para su aplicación por ésta. Por consiguiente, en el ejercicio de esta competencia normativa, la Generalitat de Cataluña reguló la cuestión en el artículo 30 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, desarrollado por el Decreto 356/1998, de 30 de noviembre.

Lo expuesto, le lleva ya a sentar como criterio interpretativo que:

"En el ejercicio de sus competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, la Comunidad Autónoma, de Cataluña, puede, manteniendo esa reducción, introducir condiciones que comporten una restricción subjetiva del beneficio fiscal, de modo que sólo puedan disfrutarlo el adjudicatario o los adjudicatarios efectivos de los bienes según la partición».

Lamentamos discrepar de esa conclusión pues, en primer lugar, a pesar del tiempo transcurrido desde la aprobación del Decreto autonómico 356/1999, cuyo artículo 2 contenía esa previsión en materia de adjudicación de bienes en caso de partición hereditaria (el artículo 6 del actual Decreto 414/2011 contiene idéntica previsión) seguimos sin encontrar soporte legal en las diferentes Leyes estatales de Cesión aprobadas desde el año 1996 hasta el año 2009 para el ejercicio por parte de una Comunidad Autónoma de competencias normativas en este ámbito, competencias que le permitan, sobre la base exclusiva de la expresión "condiciones análogas", dejar sin efecto un principio de tan honda tradición jurídica como el principio de igualdad en la partición del artículo 27 LISD. Tampoco la Ley autonómica 19/2010, de 7 de junio, reguladora del ISD en Cataluña, desarrollada por el Decreto 414/2011, citado, cuyo artículo 6 regula la cuestión, contiene previsión alguna al respecto sobre el particular.

La respuesta a la posible incompatibilidad del artículo 2 del Decreto 356/1999 y, por extensión, del artículo 6 del vigente Decreto 414/2011, también de la Generalidad, con el artículo 27 de la LISD (desarrollado en el artículo 56 de su Reglamento) que contiene el principio de neutralidad en las particiones hereditarias, debe venir, en nuestra modesta opinión, con una interpretación sistemática y finalista de las normas estatales reguladoras de la cesión del tributo a las CCAA que, como hemos dicho, no contienen mención alguna a dicho principio, lo que no puede significar otra cosa que la necesidad de tener presente el mismo en las particiones hereditarias y,

por supuesto, cuando alguno de los bienes incluidos en la herencia a repartir goza de algún beneficio – vía reducción de la base imponible –.

La ubicación del artículo 27 de la LISD dentro del Capítulo IX de la Ley reguladora del tributo, que lleva por rúbrica “Normas especiales”, y que, aparte de este, contiene preceptos relativos al usufructo y otras instituciones, repudiación y renuncia de la herencia, donaciones especiales y acumulación de donaciones, aplicados, sin problema alguno, en su función gestora del Impuesto, por parte de las CCAA a las que se ha cedido el tributo y sobre las que no han ejercido competencia normativa alguna, dados los términos y alcance legales de la cesión del mismo, hace pensar con fundamento que el principio de igualdad en la partición recogido en su artículo 27, de amplia tradición, como hemos visto, y que, aunque con alguna crítica, tiene una clara justificación, no debe quedar dentro de la órbita normativa de las CCAA, sin que, pueda decirse en su contra que no se pronuncia sobre el ámbito subjetivo de las reducciones cuando el apartado primero de dicho artículo habla con carácter general de que dicho principio se considerará “para los efectos del impuesto” y dicha mención abarca, como bien ha dicho la doctrina, tanto los casos de sujeción plena al tributo como aquellos otros en los que el bien goza de alguna reducción (vivienda habitual o empresa), lo que debe determinar también que los beneficios fiscales establecidos, por ejemplo, en el artículo 20 de la Ley, se repartan entre todos los coherederos, independientemente del adjudicatario, y así la reducción del 95% de la vivienda habitual o de la empresa beneficie por igual proporcionalmente a todos los llamados a heredar y no solo al que realmente resulta adjudicatario del bien.

Tampoco puede decirse, coincidiendo con los recurrentes, y en contra de lo considerado por el Tribunal de instancia, que dicho principio de neutralidad solo afecta a la determinación de la base imponible del ISD, pero no a la determinación de la base liquidable pues dicha interpretación no encontraría acomodo en el tenor literal de la norma, que fija el principio de neutralidad “a efectos del impuesto” (es decir, a todos los efectos), no sólo “a efectos de determinar la base imponible del impuesto” debiendo hacerse extensivo también a efectos de cuantificación de la deuda.

Desde otro punto de vista, a sensu contrario, en el caso de que el causante adjudicase los bienes a un heredero determinado y entrase en juego la excepción a este principio contenido en el apartado 2 del artículo 27, en el sentido de que los aumentos derivados de la comprobación de valores o a los que deba aplicarse a un bien no sujeto, que solo afectarán al que adquiera dichos bienes, ningún problema habría para extender esa excepción a los bienes que gozan de alguna reducción,

como así lo ha entendido la doctrina y la Resolución de la DGT de 1999, que afirma que “todo ello sin perjuicio de aplicar la reducción a determinadas causahabientes en los supuestos en los que el testador les haya asignado los bienes específicamente”. Si esta es la excepción, no hay duda alguna de que debe jugar el principio de igualdad y el prorrateo de la reducción entre todos los herederos cuando sean ellos mismos los que realicen la partición y adjudiquen el bien que goza de reducción a uno de ellos, propiciando la entrada en juego del artículo 27.1 LISD y en definitiva del principio de igualdad en la partición.

En este sentido la Resolución citada de la DGT (Apartado III.1.1.b) señala que: “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) anteriormente citado, 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”.

Por otro lado, aunque, en efecto, las condiciones que se exigen especialmente en relación al mantenimiento de lo adquirido en el patrimonio del adquirente, deberán ser cumplidas por el sucesor que realmente haya adquirido los bienes o derechos de que se trate, si se incumplieran las mismas, “todos” los adquirentes beneficiados por la reducción – ex artículo 27.1 LISD – perderían dichos beneficios, debiendo abonar la parte proporcional del impuesto no ingresada además de los intereses de demora, al igual que el que realmente incumplió la condición.

Así lo ha entendido siempre la Dirección General de Tributos (Consulta General 1113-00 de 12 de mayo, V1146-07, de 31 de mayo y 2266-07 de 26 de octubre), considerando en suma que “se trata, por así decirlo, de que, como derivación del principio de igualdad en la partición, se ha formado un “grupo de herederos” a los que el requisito de permanencia obliga conjuntamente, en la medida en que su mantenimiento a todos beneficia y su pérdida a todos perjudica, con la circunstancia adicional de que ese mantenimiento solo incumbe a los que hayan sido concretos adjudicatarios de los bienes o derechos por los que se disfrutó la reducción”. En contra de este criterio, lógico en aplicación del artículo 27 de la LISD, se posicionaron Bermúdez Odriozola y otros entendiendo que no es lógico al extenderse la reducción a unos causahabientes que no van a residir en la vivienda haciendo inviable el requisito del mantenimiento².

El artículo 27 de la LISD, de alcance general y no afectado por la cesión de competencias normativas a las CCAA en relación con el impuesto ha sido interpretado y aclarado exhaustivamente, en efecto, a lo largo de estos años por numerosas consultas y ratificado por decisiones de los Tribunales, como en las Sentencias del TSJ de Madrid de 18 de enero de 2010, 28 de octubre de 2009 y 9 de febrero de 2012. Así se encargaron de recordarlo los recurrentes y recoge la sentencia, especialmente en cuanto al alcance del mismo en relación con las reducciones del impuesto. No es necesario, por tanto, que el Estado dicte norma adicional alguna para determinar la forma en que se debe aplicar la reducción correspondiente cuando el bien se adjudique a uno de los herederos ni menos ello habilitaría a una CCAA para regular la misma en el ámbito de dicha Comunidad con el fin de que su regulación sustituya a la estatal y la correcta interpretación que de la misma ha hecho la DGT a lo largo de estos años. En este sentido, somos del parecer de que, tanto el Decreto 356/1999 como el que le sucede el Decreto 414/2011, podrían haberse extralimitado en la regulación de esta cuestión y de alguna forma habrían alterado las “condiciones” establecidas por el Estado para el disfrute de la reducción.

Por último, debemos recordar que las CCAA pueden, en efecto, regular las reducciones establecidas en la regulación estatal manteniéndolas, como hasta ese momento, en “condiciones análogas” a las establecidas por el Estado o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla (reducción de 10 a 5 años en el mantenimiento en la actual ley 19/2010). Es decir que las CCAA pueden mantener esas reducciones en condiciones análogas pero, si deciden ir más allá, solo es posible que las mejoren mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

En este sentido, la limitación introducida en las normas reglamentarias citadas en cuanto al beneficiario de la reducción en caso de partición hereditaria realizada por los herederos podría entenderse como un empeoramiento o reducción de las personas que pueden acogerse al beneficio fiscal contraria a lo señalado en ese artículo 40.1 de la Ley 25/2001, reproducido en el artículo 48 de la vigente Ley 22/2009.

2 En su obra “Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” (Bermúdez Odriozola, L., Pérez Ayala Becerril, L. y Pérez de Ayala Becerril, M.). Editorial LEX NOVA.2001. Pág. 448

3.- BENEFICIOS FISCALES EN LAS ADQUISICIONES MORTIS CAUSA RELACIONADOS CON LAS REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DEL ARTÍCULO 20.2 DE LA LISD

Como hemos dicho, nuestro estudio jurisprudencial se va a centrar en los beneficios fiscales derivados de la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD, de las que se obtiene la base liquidable del mismo recogidos en el artículo 20 de su Ley reguladora, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, comenzando con los que tienen que ver con las adquisiciones mortis causa, incluidas las de los beneficiarios de los seguros de vida, a la que se refiere el artículo 20.2 de dicha Ley y que han sido objeto de especial atención en su tarea de creación de doctrina por el Tribunal Supremo.

A) Reducción por parentesco del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987

Como es sabido, el artículo, número y letra indicados, se refiere a las reducciones por parentesco aplicables en las adquisiciones mortis causa, para lo que clasifica a los sujetos pasivos en cuatro Grupos, a saber:

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiún años o más años, ascendientes y adoptantes.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.

Grupo IV: adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.

Pues bien, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2019 c.2374/2017 tiene que ver con un pariente incluido en el Grupo III, concretamente con un pariente colateral del tercer grado por afinidad (era biznieto del marido de la causante, que había fallecido antes que ella), siendo la cuestión de interés casacional a analizar si el mismo dejó de ser pariente colateral por afinidad de la causante, por el hecho de que muriera su bisabuelo antes que ella o, en términos más generales, si el parentesco por afinidad requiere la subsistencia del vínculo matrimonial correspondiente³.

Pues bien, el Alto Tribunal, deja claro, en primer lugar, que, desde su Sentencia de 18 de marzo de 2003

3 Sobre la importancia del parentesco en materia tributaria puede consultarse el importante trabajo de Martínez Lafuente, A. “El parentesco y el ordenamiento tributario”. CARTA TRIBUTARIA Revista de Opinión, nº 43, Sección de Estudios, Octubre 2018, LA LEY, con especial mención al tema que ha dado lugar a estas sentencias en el ISD (páginas 20 y siguientes). También puede consultarse el trabajo de Banacloche Pérez, Julio. “Fiscalidad del parentesco”. IIMPUESTOS, Nº 1, Sección Editorial, Quincena del 1 al 15 Ene. 2011, Año 27, pág. 3, tomo I, Editorial LA LEY, con especial referencia también al ISD (Página 4/12).

c.3699/1998, a la hora de clasificar los colaterales no cabe distinguir entre los que lo son por consanguinidad y aquellos que alcanzan tal condición por afinidad, pues la ley no los discrimina, y que aunque no se diga expresamente no deben incluirse en el grupo IV (reservado para los colaterales de cuarto grado y más, y para los extraños) a los colaterales de segundo y tercer grado, sino que, de entrada, se incluirían en el grupo III, a lo que añade ya, siendo el meollo del recurso, aun cuando el matrimonio se haya extinguido.

En este sentido, la Sentencia recurrida del TSJ es de 28 de julio de 2016, sentencia que tuvo oportunidad de aplicar como base de su decisión el parecer de la Consulta Vinculante de la DGT 916/2007 y lo señalado en la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2005, según la cuales el parentesco por afinidad se genera y se sostiene mientras se mantenga el matrimonio, por lo que desaparecido el vínculo matrimonial -sea por fallecimiento, sea por divorcio-y rota entre los cónyuges cualquier relación parental, igual ruptura se produce respecto de la familia de uno de ellos en relación con el otro, desapareciendo, en consecuencia, el parentesco por afinidad.

A pesar de ello, la Sala Tercera del Tribunal Supremo no ve razón para variar su criterio al respecto, plasmado ya en Sentencias de 14 de julio y 12 de diciembre de 2011, 1 de abril de 2014, 14 de julio de 2016 (c.u.d.3316/2015) y en las más recientes y posteriores al fallo impugnado de 24 de marzo de 2017 (casación para la unificación de doctrina 887/2016) y 6 de abril de 2017 (casación para la unificación de doctrina 1095/2016), a las que añade las sentencias 1.430/2017, de 25 de septiembre (recurso casación de unificación de doctrina 3018/2016) y 455/2018 de 20 de marzo, (recurso casación de unificación de doctrina 115/2017).

Con ese sólido cuerpo de doctrina jurisprudencial y con cita de la Sentencia 1430/2017, de 25 de septiembre, señala ya que:

“(…)la cuestión litigiosa no estriba en determinar si los colaterales por afinidad deben o no estar incluidos en el grupo III del artículo 20 de la ley del impuesto del mismo modo que los parientes consanguíneos del mismo grupo porque dicho extremo está meridianamente resuelto desde la sentencia de esta Sección Segunda de 18 de marzo de 2003, en la que se afirma claramente que es contrario a derecho incluir a los colaterales por afinidad en el Grupo IV por cuanto proceder de tal modo supondría ir contra la lógica de las cosas al convertir al afín en tercer grado en algo que no es (un colateral de cuarto grado o un extraño), contraviniendo de este modo el artículo 918 del CC y transgrediendo el artículo 20 de la Ley 29/1987.

El problema en el asunto decidido por la sentencia 1.430/2017, de 25 de septiembre -y en este recurso que nos ocupa- es otro: si el parentesco por afinidad requiere a efectos fiscales la subsistencia del vínculo matrimonial correspondiente. O, dicho de otro modo, si la afinidad se extingue cuando desaparece el vínculo consanguíneo (como sucede en los casos de fallecimiento del pariente consanguíneo antes que el pariente afín).

Y, conforme a lo que se ha anticipado, la respuesta debe ser la misma que la ofrecida en nuestras anteriores sentencias, como apunta, por ejemplo, nuestra sentencia 455/2018 de 20 de marzo, (recurso casación de unificación de doctrina 115/2017) en la que sostuvimos que la extinción del vínculo matrimonial del que surge el parentesco por afinidad no supone -en casos como este y a los efectos del impuesto sobre sucesiones- que el pariente afín se convierta en un extraño, sino que debe seguirle siendo aplicable la reducción derivada de su grado de afinidad prevista en la normativa del tributo.

En esta sentencia 455/2018 de 20 de marzo, estimamos un recurso de casación para la unificación de la doctrina y anulamos la resolución impugnada (idéntica a la sentencia aquí recurrida) y la liquidación del Impuesto de Sucesiones y, remitiéndonos a pronunciamientos anteriores, recordamos que:

«[...] A) El Grupo I comprende los descendientes y adoptados menores de 21 años, y, si el artículo 20 no dispusiera nada al respecto, la expresión genérica de descendientes comprendería no sólo a los consanguíneos (recuérdese que la Ley de 1981 ha suprimido la distinción entre hijos legítimos e ilegítimos naturales y no naturales) sino también a los afines.

B) Lo mismo ocurre en el Grupo II respecto de los descendientes de 21 años o más y de los ascendientes.

C) Como no estaría justificado que recibieran el mismo trato los descendientes consanguíneos que los de por afinidad (hijastros), el artículo 20 menciona y tarifa expresamente, en el Grupo III, a los ascendientes y descendientes por afinidad.

Y, además, se incluyen en dicho Grupo los colaterales de segundo y tercer grado (y, al haberse derogado el artículo 30.2 del TR de 1967 --que disponía que todos los grados de parentesco eran consanguíneos--, tales colaterales lo son, apodícticamente, por consanguinidad y por afinidad, cuando es así, a mayor abundamiento, que el TR de 1967 y, tampoco, la Ley 29/1987 no han reproducido, ya, la norma del artículo 54 del Reglamento de 1959, que asimilaba los colaterales por afinidad a los extraños).

Y, además de que «donde la Ley no distingue no cabe distinguir», es obvio que el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por

consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967.

D) En este caso de autos, el interesado ha sido incluido, por la Administración, como colateral de tercer grado por afinidad, en el Grupo IV, situación que violenta las reglas de la más elemental lógica, pues, de dicho modo, ha sido convertido o bien en un colateral de cuarto grado o de grado más distante o bien en un extraño.

La primera alternativa es una pura contradicción, pues, según el artículo 918 del CC, el hermano dista tres grados del tío, y, por ello, el aquí interesado es colateral de tercer grado por afinidad y no colateral de cuarto grado o de grado más remoto.

Y la segunda alternativa es una transgresión del artículo 20 de la Ley 29/1987, pues es indiscutible que el interesado no es un extraño, ya que es sobrino político, pero sobrino, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante (sin que quepa, ya, la «fictio iuris» de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente con toda la evolución expuesta es que en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II).

[...]

Como dijimos en la referida sentencia de 25 de septiembre de 2017, «cabría, por último, reforzar el criterio expuesto con» una consideración adicional: «que en nuestro sistema sucesorio el pariente afín solo puede ser llamado a la herencia por testamento al no estar prevista -como se sigue de nuestro Código Civil- su sucesión abintestato. Quiere ello decir, por tanto, que la voluntad del causante es instituir heredero o nombrar legatario a su pariente político a pesar de la extinción anterior -por muerte de su cónyuge, pariente consanguíneo del llamado- del vínculo matrimonial que originó la afinidad. Si ello ha sido así es, sin duda, porque el vínculo afectivo se mantiene no obstante aquella extinción, lo que no puede ser desconocido -a nuestro juicio- por las normas tributarias que gravan la sucesión» FD Quinto).

En consecuencia, cabe ratificar el mismo criterio atendiendo a razones de seguridad jurídica y a la ausencia de argumentos que reclamen la modificación de nuestra jurisprudencia”.

Lo expuesto le sirve ya para estimar el recurso del obligado sentando como doctrina que:

“A efectos de aplicar las reducciones de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones en las adquisiciones mortis causa e incluir al heredero sujeto pasivo en alguno de los grupos que contempla el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el parentesco de los colaterales por afinidad subsiste una vez extinguido el matrimonio entre el causante y el pariente consanguíneo del heredero”.

B.-Reducción por transmisión mortis causa de empresa individual, negocio profesional o participación en entidades a las que sea aplicable la exención del artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD/1987

Este beneficio fiscal que afecta a la transmisión mortis causa de empresa individual, negocio profesional o participación en entidades a las que sea aplicable la exención del artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), es, sin duda, el que más ha propiciado la intervención- vía recurso de casación – del Tribunal Supremo, habiendo dado lugar, por otro lado, a numerosas consultas de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda⁴.

Vamos a comenzar reproduciendo el tenor literal del artículo 20.2.c) LISD/1987, que reconoce esta reducción, a salvo claro está de su mejora autonómica y que reza así:

“En los casos en los que en la base imponible de una adquisición “mortis causa” que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la

4 Dicho beneficio tiene que ver globalmente con la tributación de la llamada empresa familiar, sobre la que se han escrito numerosos libros y trabajos al respecto. De entre ellos, hacemos mención expresa del libro “Estatuto Fiscal de la Empresa Familiar”. Editorial ARANZADI 2022, de De Juan Casadevall, J. y los trabajos “Las Empresas Familiares. Jurisprudencia reciente sobre donación de empresas familiares con elementos no afectos”, de Pérez-Fadón Martínez J. Revista BIT nº 265 (2022) o del mismo autor “ Divulgación. Régimen fiscal de la empresa familiar en España”. IMPUESTOS, 2001, Ref. D - 38, tomo 1, Editorial LA LEY, y Ciruelos Lara, Patricia. “Régimen Fiscal de la empresa familiar. Análisis de la doctrina de la Dirección General de Tributos”. Técnica Contable y Financiera, nº 26, Sección Fiscalidad. Enero 2020. Wolters Kluwer.

empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95 por 100 (...).

B.1.-Sobre el requisito del año a tomar en consideración para comprobar si la actividad económica desarrollada por el causante constituía su principal fuente de renta

Sobre este concreto extremo que, por la remisión que hace ese artículo 20.2.c) LISD al artículo 4.Ocho. Uno de la LIP, viene a constituirse en requisito para el disfrute del beneficio fiscal por el sujeto pasivo, existen cuatro pronunciamientos casi idénticos del Alto Tribunal, en concreto las Sentencias de 5 de abril de 2019 c. 2313/2017 y 8 de abril de 2019 c. 2173/2017, por un lado, y 23 de mayo de 2019 c. 6596/2017 y 21 de julio de 2020 c.2787/2018, por otro.

Para comprender con exactitud la problemática suscitada, concretamente en las dos primeras, bueno será con el primero de esos fallos, recordar las siguientes premisas:

(1ª) para tener derecho a la reducción recogida en el artículo 20.2.c) LISD es necesario que se trate de una empresa individual o negocio profesional a los que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Ocho.Uno LIP.

(2ª) los requisitos exigidos por este último precepto son (i) que la actividad se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto que pasivo, y (ii) que dicha actividad empresarial o profesional constituya su principal fuente de renta.

En este concreto caso, el único de los citados requisitos que la Administración autonómica niega que concurra es el segundo, con fundamento en que (i) no consta que en el ejercicio 2007, año de fallecimiento de la causante, esta desarrollara actividad económica alguna porque no se ha presentado su declaración de IRPF, y (ii) los rendimientos de la actividad, a fecha del óbito, eran negativos.

Queda claro, en principio, por tanto, que lo que hay que comprobar en estos dos casos es si la actividad económica desarrollada por la causante (no por los sujetos pasivos miembros de un grupo familiar, que invoca su derecho a la reducción) constituía su principal fuente de renta.

Es importante destacar este aspecto dada la aparente indefinición del artículo 20.2.c) LISD, que contiene el beneficio, pues, como da a entender la Resolución 2/1999 de la Dirección General de Tributos (BOE 10 de abril de 1999) relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, y hace suya la Sentencia de 16 de diciembre de 2013 c. 28/2010, el ejercicio de funciones directivas para determinar si se cumplen o no las condiciones exigidas en ese precepto puede corresponder al causante o cualquiera de los miembros del grupo familiar, todo ello, a pesar de que el artículo 4 LIP habla en todo momento del desarrollo de una actividad empresarial o profesional que constituya su principal fuente de renta por el sujeto pasivo.

Sobre esa base, la cuestión de interés casacional admitida no fue otra que:

«Determinar, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, cuál es el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad»⁵.

Pues bien, la sentencia, tras la reproducción de los preceptos legales y reglamentarios aplicables al caso y ante la invocación por los obligados tributarios de la inaplicación al caso del criterio sentado en la Sentencia de 16 de diciembre de 2013, viene a ratificar su aplicación, con carácter general, y por tanto, que debe acudir, en principio, a la fecha del devengo del ISD para comprobar si se cumplen los requisitos para la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, no encontrando en este momento razones para que dicho criterio sea radicalmente modificado.

Ello le lleva ya como lógico corolario y respondiendo a la cuestión de interés casacional a sentar como doctrina que:

“En principio, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del fallecimiento, es decir, el del devengo del ISD”.

Ahora bien, y aquí está el matiz, como dice la Sala, que ese sea el criterio general no significa que no pueda y, de hecho, deba ser modulado o precisado en atención

⁵ De esta concreta cuestión apuntando la problemática suscitada y la futura resolución de la misma por el Tribunal Supremo, como así ha sido, se ocupó Álvarez Barbeito, P. en su trabajo “Transmisión mortis causa de participaciones en entidades: algunas cuestiones controvertidas”, CARTA TRIBUTARIA. Revista de Opinión. Nº 41. Sección de Estudios. LA LEY 8928/2018. Página 9/17.

a criterios de justicia y ante la falta de previsión legal, siempre que concurren circunstancias excepcionales.

Y en este momento, con cita, de nuevo, de la Sentencia de 16 de diciembre de 2013, aparece la problemática de la acomodación un impuesto instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio, a los que la que la propia Ley 29/1987 se remite para aplicar esta reducción en la determinación de su base liquidable y de una forma más precisa, cuando no existe disposición normativa alguna que contemple esta disfunción o que indique cómo acompasar el devengo instantáneo que establece el artículo 24 de la Ley 29/1987 para sucesiones con devengos fijados al final de un periodo impositivo anual, como el establecido para el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el artículo 12 de la Ley 40/1998- hoy 12 de la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF – o, para el Impuesto sobre el Patrimonio, por el artículo 29 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora de dicho tributo.

Esta es la clave, lo que obliga al Tribunal a buscar una solución satisfactoria al caso concreto planteado que permita precisar al máximo cuándo se tiene derecho al beneficio.

En este sentido, comienza, distinguiendo claramente los supuestos de desempeño de funciones directivas por la causante, lo que era el caso, del desempeño de funciones directivas por los herederos, en su FD Segundo apartados 7 y 8, y matiza su doctrina diciendo:

“7. Y, precisamente, nuestra doctrina debe ser matizada o modulada cuando concurren las circunstancias particulares que se dan en este proceso, a saber: (a) cuando se trata de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año; y (b) cuando además se ha acreditado sobradamente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica constituía la principal fuente de renta de la causante, esto es, que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenían de rendimientos netos de la actividad agrícola.

Y debemos matizar nuestro criterio en estos casos, al menos, por las razones que exponemos a continuación.

7.1 En primer lugar, porque aplicar la doctrina general en estos casos no se compadecería con la finalidad de la reducción del artículo 20.2.c) LISD, sobre la que en nuestra sentencia de 16 de diciembre de 2013 dijimos lo siguiente:

«Con el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio (BOE de 8 de junio), se quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter «familiar», con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades. En la propia exposición de motivos de la citada norma, que

introdujo el apartado 5 del artículo 20 de la Ley 29/1987, se señala que el objetivo era aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido [sentencia de 23 de septiembre de 2010 (casación 6794/05, FJ 3º)].

Se demuestra así una preocupación por la continuidad de las empresas familiares, manifestada por la propia Unión Europea, que en la recomendación 94/1069/CE de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, número 385, p. 14), puso de manifiesto la necesidad de que los Estados adoptaran una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, por lo que se justificaba que se dispensara un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento [sentencia de 18 de marzo de 2009 (casación 6739/04, FJ 4º)]» (FJ 4º).

7.2 En segundo lugar, es pertinente también subrayar que el criterio patrocinado por la Administración era el que mantenemos para los supuestos señalados cuando quien ejercía las funciones directivas no era el causante sino uno de los herederos.

Así, como recordábamos en la tantas veces citada sentencia de 16 de diciembre de 2013, la resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, afirma que «cuando es el causante quien, al tiempo de fallecer, ejercía las funciones directivas para determinar si se cumplen o no las condiciones exigidas por el artículo 20.2.c), habrá que tomar en consideración el periodo comprendido entre el día 1 de enero del año de su fallecimiento y aquel en que éste tiene lugar. Sin embargo, si quien ejercía las funciones de dirección no era el fallecido sino cualquier otro de los miembros del grupo familiar, de cara a la aplicación de la reducción controvertida hay que atender a los datos del ejercicio de renta declarados anterior a la muerte del causante» (FJ 5º).

Concretamente, decía el apartado III.1.3 de la Resolución 2/1999:

«En cuanto al requisito exigido por el artículo 4.octavo. dos de la Ley 19/1991, de que el sujeto pasivo, por las funciones de dirección ejercidas, perciba una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, habrá que atender a los rendimientos percibidos durante el último período impositivo; en concreto, en el

supuesto de sucesión «mortis causa», habrá que atender, en principio, al período comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante».

En definitiva, de acuerdo con el apartado transcrito, la Dirección General de Tributos venía entendiendo que cuando era uno de los **herederos** el que cumplía los requisitos para que pudiera aplicarse la reducción, había que atender “a los rendimientos percibidos durante el último período impositivo”. Como para el heredero el año de fallecimiento no era el último período impositivo, se acudía al inmediato anterior, porque era el cerrado (o “último”, como dice la Resolución) al tiempo del óbito.

En cambio, cuando quien los cumplía era el causante, dice la Resolución que hay que atender al período impositivo comprendido entre “el primer día del año y la fecha de fallecimiento”, porque es el último cerrado para aquel, claro está. Y es este período el que se comprueba para constatar el cumplimiento de los requisitos.

7.3 En tercer lugar, cuando está suficientemente acreditado (a) que la actividad económica ejercida por el causante produce solo rendimientos a partir del segundo semestre del año y (b) que en los ejercicios anteriores dicha actividad constituía su principal fuente de renta, es absurdo negar al heredero el derecho a la reducción del artículo 20.2.c) LISD por la circunstancia de que, como el óbito -un hecho que, en principio, no depende de él ni del causante se produce en el primer semestre, no se cumple el requisito de que el sujeto pasivo, por las funciones de dirección ejercidas, perciba una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Pocas dudas existen de que, acreditadas las circunstancias referidas en el párrafo anterior, si el fallecimiento del causante se produjera, por ejemplo, el 2 de enero o el 30 de diciembre, la Administración reconocería el derecho a la reducción controvertida, en el segundo caso porque se observarían en el momento del devengo del ISD los requisitos del artículo 4.Octavo. dos LIP, y en el primero, porque necesariamente habría que acudir al ejercicio anterior para comprobar que se cumplen.

8. A la luz de lo expuesto, la respuesta a la cuestión casacional objetiva sería, con la modulación que hemos establecido, la siguiente: en principio, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del fallecimiento, es decir, el del devengo

del ISD. Sin embargo, cuando concurren circunstancias excepcionales como (a) que se trate de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año, y (b) además se ha acreditado suficientemente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal fuente de renta del causante, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por la actividad agrícola es el inmediatamente anterior al del fallecimiento.

Aunque sin duda pueden darse otras circunstancias excepcionales que reclaman la aplicación de la matización de nuestra doctrina, no es el caso de precisarlas en este momento porque no es preciso para resolver este proceso”.

Acto seguido sienta en su FD Tercero los Criterios interpretativos sobre el artículo 20.2.c) LISD, en relación con el apartado Ocho. Dos .c) del artículo 4 LIP, que son los siguientes:

“1) En principio, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por el causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del fallecimiento, es decir, el del devengo del ISD.

2) Sin embargo, cuando concurren circunstancias excepcionales como (a) que se trate de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año, y (b) además se ha acreditado suficientemente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal fuente de renta del causante, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por la actividad agrícola es el inmediatamente anterior al del fallecimiento del causante”.

Lo expuesto le lleva ya a la estimación del recurso y a la resolución de las cuestiones, entre ellas la relativa a la falta de prueba de que la causante vivía de las rentas procedentes de su actividad económica, planteada por las Administraciones recurridas, a lo que dedica el FD Cuarto, según el cual:

“1. Consecuencia obligada de lo que acabamos de exponer es, en primer lugar, la estimación del recurso de casación y la revocación de la sentencia de instancia en cuanto desestimó el recurso jurisdiccional, rechazando la aplicación a la recurrente de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, porque considera que el requisito de que la actividad empresarial o profesional constituya la principal fuente de renta de la causante debe concurrir, en todo caso y sin excepción alguna, en la fecha del fallecimiento de esta, es decir, en el momento del devengo del ISD.

2. Derivado de lo anterior es la estimación del recurso contencioso administrativo interpuesto por la recurrente, en la medida en que, como hemos dicho, cuando se trata de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por sus características, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año, y, además, se ha acreditado suficientemente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal fuente de renta del causante, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por la actividad agrícola es el inmediatamente anterior al del fallecimiento del causante.

Lo primero, la naturaleza de los cultivos, no ha sido puesto en duda por la Comunidad autónoma. Y, en cuanto a lo segundo, consta en el expediente como hechos no controvertidos y aceptados por la Administración, que desde el año 1998, y hasta su fallecimiento, (i) los únicos ingresos percibidos por la causante fueron los derivados de la explotación agrícola denominada "X", a través de la comunidad de bienes Y, (ii) que en las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio la finca aparecía como bien afecto a la actividad económica y como bien exento, y (iii) que la causante no tenía ningún otro ingreso, salvo la irrelevante percepción de unos intereses bancarios.

Además, obran las cuentas de pérdidas y ganancias correspondientes al primer semestre de 2.002 a 2.006, así como las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido de cada uno de esos años, en las que se constata que la mayor parte de los ingresos se producen en el segundo semestre de cada año. Y figura, asimismo, que, en el año de fallecimiento de la causante, 2.007, no se presentó declaración del IRPF porque los resultados de la explotación a la fecha del óbito eran negativos, en concreto, -178.926,20 euros.

Con los citados datos -insistimos, no puestos en duda por la Administración autonómica-, resulta censurable que, en un alarde de rigorismo, se deniegue el derecho a la reducción del artículo 20.2.c) LISD, a tenor de la finalidad de la misma: aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de las empresas familiares, cuando dicha transmisión se efectúa a favor de ciertas personas allegadas al fallecido (en este caso, nieta)".

Por su parte, las Sentencias de 23 de mayo de 2019 c.6596/2017 y 21 de julio de 2020 c.2787/2018 (referentes a la misma herencia y a dos herederos en la misma situación), aunque se remiten, en principio, en bloque, reproduciéndolo a la Sentencia de 5 de abril de 2019 c.2313/2017, a la que nos hemos referido en extenso, no son exactamente iguales, siendo, por el contrario, los fallos, desestimatorios de los recursos de casación interpuestos por los obligado tributario.

El matiz se encuentra en que, para determinar los requisitos de concurrencia de las funciones de dirección y principal fuente de renta se ha empleado el concepto

de grupo familiar y se han apreciado en otras personas distintas del causante. En estos casos, como dice la Sentencia de 5 de abril de 2019, teniendo en cuenta que para este miembro del grupo familiar la muerte del causante no ha interrumpido el periodo impositivo en el IRPF, se debe atender a los datos correspondientes al ejercicio anterior.

Sobre esa base, las cuestiones de interés casacional del recurso de casación 6596/2017 (las mismas que en el recurso 2787/2018) fueron:

«(i) [R]esolver el acomodo de un impuesto instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio, a los que la que la propia LISD se remite para aplicar la reducción del artículo 20.2.c) en la determinación de su base liquidable, debiendo determinarse qué periodo debe tomarse en consideración para verificar el cumplimiento de los requisitos cuando éstos no concurren personalmente en el causante, pretendiéndose que el beneficio fiscal se aplique merced a la verificación de las condiciones en un descendiente.

(ii) Y determinar, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, cuál es el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad»

Pues bien, a pesar de que, en este caso, el ejercicio de funciones directivas se lleva a cabo, no por el causante sino por un descendiente, invocándose expresamente esta circunstancia a los efectos de la aplicación de la reducción y del periodo impositivo a tener en cuenta, la Sala, en estos fallos, comienza por remitirse, en bloque, reproduciéndola a la Sentencia, antes citada, de 5 de abril de 2019 c.2313/2017, si bien, en esta, quien ejercía funciones directivas y por lo que se invocaba el beneficio, era el propio causante no uno de sus herederos, integrado, en su caso, en un grupo familiar.

Siendo ello así (lo refleja de forma precisa, como hemos visto, la sentencia indicada) es cuanto menos, confuso que, como dice el fallo ahora comentado (FD Segundo in fine), "cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su impuesto sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso, lo que deberá acreditarse en cada supuesto enjuiciado es que, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superaron el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible

general”, sin tener presente de acuerdo con el apartado transcrito, lo señalado en el apartado II.1.3 de la Resolución de la Dirección General de Tributos, que – como dice el fallo – venía entendiendo que cuando era uno de los herederos el que cumplía los requisitos para que pudiera aplicarse la reducción (su remuneración represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos), había que atender “a los rendimientos percibidos durante el último periodo impositivo”. Como, para el heredero, el año de fallecimiento no era el último periodo impositivo, se acudía al inmediato anterior, porque era el cerrado (o “último”, como dice la Resolución) al tiempo del óbito.

Si, además, como parece, esas retribuciones se percibían en la fecha del fallecimiento del causante, la del devengo del tributo, que será lo más normal, mejor que mejor.

En este caso, el recurrente alegó que a su juicio “resultan acreditados los ingresos del miembro del grupo familiar respecto al que se hace el cómputo tanto para el año 2001, como para el año 2002 (fecha de fallecimiento del causante), pudiendo constatar que la práctica totalidad de sus ingresos se obtienen de las empresas familiares respecto de las que se pretende la reducción, tanto en el año 2001, como en el año 2002», añadiendo que, “en el supuesto de autos, no consta ciertamente cuales fueron los ingresos percibidos hasta fecha de devengo, mes de octubre de 2002, pero si se infiere, de las declaraciones del año 2001 y 2002 que los ingresos por dirección de dichas empresas constituye en efecto no solo la principal, sino la única fuente de renta del sujeto, y ello, cualquiera que sea la forma en la que se produzca el abono de retribuciones dentro del ejercicio, que en principio, debería tender a diferir dicha retribución a cierre del ejercicio y constatación de resultado, sin tener que arriesgar por ello beneficio fiscal» (el énfasis es nuestro)”.

Pues bien, llegados a este punto, el Tribunal Supremo, entiende, de forma rigurosa, que lo que se discute ya es la valoración de la prueba, ámbito que se sitúa extramuros de la casación (artículo 87.bis.1 LJCA), lo que le sirve ya para desestimar el recurso.

Eso sí, previamente, sienta como doctrina, la contenida erróneamente en su FD Tercero, según el cual, “el periodo que debe tomarse en consideración para verificar el cumplimiento de los requisitos del artículo 4.Ocho. Dos.c) LIP, para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, cuando aquellos no concurren personalmente en el causante, pretendiéndose que el beneficio fiscal se aplique merced a la verificación de las condiciones en un descendiente, es - salvo supuestos excepcionales- el del año en que se produce el devengo del ISD; debiendo, en particular, acreditarse la cuantía de los ingresos, a los efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por el heredero constituía su

principal fuente de renta, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante”, cuando, como hemos visto, para apreciar el cumplimiento de ese requisito en el heredero, la propia Sala habilita a tener en cuenta los rendimientos percibidos durante su último periodo impositivo, el anterior al del fallecimiento del causante, lo que, no es óbice, para que se pueda acreditar también el cumplimiento del requisito en ese momento.

B.2.- Sobre las retribuciones percibidas de sociedades por parte del sujeto pasivo a tener presente en el cómputo de su principal fuente de renta

La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2020 c. 5159/2017 se ocupa de esta interesante cuestión relacionada con la interpretación de la normativa correspondiente del impuesto sobre el Patrimonio, a la que se remite el artículo 20.2.c) de la LISD, que nos ocupa.

Bueno será que reflejemos previamente los hechos básicos que dieron pie al recurso, obtenidos del propio fallo y que se concretan en lo que sigue:

1. Doña María X falleció el 10 de febrero de 2009, en estado de viuda, dejando ocho hijos, hoy recurrentes.

La herencia se formalizó mediante escritura otorgada el 21 de junio de 2011.

2. Los herederos presentaron la correspondiente autoliquidación por el impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Comunidad de Madrid, aplicándose, al amparo del art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD-, la reducción del 95% sobre el valor de las acciones que pertenecían a la causante en la sociedad A SA, que representaban un 82,40% del capital social, ostentando sus hijos el restante 17,60% del capital de dicha empresa.

3. La Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid denegó la reducción citada por entender que no se cumplía por ninguno de los herederos el requisito exigido por el artículo 4. Ocho. Dos c) de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio -LIP-, al que se remite el artículo 20.2.c) de la LISD, de que algunos de los adquirentes obtuviese retribuciones por importe superior al 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

En este sentido, interpretando el párrafo segundo del citado artículo 4.Ocho.Dos c) de la LIP, entendió que, para el cómputo del citado 50%, las retribuciones percibidas por uno de los herederos, de la empresa A SA representaban solo un 36,47% del total de esas retribuciones, no aceptando, como pretendían los obligados tributarios, la exclusión del cómputo de ese 50% de las retribuciones percibidas de las entidades SB SA y AE SA, porque la participación en ellas del citado heredero no era directa sino indirecta, a través de su participación en el capital de

A SA y LA SA, accionistas de SAM SA (el 55% de su capital pertenece a A SA y el 40% a LA SA), por un lado, y de SAM SA, accionista de AE SA, por otro, alcanzando además, en relación a esta última, únicamente una participación del tercio de su capital (33,33%).

Contra los acuerdos de liquidación dictados, los interesados promovieron reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad de Madrid.

4. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad de Madrid («TEAR»), en resoluciones de fecha 29 de junio de 2015, desestimó las reclamaciones interpuestas.

5. La Sala del del Tribunal Superior de Justicia de Madrid -Sección novena- dictó sentencia el 6 de julio de 2017, aquí impugnada, que desestima el recurso formalizado contra las citadas resoluciones del TEAR, formulándose por los obligados recurso de casación, que fue admitido.

Pues bien, la cuestión de interés casacional no es otra que:

"[...] Determinar si, a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresa familiar, cabe o no que el sujeto pasivo perciba retribuciones de sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas, cuando dichas retribuciones percibidas de sociedades participadas no se incluyen en el cómputo de su principal fuente de renta".

A la cuestión expuesta dedica la sentencia su FD Cuarto, con el que estamos plenamente de acuerdo, y que reza así:

"CUARTO. Cuestión debatida.

La cuestión debatida en el presente recurso hace referencia a uno de los requisitos exigidos para gozar de la bonificación fiscal del 95% por empresa familiar, prevista en el art. 20.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones, en concreto, el relativo a la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la empresa, cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto en la entidad mercantil (STS 18 de enero de 2016, rec. casación unificación doctrina 2316/2015), percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, en concreto, si del cómputo de la totalidad de los ingresos de la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar deben quedar excluidas las retribuciones que perciba de sociedades en las que participe indirectamente, a través de sociedades familiares exentas.

Considera la Sala que solo la participación directa en el

capital de sociedades exentas, y no la indirecta a través de personas jurídicas interpuestas, permite excluir las remuneraciones percibidas de las mismas a los efectos del cómputo del 50% de las remuneraciones percibidas de la empresa cuyas participaciones han sido objeto de transmisión mortis causa, y ello por las siguientes razones.

1. En primer lugar, considera la Sala, coincidiendo con la sentencia impugnada, que la participación indirecta no se compadece con los términos del artículo 4.Ocho. Uno de la LIP y artículo 3.1 del Reglamento, en cuanto que exige que el sujeto pasivo ejerza de forma habitual, personal y directa la actividad empresarial exenta, ni con los términos del art. 4.Ocho.Dos c) de la LIP que exige que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad.

2. En segundo lugar, esta interpretación es la que mejor se acomoda al fundamento de la exención y a la naturaleza de la empresa familiar.

En efecto, ya se ha expuesto por esta Sala que con el beneficio fiscal en cuestión, el legislador quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", siendo la reducción prevista en el precepto -art. 20.2 c) de la Ley 29/1987- consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas puso de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento.

También resulta más ajustada a la naturaleza de las empresas familiares que, como recoge la sentencia impugnada, son "aquellas en las que la propiedad o el poder de decisión pertenecen, total o parcialmente, a un grupo de personas que son parientes consanguíneos o afines entre sí" y que, por tanto, sus miembros son personas físicas y como tales sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que se corrobora por el hecho de que el desarrollo de la actividad debe ejercerse de forma habitual y directa por el sujeto pasivo, persona física, como dispone el artículo 4.Ocho.Uno, primer inciso, de la LIP.

3. En tercer lugar, atendiendo a una interpretación finalista de la norma, que pretende amparar la titularidad directa de las participaciones de los miembros, personas físicas, de la empresa familiar, no de las participaciones de esos miembros en otras empresas participadas.

4. En cuarto lugar, atendiendo a la claridad de los términos del Real Decreto 1704/2009, cuyo artículo 4.1 dispone que

“quedarán exentas en el IP las participaciones en entidades cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo siempre que se cumplan las demás condiciones señaladas en el artículo siguiente”, añadiendo el artículo 5.2 que “Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades. A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades”.

La claridad de estos preceptos, en principio, excluiría mayor discusión.

Frente a ello, no cabe cuestionar la aplicabilidad de los preceptos reglamentarios referidos al impuesto sobre sucesiones, pues el artículo 4 de la LIP, al que se remite expresamente el artículo 20.2.c) de la LISD, contiene, a su vez, una remisión expresa al desarrollo reglamentario para determinar los requisitos que deben cumplir las participaciones en entidades para poder ser objeto de exención, al señalar el apartado Ocho.Tres del precepto que:

“Tres. Reglamentariamente se determinarán (...)

b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades”.

A su vez, el Capítulo II del Real Decreto 1704/1999, del que forman parte los artículos 4.1 y 5.2 aplicados por la sentencia impugnada, tiene por título el de “Participaciones en entidades”.

En consecuencia, si el artículo 20.2.c) LISD declara aplicable la reducción únicamente a aquellos supuestos “a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991”, y dicho apartado Octavo del artículo 4, en su punto Tres, se remite expresamente al desarrollo reglamentario para determinar las condiciones que han de cumplir las participaciones en entidades, es obvio que los artículos 4.1 y 5.2 del Real Decreto 1704/1999, aplicados por la Sala de instancia, resultan aplicables al Impuesto sobre Sucesiones.

5. Por último, de admitirse la participación indirecta, como pretenden los recurrentes, determinaría que la reducción del 95% para el impuesto sobre sucesiones tuviera un ámbito más amplio que la exención prevista a efectos del impuesto sobre el patrimonio, ya que los supuestos de participaciones indirectas pasarían a incluirse dentro del ámbito de la reducción en aquel, impuesto sobre sucesiones, pero no podrían ser objeto

de exención en este, impuesto sobre el patrimonio, lo que se opone tanto a los términos literales como a la finalidad que se predica del artículo 20.2.c) LISD que dispone, como se ha expuesto, que se aplique la reducción a aquellos supuestos “a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991”.

Lo expuesto le sirve ya para, desestimando el recurso de los obligados, responder a la cuestión de interés casacional (FD Quinto), diciendo que:

“(…) a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresas familiares, únicamente pueden tomarse en consideración las retribuciones que el sujeto pasivo perciba de sociedades en las que participe directamente, sin que pueda extenderse a las retribuciones de otras sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas”.

B.3.- Sobre el requisito del mantenimiento de la misma actividad económica a la que estaba destinada la empresa durante el plazo de diez años

Uno de los requisitos necesarios para el disfrute del beneficio fiscal al que se refiere el artículo 20.2.c) LISD/1987, es que la adquisición por parte del sujeto pasivo se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo⁶.

Pues bien, sobre el alcance de ese requisito, más concretamente, sobre si se exige o no el mantenimiento durante ese plazo de la misma actividad económica a la que estaba destinada la empresa, se ocupa la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2021 c. 1478/2018, siendo exactamente la cuestión de interés casacional admitida:

“Determinar si, a efectos de aplicar la reducción del 95 por 100 en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de una empresa familiar, se exige o no mantener la misma actividad económica a la que estaba destinada dicha empresa durante el plazo de 10 años requerido en la ley sobre el citado impuesto».

Ya hemos visto anteriormente, el papel relevante que tiene para resolver la problemática de las reducciones previstas en los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la LISD/1987, la Resolución 2/1999, de 13 de marzo, de la Dirección General de Tributos, que actúa a modo de consulta general sobre la interpretación de esos apartados, dando de esa forma y con la adecuada publicidad (BOE de 10 de abril de 1999), respuesta a varias consultas relativas a la aplicación de esas reducciones que afectan a

⁶ Del tema, con referencia a la doctrina de la DGT, se ha ocupado también Álvarez Barbeito, P. Op, cit. Pág.14/17

la empresa y la vivienda habitual, ante – como afirma- la importancia de las cuestiones planteadas y el número de personas que resultan afectadas por las mismas (apartado I de la Resolución).

Pues bien, para simplificar, los obligados tributarios recurrentes consideraron que la correcta interpretación del art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, es la que deriva de su tenor literal, por lo que el requisito del mantenimiento de la adquisición durante los diez años siguientes, se refiere, por así disponerlo el propio artículo, a su valor, esto es, al valor de una empresa individual, de suerte que, cuando el legislador ha pretendido que se mantenga la propia actividad que venía ejerciendo el transmitente, así lo ha dispuesto expresamente, como se refleja en el art. 20.6 de esa misma Ley.

La Sala, en su fallo, comienza recordando su doctrina sobre la finalidad de esta reducción, de la que es ejemplo la Sentencia de sentencia de 18 de marzo de 2009, rec. cas. 6739/2004, según la cual, la *«reducción prevista en este precepto es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento»* y que se mantiene, por ejemplo, en la de 14 de julio de 2016, rec. cas. 2330/2015, para añadir:

“Ahora bien, en ninguno de los casos en los que se produce la sucesión de la empresa familiar y se tiene derecho a la reducción, tanto por adquisición de bienes y derechos de empresa o negocio profesional o por adquisición de participaciones mortis causa o por donación, se prevé legalmente que se tenga que conservar o mantener la misma actividad, ni siquiera la conservación de los mismos activos, sino que resulta factible mantener el valor de la unidad económica, y, aún en algún caso, ningún reparo cabe realizar para reinvertir en fondos de inversión” (este era el caso).

Acto seguido, se detiene en el alcance de una Consulta Vinculante de la DGT, la 1137-07 invocada por el recurrente, en la posible vulneración del artículo 89 LGT y del principio de seguridad jurídica, cuestión que fue obviada en la sentencia impugnada y en el hecho cierto de que, en el presente caso, la vinculación referida resulta patente, en tanto que el examen de la concurrencia del requisito del mantenimiento de la adquisición en el plazo decenal, pasa necesariamente por previamente dilucidar las consecuencias de la Consulta Vinculante 1137-07 en

un caso en que el recurrente destina la cantidad obtenida por la venta del local heredado a la adquisición de fondos de inversión.

La Consulta es clara al respecto, con fundamento en la Resolución 2/1999, para un supuesto similar, permitiendo seguir disfrutando de la reducción cuando el dinero obtenido en la venta del bien, se deposita a plazo fijo en un Banco por el periodo mínimo que falte para el cumplimiento de lo establecido por la Ley y que ha tenido continuidad en la Consulta 0542-18, también reproducida, en la que ya se dice que *“para los supuestos de adquisición “mortis causa” no resulta de la Ley la necesidad para el adquirente de continuar con la actividad del causante siendo suficiente con que “se mantenga el valor” de la adquisición”*.

Y es que, como señala explícitamente la Resolución 2/99 (1.2):

«d) Interpretación del requisito de permanencia exigido por la Ley. La Ley establece, únicamente, la obligación de mantener la adquisición, durante diez años, pero no exige la continuidad en el ejercicio de la misma actividad que viniera desarrollando el causante; por tanto, simplemente debe mantenerse la titularidad y no se exige al adquirente que siga con la actividad. Solamente cuando se trate de una adquisición «inter vivos» es necesario que el donatario tenga derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, es decir, que ejerza una actividad empresarial o profesional a la que sea de aplicación la citada exoneración o que ostente las participaciones con derecho, asimismo, a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Por lo tanto, debe mantenerse el valor de la adquisición, así como una actividad, aunque no sea la misma desarrollada por el causante, pero no la titularidad de todos los bienes».

Resulta evidente – añade ya- que el actuar de la recurrente, en cuanto invirtió el valor de la adquisición, esto es la cantidad por la venta del local, en fondos de inversión, se atuvo a los términos en que se dio respuesta a la Consulta V- 1137-07, *«la reinversión inmediata del importe obtenido podría materializarse en cualquiera de los elementos patrimoniales que se mencionan, en tanto en cuanto pueda acreditarse el mantenimiento del valor durante el plazo legal»*, criterio avalado por numerosas Consultas formulados en supuestos semejantes al que nos ocupa y por la propia Resolución 2/99.

La sentencia, acto seguido, incorpora otras consideraciones acerca del carácter vinculante de las consultas – artículo 89 LGT/2003 - que, en su opinión, habría vedado a la Administración entrar sobre este punto para comprobar el requisito de la permanencia, pues la contribuyente se atuvo a la Consulta, sin lugar a duda, y le protegía el principio de seguridad jurídica.

Aunque, efectivamente, de la lectura tanto de la

Resolución 2/99, como de las consultas indicadas, en el caso de las transmisiones mortis causa (en las inter vivos lucrativas – donaciones del artículo 20.6 LISD también), queda claro que la obligación de mantener la adquisición, durante diez años no exige la continuidad en el ejercicio de la misma actividad que viniera desarrollando el causante, simplemente debe mantenerse la titularidad, resulta discutible, como argumentó la Junta de Andalucía recurrida, que, para ser acreedor de la bonificación o beneficio fiscal basta con recibir una empresa en funcionamiento siendo factible, a los pocos meses o años, alterar la composición de los activos recibidos con su venta a terceros e incluso desvincularlos totalmente de la actividad de la empresa recibida, lo que puede resultar contrario a la finalidad perseguida con el otorgamiento de ese beneficio.

Más sentido tiene el mantenimiento del beneficio en el caso de que, durante el plazo de mantenimiento, se produzca alguna de las operaciones de reestructuración empresarial (fusión, escisión, absorción, etc) reguladas en la actual LIS/2014. Como ha señalado la doctrina⁷, este criterio parece muy lógico pues de otra manera se estaría concediendo una bonificación en base a la continuidad de una actividad empresarial y, posteriormente, se le estaría negando la aplicación de la LIS, cuyo verdadero fin es, también, fomentar el movimiento y las reestructuraciones empresariales.

La misma doctrina⁸ ha criticado el requisito de la no continuidad en el ejercicio de la misma actividad que viniera desarrollando el causante, la explotación en definitiva, por lo que ello supone de estancamiento de la actividad ya que con el simple mantenimiento de los bienes adquiridos sin enajenarlos se alcanzaría el beneficio, fomentándose de esa forma el inmovilismo empresarial.

La sentencia estima el recurso de los obligados, sin necesidad de sentar una doctrina al respecto ante la claridad de los razonamientos empleados en el fallo sobre la interpretación del requisito de permanencia del artículo 20.2.c), primer párrafo, in fine de la LISD.

C.- Reducción por transmisión mortis causa de la vivienda habitual del artículo 20.2.c) segundo párrafo, de la LISD. Base de cálculo de la reducción de la base imponible en los casos de inclusión en el caudal hereditario de una vivienda habitual

El artículo 20.2.c), segundo párrafo, de la LISD/1987, establece, a nivel estatal, que del mismo porcentaje de reducción en la base imponible del impuesto, el

95%, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Pues bien, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de septiembre de 2021 c. 1283/2020 se encarga de resolver un recurso de casación interpuesto por la Junta de Andalucía contra sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía estimatoria del recurso formulado por el obligado tributario, en el que la cuestión de interés casacional es la siguiente:

“Determinar cuál es magnitud sobre la que se ha de aplicar la reducción por vivienda habitual prevista en el artículo 20.2 c) LISD, el valor íntegro del bien, sin tener en cuenta las minoraciones procedentes de las cargas, deudas y gastos deducibles pertinentes o, por el contrario, el valor neto, fruto de aplicar al valor íntegro las deducciones contempladas en el artículo 13 de la Ley de Sucesiones y Donaciones, siendo ese valor incluido en la base imponible el valor neto que se define en el artículo 9 de la citada Ley”.

Como señala el fallo, el obligado tributario se aplicó la reducción de 122.606,47 euros, por adquisición de la vivienda habitual del causante, el máximo permitido, teniendo en cuenta que la vivienda estaba valorada en 300.000 euros, y pesaba sobre la misma una hipoteca en garantía de un préstamo del que restaba por amortizar 258.415,63 euros, que no dedujo a estos efectos. La Administración autonómica, por el contrario, aplicó la reducción del 99,99% (que mejora la reducción estatal - artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009-) sobre la diferencia resultante entre ambas cifras, esto es, sólo sobre 41.574,37 euros. La controversia se concreta en determinar la cifra sobre la que ha de aplicarse la referida reducción.

En primer lugar, la sentencia se hace eco del cambio normativo de calado de la normativa autonómica en este concreto punto, que incluso puede plantear problemas competenciales al modificarse el artículo 18 del Decreto Legislativo 1/2009, aplicable al caso, por el del Decreto Legislativo autonómico 4/2016, reproducido en el Decreto Legislativo 1/2018 que, al establecer los distintos porcentajes de reducción habla del “Valor real neto del inmueble en la base imponible de cada sujeto pasivo” que, como hemos dicho, no era de aplicación al caso suscitado por motivos temporales, centrándose ya en la redacción originaria del artículo 18, que no hacía esa importante precisión, y señala (FD Segundo):

“(…) La reducción que contemplamos se introduce por el Real Decreto Ley 7/1996, leyéndose en su Exposición

7 Bermúdez y otros, en su libro “Comentarios...”. Pág. 440.

8 Bermúdez y otros, de nuevo, en su libro “Comentarios...”. Pág. 443.

de motivos que se pretendía «aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa... de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase en favor de ciertas personas allegadas al fallecido», lo que conecta este beneficio con los dictados de los arts. 39 y 47 de la CE, persiguiéndose fines de interés general constitucionalmente protegidos.

En la Exposición de Motivos de la Ley 29 /1987, se establece que «En la regulación de los elementos cuantitativos de la obligación tributaria, la Ley impone a los interesados la obligación de consignar en sus declaraciones el valor real que atribuyen a los bienes y derechos adquiridos, pero reserva a la Administración la facultad de comprobar ese valor por los medios generales a que se refiere el artículo 52 de la Ley General Tributaria. Se sigue con ello el criterio tradicional de que la base imponible en el Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones está constituida por el valor real de los bienes y derechos, por lo que se deducen las cargas y deudas que minoran ese valor», estableciéndose al respecto una serie de reglas y operaciones que en definitiva van a procurar determinar la base liquidable de cada causahabiente.

En lo que ahora interesa el art 9.1 establece que «Constituye la base imponible del impuesto:

a) En las transmisiones «mortis causa», el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles».

Esto es, la base imponible se configura por el valor neto de la adjudicación sucesoria que va a corresponder a cada heredero o legatario.

Por tanto, para determinar la base imponible, en lo que nos interesa, ha de computarse los bienes que integran la herencia del fallecido y su valor, que, junto con el ajuar doméstico, art. 23 del RISD, y las adiciones correspondientes, arts. 25 a 28 del RISD, delimitan el caudal relicto bruto. Para la determinación del caudal relicto neto es preciso deducir el pasivo conformado por las cargas, deudas y gastos deducibles, en el buen entendimiento de que no todas las cargas, deudas y gastos son deducibles, sino sólo aquellos que normativamente están previstos. Al efecto debemos acudir a lo establecido en los arts. 12, 13 y 14.

Las cargas y deudas deducibles se contemplan en los arts. 12 y 13 de la LISD.

Conforme al art. 12 del valor de los bienes, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen

disminución del valor de lo transmitido. Esto es, las hipotecas que gravan a los inmuebles del causante no se computan a efectos de disminuir su valor.

Ello sin perjuicio, art. 13 de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas «siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquélla, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia».

La lectura de ambos preceptos sugiere que las hipotecas no minoran el valor del inmueble, por lo que conforman la base imponible por su valor real, en tanto que no cumplen los requisitos que prevé el art. 12 para ser deducibles, y ello sin perjuicio de que la deuda existente que garantiza la hipoteca sea deducible al minorar el valor de adquisición individual del causahabiente que debe ser gravado por su adquisición mortis causa neta, arts. 23 y 24 del RISD.

Dispone el art. 54 de la LGT que «La base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley». En nuestro caso la base liquidable se determina conforme se establece en el art. 20 de la LISD, de suerte que, determinada la base imponible de cada causahabiente, se aplican las reducciones establecidas; en concreto nos interesa la contemplada en el art. 20.2.c) (que reproduce (...)).

Pues bien, llegamos a la parte mollar del fallo que, en nuestra modesta opinión y con los mayores respetos, no da una respuesta satisfactoria a la cuestión planteada, al basarse en una interpretación literal del término “valor” empleado en el precepto, del que, a estos efectos, solo serían deducibles las cargas que disminuyan su valor del artículo 12 de la Ley, y menos cuando la propia Sala, como afirma, se apoya, de nuevo, en la Resolución 2/99 (epígrafe 1.4.d).

Pasemos a reproducir, en primer lugar, la parte esencial de fallo, en el que se dice:

“Llegados a este punto, no parece discutible que cada causahabiente, individualizada su base imponible, se aplique la reducción en la parte proporcional al valor de la vivienda habitual, esto es, a su valor neto, cuya determinación como se ha visto se prevé en el citado art. 12, una vez deducidas las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente establecidos sobre la misma disminuyendo su valor, sin que sea deducible, como se prevé normativamente, la hipoteca que asegura con garantía real la deuda del causante, sin que las deudas y gastos deducibles afecten al valor real del bien.

Criterio este que resulta pacífico, así lo entendió la propia Administración cuando en su Resolución 2/99, epígrafe 1.4.d), señalaba que el coste de la vivienda podrá reducirse en un 95% de su valor una vez deducidas las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente establecidos sobre la misma disminuyendo su valor, así como la parte proporcional de deudas y gastos generales que formen parte del caudal relicto”

En efecto, es correcto, por lo que, como sigue diciendo: *“Restando la polémica en exclusividad sobre si se debía disminuir proporcionalmente las deudas y gastos generales que formen parte del caudal relicto; polémica que respecto de la empresa familiar fue resuelta en la sentencia de este Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009, rec. cas.6739/2004, que mutatis mutandi es trasladable al supuesto de vivienda habitual, en tanto que entendimos que la reducción por adquisición mortis causa de empresa individual, el valor susceptible de reducción está compuesto por el activo y el pasivo exclusivamente ligado al de la empresa, sin que se pueda minorar el importe de la reducción aplicando conceptos como cargas o deudas extrañas a la empresa.*

Todo lo anterior conduce a responder a la cuestión con interés casacional en el sentido de que la magnitud sobre la que se ha de aplicar la reducción por vivienda habitual prevista en el artículo 20.2 c) LISD, es la correspondiente a su valor real, sin más minoraciones que las previstas en el art. 12, esto es, las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente establecidos sobre dicha vivienda habitual, con exclusión de la hipoteca que pese sobre la misma el (sic el mismo) bien disminuyendo su valor.

Lo cual trasladado al caso que se enjuicia determina que deba confirmarse la sentencia de instancia y, por ende, desestimar el recurso de casación”.

Por tanto, la polémica, en exclusividad ya, es si, para el cálculo de la magnitud sobre la que debe aplicarse el porcentaje de reducción, debe disminuirse del valor de la vivienda, aparte de las cargas, la parte proporcional de las deudas y gastos generales que forman parte del caudal y si la solución que se dio a esa problemática en el caso de la empresa familiar en la Sentencia de 18 de marzo de 2009 c. 6793/2004, es trasladable al supuesto de la vivienda habitual.

La respuesta es que sí – dice la Sala – entendiendo que la magnitud sobre la que se ha de aplicar la reducción por vivienda habitual solo admite la minoración de las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente establecidos sobre dicha vivienda habitual, sin que las deudas y gastos deducibles afecten al valor real del bien, lo que determina la exclusión de la hipoteca que pese sobre el bien

disminuyendo su valor y ello aunque estén aseguradas con garantía real sobre el propio bien.

Pues bien, solo si entendemos, por principio, como dice la Sala, que las deudas (como la deuda hipotecaria) y gastos deducibles al no afectar al valor real del bien no pueden ser tenidas en cuenta para determinar esa magnitud, puede compartirse el planteamiento del Tribunal y que dichos conceptos solo son ponderables para la determinación del valor neto de la adquisición individual que constituye la base imponible del impuesto (artículo 9 a) de la LISD) pero no cuando llega el momento de determinar la base liquidable y aplicar una reducción como la del artículo 20.2.c) LISD, que nos habla únicamente del “valor” de una empresa o vivienda.

De ese planteamiento, aunque sea a los efectos de determinar la base para el cálculo del 3% en concepto de ajuar doméstico del artículo 15 LISD, parte la Resolución del TEAC de 13 de septiembre de 2006 R.G.835/2005, resolviendo un recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por un Director de una Consejería autonómica y sentando como doctrina que, para calcular el valor del ajuar aplicando ese porcentaje del 3% del caudal relicto, este se entiende compuesto por los bienes y derechos del causante con deducción de las cargas y gravámenes que reúnan los requisitos exigidos por los artículos 12 de la Ley 31 de su Reglamento, pero no de deudas y gastos. En definitiva, se impone la tesis de que la reducción opera sobre el “valor” del bien, no sobre una proporción de la herencia, restándole únicamente, a efectos fiscales, las cargas que disminuyan ese valor y no las deudas.

Si, por el contrario, como hace también la Sala, tomamos como parámetro para la determinación de esa magnitud, las pautas de la Sentencia del Tribunal Supremo indicada de 18 de marzo de 2009, que corrigió la previsión contenida en el epígrafe 1.3.d) de la Resolución 2/99, sobre la deducción, en todo caso, de la parte proporcional de deudas y gastos generales, que formen parte del caudal, para reconducirla, en el caso de la empresa, a las deudas y gastos propios (integrantes de su pasivo), no extraños a la misma, lo que tendríamos que dilucidar es si una deuda con garantía hipotecaria sobre la propia vivienda habitual, es o no una deuda propia de la misma, a efectos del cálculo de esa magnitud.

La Sentencia de 18 de marzo de 2009 c.6793/2004, parte de la dicción literal del artículo 20.2.c) LISD/1987, que se refiere a que la reducción se aplicará sobre el 95% del “valor” de la empresa, sin que especifique la norma que deba ser el valor neto de la adquisición individual, incluyendo por tanto la parte proporcional del total de deudas dejadas por el causante y también la parte proporcional de los gastos de administración, entierro y funeral.

Ahora bien, como sigue diciendo, el valor de la empresa, aunque, a estos efectos, sea independiente desde el punto de vista conceptual, del valor total de la base imponible, está compuesto por el activo que dicho valor suma o aporta a la base y el pasivo exclusivamente ligado a él – dice el fallo – por lo que la reducción ha de practicarse sobre el valor que dicho activo fiscalmente produce, sin la minoración de conceptos, como cargas o deudas extrañas a él.

En efecto, estamos de acuerdo con la improcedencia en este sentido de la Resolución 2/99 de la Dirección General de Tributos, reprobada por el fallo, de deducir, para el cálculo de esa magnitud sobre la que aplicar el 95 por 100 (apartado 1.4.d) no solo las cargas que aparezcan directamente establecidas sobre la vivienda, disminuyendo su valor, sino la parte proporcional de deudas y gastos generales que formen parte del caudal relicto, lo que no resulta procedente ni en el caso de la empresa ni en el de la vivienda ya que no sería de recibo que, para calcular la magnitud en cuestión para el caso, por ejemplo, de la empresa, ni siquiera proporcionalmente al valor de la misma, se tuviera en cuenta una deuda hipotecaria del causante sobre una finca o un local de uso particular del mismo, no ligada a la propia empresa y extraña, por tanto, a la misma. Más visible incluso e improcedente, en todo caso, sería la deducción proporcional, a estos efectos, de los gastos de entierro y funeral.

Ahora bien, a no ser que partamos de una estricta separación conceptual del valor del bien para el cálculo de la base imponible y de la base liquidable del impuesto, en el que las deudas (como la deuda hipotecaria) y gastos deducibles al no afectar al valor real del bien no pueden ser tenidas en cuenta para determinar esa magnitud, y de la interpretación literal de la expresión “valor” del artículo 20.2.c) de la Ley si, como da entender ese fallo de del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009, para el cálculo de esa magnitud no es posible imputar un porcentaje de deudas y gastos generales, que no aparezca ligados a la empresa (versus vivienda habitual) , a sensu contrario, podría pensarse en una posible imputación, en este caso, de deudas, que sí aparecen ligadas a la vivienda habitual y, si hay una deuda por antonomasia que aparece ligada a la vivienda habitual es la deuda hipotecaria, deuda deducible para el cálculo de la base imponible del impuesto (artículo 9.a) y 13.1 de la LISD) y que, bajo esa premisa, debería tenerse presente en todo caso en el cálculo de esa magnitud.

En este sentido, el capital pendiente del préstamo hipotecario del causante a su fallecimiento se integraría en el pasivo global deducible y, en consecuencia, minoraría el valor a efectos de la aplicación de la reducción en la proporción que en el activo del caudal hereditario supone la vivienda habitual.

D.- Sobre la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio y si, los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la base o cuota tributarias, deben ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de la consolidación del dominio

A esta interesante cuestión que implica la interpretación del artículo 26 a y c) de la LISD y concordantes de su Reglamento, relativa a la exigencia del impuesto cuando se extingue el usufructo en el que, por principio, hay que atender siempre al título de constitución (el de la desmembración originaria del dominio producido cuando se adquiere la nuda propiedad, el día del devengo del impuesto) se refiere la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2024 c. 8674/2022.

La peculiaridad de este caso radica en que, si bien, en el momento de desmembración del dominio estaban vigentes, a nivel autonómico, unas determinadas bonificaciones o deducciones sobre la base o cuota tributaria del impuesto, estas desaparecieron en el intervalo de tiempo desde esa desmembración hasta la extinción del usufructo y consiguiente consolidación del dominio, pretendiendo la CCAA practicar la liquidación correspondiente a esa extinción sin beneficio fiscal alguno.

En otras palabras, como señala el fallo, *“la cuestión, por resumirla para su claridad, se circunscribe en determinar qué normativa es la aplicable si entre la desmembración del dominio por el usufructo constituido y su ulterior consolidación se produce un cambio normativo dejando sin efectos los beneficios fiscales previstos en la normativa autonómica. O, dicho de otro modo, si siendo aplicable la normativa vigente al tiempo de la desmembración del dominio, puede mantenerse este postulado cuando antes de la consolidación se deroga la normativa autonómica que reconocía los beneficios fiscales”*.

Pues bien, la Sala, con cita, del artículo 26 a) y c) de la LISD y del artículo 51.1 y 2 de su Reglamento, que reproduce, aplicables en todos los casos de desmembración del dominio, deja muy claro que existe una sola adquisición, un solo hecho imponible, no dos adquisiciones. Al fallecer el usufructuario, como es el caso, el usufructo constituido se extingue, no se transmite, y el nudo propietario consolida la plena propiedad.

En todo caso, hay que dejar claro, aunque no sea realmente objeto de debate, que la regulación citada de las normas sobre desmembración del dominio ha mantenido prácticamente incólume la regulación contenida ya en el antiguo Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de

1959 y en el Texto Refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967, siendo la finalidad de la misma evitar la ruptura de la progresividad del impuesto aplicando el tipo medio de gravamen tanto a la adquisición de la nuda propiedad como a la postrera del usufructo a su extinción.

La Sala, una vez que santifica que hay una sola adquisición, un solo hecho imponible, consumada en dos momentos distintos, y, tras reproducir, acto seguido, los artículos 21 de la LGT y 24 de la LISD, relativos al devengo del impuesto, deja claro, en esa línea, que:

“Existe, pues, un solo hecho imponible, y conforme a la normativa transcrita, es la “la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria”, que en este caso es el fallecimiento de la madre del contribuyente, momento que representa la medida de la capacidad económica que debe ser gravada y fecha que determina la normativa aplicable reguladora de los elementos y circunstancias definidora de la propia obligación fiscal de pago, a pesar y sin perjuicio que estemos ante una liquidación diferida que respecto del usufructo no será exigible sino al tiempo de la consolidación del pleno dominio. Ni hay dos hechos imponibles, ni hay dos devengos, sino un solo hecho imponible y un solo devengo, aun cuando la exigibilidad del crédito tributario respecto del usufructo se difiera en el tiempo hasta su consolidación, esto es, una parte de la liquidación queda aplazada al momento de la extinción del usufructo; conforme al principio de aplicación temporal de las normas, son aplicables las vigentes al tiempo de producirse los hechos que constituyen el presupuesto previsto en la misma, y como se ha indicado el devengo resulta relevante para determinar la norma aplicable, que será la norma vigente al realizarse el hecho imponible; la obligación tributaria se define por la normativa vigente y aplicable al tiempo de producirse el devengo, aun cuando la exigibilidad del crédito tributario por la consolidación no se produzca sino en un momento posterior; no estamos ante un problema de irretroactividad de la norma tributaria, o su aplicación más allá de su vigencia, sino simple y llanamente, la determinación de la norma aplicable al momento del devengo, de conformarse la obligación tributaria perfectamente delimitada y predeterminada, en la que además de la normativa estatal, determinante de la cuota fiscal, sin duda, lo era

la autonómica vigente al devengo del impuesto, en la que se establecía las bonificaciones respecto de dicha cuota fiscal predeterminada, y estando vigente en dicho momento los beneficios fiscales autonómicos por ley que así lo disponía, debían aplicarse los mismos, por más que con posterioridad la norma fuera derogada, lo que evidentemente no podía afectar a la obligación tributaria ya nacida, aun cuando la misma no fuera exigible sino al fallecimiento del usufructuario, so pena de vulnerar el principio de seguridad jurídica”.

Sobre esa base, de forma impecable, sienta la siguiente doctrina:

“Dicho lo anterior ha de convenirse que la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio, es la aplicable al fallecimiento del causante, esto es, en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributarias por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio. Por lo demás, la previsión que hace la LISD de aplicar el «tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio», no afecta a la aplicación de los beneficios fiscales aplicables a la cuota tributaria resultante”.

Nada más podemos añadir salvo alabar el pronunciamiento del Tribunal en relación con la tributación de la desmembración del dominio que, si bien, hasta el ejercicio de potestades normativas por las CCAA en relación con el impuesto, no planteaba problemas, como hemos visto, sí los plantea tras ese ejercicio, cuando se produce un cambio normativo en el intervalo desde la adquisición de la nuda propiedad y la extinción del usufructo, siendo muy consecuente la tesis de la Sala manteniendo en todo caso el régimen jurídico vigente cuando se desmembró el dominio al fallecimiento del causante, y por tanto, los beneficios fiscales existentes en esa fecha, que al tratarse de una sola adquisición, deben mantenerse sin duda en el momento de extinción del usufructo y consolidación del dominio.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS 55

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ... 55

- Valor que debe atribuirse a la nuda propiedad cuando se constituye para la disolución del condominio un derecho de usufructo vitalicio con facultad de disponer. 55
- Escritura pública de reconocimiento de dominio otorgada en cumplimiento de una sentencia judicial 55
- Disolución de condominio sobre un inmueble, adjudicándose el inmueble a uno de los comuneros con compensación económica a los demás. 55
- Adjudicación de un inmueble en condominio a varios de los comuneros 56
- Escritura pública de cancelación de las declaraciones de obra nueva y divisiones horizontales. 56
- Elevación a público de un contrato de compraventa de derechos hereditarios. 56
- Beneficios fiscales para la escritura de división horizontal otorgada por una cooperativa de vivienda. 57
- Hechos imposables derivados de la adquisición de un inmueble por un matrimonio en régimen de separación de bienes a un matrimonio en régimen de separación de bienes 57
- Extinción de préstamo sin intereses mediante transferencias bancarias. 57
- Acta de notoriedad para suplir la transmisión previa a la adjudicación hereditaria de un inmueble y obtener así el título inscribible que permita su inscripción 58
- Escritura de reconocimiento de deuda con garantía hipotecaria sobre una parcela calificada como VPPL en la que se va a desarrollar la construcción de viviendas de protección pública de precio limitado 58
- Valor de referencia en la adquisición de VPO. 58
- autorizaciones municipales de instalación y explotación de hamacas, sombrillas y quioscos en el dominio público marítimo terrestre 59
- Constitución de una opción de compra de vivienda en construcción 60
- Venta por una mercantil de una finca urbana a un particular 60
- Arrendamiento de vivienda a una fundación para su cesión a título gratuito a jóvenes que se encuentran tutelados por la misma 61
- Arrendamiento turístico con servicios de recepción y atención al cliente, custodia de maletas, servicio de cambio de ropa y limpieza con periodicidad semanal. 62
- Dación de un vehículo usado por un particular en pago de la deuda pendiente de la financiación concedida para su adquisición a la entidad financiera 62
- Reducción de capital con adjudicación de inmuebles a los socios 63
- Permuta de suelo por obra futura efectuada entre un Ayuntamiento y una entidad promotora 63
- Transmisión de parcela en curso de urbanización sobre la que pesan cargas urbanísticas 64

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 64

- Percepción de cantidades por el beneficiario de una fundación privada alemana 64
- Beneficiario de una campaña de recaudación de fondos a nivel mundial 65
- Consecuencias de la redistribución de la herencia del causante conforme al instrumento legal previsto en la ley inglesa conocido como "Deed of Variation"..... 65
- Requisitos de mantenimiento de la inversión a efectos de la reducción por adquisición mortis causa 66
- Pactos sucesorios de presente 66
- Reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la adquisición mortis causa de las participaciones en la entidad de las que es titular el tío como consecuencia de su fallecimiento, realizando las funciones de dirección el sobrino 67
- Donación mortis causa con transmisión inmediata 67
- Rectificación de valor declarado en la escritura de aceptación de herencia 68
- Renuncia a favor de persona determinada. 68
- Subvención percibida con posterioridad al fallecimiento del beneficiario. 68

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

VALOR QUE DEBE ATRIBUIRSE A LA NUDA PROPIEDAD CUANDO SE CONSTITUYE PARA LA DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO UN DERECHO DE USUFRUCTO VITALICIO CON FACULTAD DE DISPONER

(Consulta DGT V0110-25 de 07/02/2025)

En el presente caso, la constitución del derecho de usufructo vitalicio con facultad de disponer, así como del derecho de nuda propiedad se deben valorar conforme a las reglas de valoración del ITPAJD previstas en el artículo 10.5 a) del TRLITPAJD antes transcrito, en el que no se prevé una previsión específica para la valoración del derecho de usufructo con facultad de disponer, como sí recoge la normativa del ISD, norma que no resulta aplicable a la disolución de comunidades de bienes sujeta al ITP y AJD.

ESCRITURA PÚBLICA DE RECONOCIMIENTO DE DOMINIO OTORGADA EN CUMPLIMIENTO DE UNA SENTENCIA JUDICIAL

(Consulta DGT V0116-25 de 07/02/2025)

En el presente caso, de acuerdo con la información facilitada, la escritura pública de reconocimiento de la propiedad de los dos inmuebles que han realizado los padres y tíos del consultante a favor de su abuelo y de la exmujer de este, tiene su causa en el cumplimiento de la sentencia judicial que condena a los padres y tíos del consultante a otorgar a favor del abuelo y de su exmujer la mencionada escritura. Por lo tanto, al no tratarse de un acto voluntario de las partes sino de obligado cumplimiento como consecuencia de una sentencia judicial, no se puede entender realizado el hecho imponible previsto en los artículos 7.2 D) del TRLITPAJD y 19 del RITPAJD, que considera los reconocimientos de dominio en favor de una persona determinada como una transmisión patrimonial a efectos del impuesto.

Ahora bien, la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD determina la sujeción de la escritura pública de reconocimiento del derecho de la propiedad sobre los inmuebles a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD: tratarse de la primera copia de una escritura pública, tener por objeto cantidad o cosa valuable, contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO SOBRE UN INMUEBLE, ADJUDICÁNDOSE EL INMUEBLE A UNO DE LOS COMUNEROS CON COMPENSACIÓN ECONÓMICA A LOS DEMÁS.

(Consulta DGT V0111-25 de 07/02/2025)

Conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, plasmada en su sentencia 1502/2019, de 30 de octubre de 2019, en la disolución de comunidades de bienes sobre bienes indivisibles, si las prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, resultará aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad

de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y, consecuentemente, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

En el caso planteado, en el que la copropiedad es el resultado de diversas adquisiciones hereditaria y la consultante se va a adjudicar el inmueble y va a compensar a los otros comuneros con dinero, se va a producir la disolución de la comunidad sobre el inmueble. La operación tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados. La base imponible será la parte que adquiere la consultante y que deja de ser de los otros comuneros. Se deberá tener en cuenta el valor de referencia y si este no existiera será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado conforme establecen los artículos 30 y 10 del TRLITPAJD.

ADJUDICACIÓN DE UN INMUEBLE EN CONDOMINIO A VARIOS DE LOS COMUNEROS

(Consulta DGT V0126-25 de 11/02/2025)

El hecho de que se adjudique el inmueble a seis personas hace que la comunidad de bienes persista, lo que ocurre es que en vez de ocho comuneros van a ser seis. En realidad, los seis comuneros que permanecen en la comunidad de bienes están adquiriendo la cuota parte de los dos comuneros que desaparecen de la comunidad y, como tal, deberán tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, al tipo de gravamen de los bienes inmuebles. La base imponible se determinará conforme establece el artículo 10 del TRLITPAJD.

ESCRITURA PÚBLICA DE CANCELACIÓN DE LAS DECLARACIONES DE OBRA NUEVA Y DIVISIONES HORIZONTALES.

(Consulta DGT V0117-25 de 07/02/2025)

Las obras no se realizaron y se ha producido la caducidad de la licencia de obras; en este caso, parece necesario analizar si se cumple el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, dada la concurrencia de los otros tres, debiendo concluirse al respecto que la escritura de cancelación de la declaración de obra nueva y división horizontal no estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al no tener por objeto cantidad o cosa valuable, habiéndose manifestado ya a este respecto este Centro Directivo, en igual sentido, en contestación a las consultas V1395-14, de 23 de mayo de 2014, V1669-19, de 8 de julio y V0363-20, de 17 de febrero.

ELEVACIÓN A PÚBLICO DE UN CONTRATO DE COMPRAVENTA DE DERECHOS HEREDITARIOS

(Consulta DGT V0174-25 de 14/02/2025)

Se consulta sobre la tributación de la elevación a público de un contrato de compraventa de derechos hereditarios firmado el 18 de diciembre de 2003, por el que su hermano le vendió a la consultante el 25 por ciento de sus derechos hereditarios tras el fallecimiento de sus padres. El único bien de la herencia era un inmueble. El hermano de la consultante falleció el 14 de mayo de 2006.

No es posible gravar simultáneamente un acto o contrato por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y la escritura o acta notarial en que se formalice por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. Y ello, porque uno de los requisitos o condiciones que configuran el elemento objetivo del hecho imponible de la cuota gradual es la no sujeción del contenido de la escritura o del acta notarial al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITP y AJD. Esto es, si el acto o contrato formalizado en alguno de los documentos notariales señalados está sujeto a cualquiera de los impuestos citados, no llega a configurarse el hecho imponible de la cuota gradual, por faltar uno de los elementos de su hecho imponible.

De acuerdo con lo anterior, para determinar la procedencia de la cuota gradual, es preciso analizar si en el documento notarial en cuestión concurren los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del Texto Refundido del impuesto, pues solo cuando concurren todos ellos, será exigible la cuota gradual. Por lo tanto, en el caso de que se cumplan los tres primeros, será necesario examinar si el acto o contrato contenido en el documento está sujeto bien al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o bien a los conceptos de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITP y AJD.

A este respecto, debe destacarse que el precepto exige la no sujeción a los impuestos y modalidades citados, sin más, pero resulta irrelevante la tributación efectiva por tales impuestos, bastando la mera sujeción a estos. En consecuencia, un documento notarial que cumpla los tres primeros requisitos, pero que contenga un acto o contrato sujeto a alguno de aquellos impuestos o modalidades no puede tributar por la cuota gradual; y ello, con independencia de que dicho acto o contrato no tribute efectivamente por aquellos, por existir alguna exención, por haber prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda o a exigir el pago, o por cualquier otro motivo lícito.

De acuerdo con las consideraciones anteriores, en contestación a la cuestión planteada, este Centro Directivo entiende que el hecho de que una escritura pública tenga por contenido un acto o contrato sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, pero respecto del que se ha producido la prescripción, no implica que dicho acto o contrato no esté sujeto a dicha modalidad. Es decir, la prescripción no convierte un acto o contrato sujeto en no sujeto. En consecuencia, no procederá la sujeción a la cuota gradual si el acto objeto de la escritura está sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, con independencia de que esté o no prescrito.

BENEFICIOS FISCALES PARA LA ESCRITURA DE DIVISIÓN HORIZONTAL OTORGADA POR UNA COOPERATIVA DE VIVIENDA

(Consulta DGT V0118-25 de 07/02/2025)

La escritura de división horizontal que quiere realizar la entidad consultante no quedará amparada por la exención que establece el artículo 34 de la Ley 20/1990, que establece que gozan de exención las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios, operaciones que tributan por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, y la división horizontal no consiste en una operación de adquisición de bienes y derechos, que tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados. Extender la exención a dicha operación sería aplicar la analogía, lo cual está vedado por la prohibición contenida en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

HECHOS IMPONIBLES DERIVADOS DE LA ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE POR UN MATRIMONIO EN RÉGIMEN DE SEPARACIÓN DE BIENES A UN MATRIMONIO EN RÉGIMEN DE SEPARACIÓN DE BIENES

(Consulta DGT V0286-25 de 14/03/2025)

En cuanto al número de hechos imponible que se van a producir, cabe señalar que, al tratarse los transmitentes de un matrimonio casado en régimen económico matrimonial de separación de bienes, se producirán como mínimo dos hechos imponibles, ya que cada uno de ellos transmitirá la cuota que le corresponda respecto del inmueble en cuestión. Ahora bien, en el caso de que cada uno de los adquirentes, que también están casados en régimen económico matrimonial de separación de bienes, adquiera una parte de la cuota de uno de los transmitentes y otra parte de la cuota del otro transmitente, se producirán cuatro hechos imponibles. Por el contrario, si cada cónyuge comprador adquiere la cuota total de uno de los dos vendedores solo se producirán dos hechos imponibles.

EXTINCIÓN DE PRÉSTAMO SIN INTERESES MEDIANTE TRANSFERENCIAS BANCARIAS

(Consulta DGT V0260-25 de 05/03/2025)

Con fecha 7 de julio de 2021 el consultante presentó la autoliquidación correspondiente al ITPAJD por un préstamo entre hermanos sin intereses, con su correspondiente contrato y justificante de la transferencia bancaria realizada. El hermano del consultante, por medio de transferencias bancarias, ha ido devolviendo el préstamo antes descrito.

La extinción del préstamo no constituye una operación sujeta al ITPAJD. Por lo tanto, no existirá una obligación formal a cargo del consultante, esto es, no existirá obligación de presentar una autoliquidación del impuesto, ya que la extinción del préstamo no constituye hecho imponible del impuesto en ninguna de sus modalidades.

ACTA DE NOTORIEDAD PARA SUPLIR LA TRANSMISIÓN PREVIA A LA ADJUDICACIÓN HEREDITARIA DE UN INMUEBLE Y OBTENER ASÍ EL TÍTULO INSCRIBIBLE QUE PERMITA SU INSCRIPCIÓN

(Consulta DGT V0262-25 de 06/03/2025)

En la consulta planteada, el acta de notoriedad no sustituye al título, ya que existe título de adquisición, el consultante ha adquirido por herencia el inmueble, por el que ha tributado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, al no suplir al título, el acta de notoriedad para inmatricular el inmueble no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, pero deberá tributar por la modalidad de actos jurídicos documentados al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD: tratarse de la primera copia de una escritura o acta notarial, tener por objeto cantidad o cosa valuable, contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

ESCRITURA DE RECONOCIMIENTO DE DEUDA CON GARANTÍA HIPOTECARIA SOBRE UNA PARCELA CALIFICADA COMO VPPL EN LA QUE SE VA A DESARROLLAR LA CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDAS DE PROTECCIÓN PÚBLICA DE PRECIO LIMITADO

(Consulta DGT V0319-25 de 18/03/2025)

Conforme al artículo 15 del texto refundido, el reconocimiento de deuda se equipara al préstamo, estableciendo una regla especial de liquidación de esta figura cuando concurre con una garantía, en cuya virtud solo procederá practicar liquidación por el préstamo, pero no por la garantía.

Para determinar la tributación del préstamo debe atenderse a la condición del prestamista, por lo que, tratándose de un préstamo o reconocimiento de deuda realizado por una entidad mercantil que tiene carácter de empresario a efectos del IVA, el artículo 7.5 del TRLITPAJD determina la no sujeción a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, lo que permite la posibilidad de aplicar la cuota variable del documento notarial de la modalidad actos jurídicos documentados a que se refiere el artículo 31.2 del TRLITPAJD, dado que la existencia de una garantía hipotecaria supone la concurrencia de todos los requisitos exigidos para ello.

En cuanto a la posible exención de la escritura de reconocimiento de deuda conforme al artículo 45.I.B.12.a) del TRLITPAJD, al tratarse de una parcela calificada como vivienda de protección pública de precio limitado (VPPL), para la determinación de los beneficios fiscales aplicables a las viviendas protegidas sometidas a la normativa propia de las Comunidades Autónomas, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el último párrafo del mencionado artículo, es decir, que deberá analizarse si, en las referidas viviendas, los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no exceden de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial.

VALOR DE REFERENCIA EN LA ADQUISIÓN DE VPO

(Consulta DGT V0435-25 de 21/03/2025)

Se tomará como base imponible la mayor de las siguientes magnitudes: el valor del bien transmitido o valor de mercado, definido como el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas, el precio o contraprestación pactada o el valor declarado por los interesados.

En el caso de bienes inmuebles, salvo que el precio o contraprestación o el valor declarado sean superiores, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas. Con el fin de que el valor de referencia de los inmuebles no supere el valor de mercado se fijará, mediante orden de la Ministra de Hacienda, un factor de minoración al mercado para los bienes de una misma clase.

El hecho de que el inmueble en cuestión esté sometido a cualquier tipo de régimen administrativo que determine un precio máximo de venta, no modifica en nada lo anterior, en tanto dicho precio máximo de venta sería su valor de mercado, y el valor de referencia no puede superar el valor de mercado. En todo caso, si el valor de referencia superase el precio máximo de venta y el interesado entendiese que el valor asignado perjudica sus intereses legítimos, podrá impugnar la autoliquidación y solicitar su rectificación en los términos establecidos en el artículo 10 del TRLITPAJD, bien entendido que ello no le exime de su obligación de practicar la correspondiente autoliquidación por el valor de referencia.

AUTORIZACIONES MUNICIPALES DE INSTALACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HAMACAS, SOMBRILLAS Y QUIOSCOS EN EL DOMINIO PÚBLICO MARÍTIMO TERRESTRE

(Consulta DGT V0397-25 de 20/03/2025)

En el presente caso, la consulta planteada se refiere a determinados contratos administrativos de explotación de los servicios de temporada en las playas y litoral, en concreto, a las autorizaciones municipales de instalación y explotación de hamacas, sombrillas y quioscos en el dominio público marítimo terrestre. Conforme a los preceptos transcritos estos contratos quedarían sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD), al equipararse a las concesiones administrativas, por tratarse de actos o negocios administrativos en los que se lleva a cabo el aprovechamiento especial de bienes de dominio público, siempre y cuando se produzca un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.

El Tribunal Supremo en las sentencias núm. 1/2025, de 7 de enero (REC 4830/2023) y núm. 8/2025, de 13 de enero (REC 4515/2023), como motivo del examen de las autorizaciones municipales de instalación y explotación de terrazas para el ejercicio en ellas de actividades de restauración en vía pública, establece en el fundamento de derecho sexto la siguiente doctrina:

“SEXTO.- Jurisprudencia que establece este Tribunal Supremo.

Consecuencia necesaria de lo precedentemente expuesto, la Sala fija la siguiente doctrina, respondiendo a las cuestiones de interés casacional:

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.”

Por lo tanto, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, para determinar si las autorizaciones municipales de instalación y explotación de hamacas, sombrillas y quioscos en el dominio público marítimo terrestre constituyen el hecho imponible del ITP y AJD conforme a lo dispuesto en los artículos 7.1.B) y 13.2 del TRLITPAJD, habrá que constatar si en estos casos concretos el aprovechamiento especial del dominio público origina un desplazamiento patrimonial a favor de los autorizados, para lo que será necesario realizar un examen concreto del contenido y las circunstancias presentes en las citadas autorizaciones. Ahora bien, la constatación de este último requisito, por tratarse de una cuestión de índole fáctica, escapa a las facultades interpretativas de esta Dirección General, debiendo ser el órgano gestor del impuesto el que, en atención a las circunstancias que concurren en cada autorización, lleve a cabo la apreciación y valoración puntual de la existencia de desplazamiento patrimonial.

CONSTITUCIÓN DE UNA OPCIÓN DE COMPRA DE VIVIENDA EN CONSTRUCCIÓN

(Consulta DGT V0488-25 de 25/03/2025)

Si dicha opción no se documenta en escritura pública ya estaría incumpliendo uno de los requisitos y por lo tanto no tributaría por actos jurídicos documentados. Si se documenta en escritura pública cumpliría el hecho de ser una escritura pública, tener contenido valuable y no estar sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), ahora bien, la única duda es si dicha escritura sería inscribible, cosa que parece poco probable, dado que se trata de una opción de compra sobre una vivienda aún no construida, y, por tanto, no inscrita en el Registro de la Propiedad. No obstante, si fuera inscribible, cumpliría todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD y la escritura de opción de compra quedaría sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados; en caso contrario, al no cumplir uno de los requisitos, no quedaría sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados.

VENTA POR UNA MERCANTIL DE UNA FINCA URBANA A UN PARTICULAR

(Consulta DGT V0062-25 de 03/02/2025)

La entidad mercantil que vende la finca urbana a la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto. En particular, la entrega de la finca urbana objeto de consulta, con independencia de que no proceda de una segregación o actuación inmobiliaria previa efectuada por la consultante siempre que forme parte de su patrimonio empresarial o profesional.

No obstante, si la entidad transmitente no actuara en su condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto o dicho terreno no se encontrase afecto a su actividad empresarial o profesional, la entrega del mismo no estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando sujeta al concepto "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

(...)

1º. Cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.Uno.2º de la Ley 37/1992, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización.

En consecuencia, resulta fundamental fijar el momento en que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística de un terreno.

Conforme al criterio establecido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de fechas 11 de octubre (Recurso de casación 7938/99) y 8 de noviembre de 2004 (Recurso de casación 2327/99), se ha de entender que "el proceso de urbanización de un terreno es aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

Por ello, el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empieza a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado (...)."

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal Supremo atiende a un criterio material frente a un criterio jurídico (aprobación del correspondiente instrumento de planeamiento), de forma que solo se atribuye la condición de terreno en curso de urbanización a aquel respecto del que se han iniciado operaciones materiales de transformación física del mismo.

Por su parte, esta Dirección General ha venido reiterando, por todas ellas, la contestación vinculante de 17 de junio de 2005, número V1175-05, que "un terreno está urbanizado cuando se le haya dotado de las infraestructuras que correspondan.

Cuando la transmisión del terreno se produce una vez concluida esa actividad de dotación de infraestructuras urbanísticas no hay duda en cuanto a su tratamiento. La controversia surge cuando la transmisión se produce con anterioridad.

En este caso, hay que atender a las características objetivas del elemento transmitido. En la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, esta Dirección General

considera que la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización, entendiéndose igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos de este impuesto, supuesto que la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título (...).”

Por que consiguiente, de acuerdo con el criterio de este Centro directivo, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido anteriormente apuntado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará exenta del citado tributo.

2º. Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando éste ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares.

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

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

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

No obstante, este último criterio relativo a los terrenos que deban ser objeto de una nueva urbanización ha sido modificado recientemente, según se puso de manifiesto en la contestación vinculante de 23 de junio de 2020, número V2059-20, de manera que si, para obtener de nuevo la condición de edificables, unos terrenos previamente urbanizados tienen que ser objeto de una nueva urbanización, los mismos no se considerarán urbanizados. Por tanto, su transmisión estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido salvo que se hubiera iniciado el nuevo proceso urbanizador en los términos anteriormente expuestos, en cuyo caso, dicha transmisión estará sujeta y no exenta del mismo.

3º. Cuando la entrega tiene por objeto terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este supuesto no se aplicaría la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, estaría sujeta y no exenta la transmisión de un terreno urbano y edificable efectuado por una entidad mercantil, supuesto que ésta tenga la condición de empresario o profesional y el referido terreno urbano y edificable se pueda considerar parte de su patrimonio empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, que quedará gravada al tipo general del 21 por ciento.

ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA A UNA FUNDACIÓN PARA SU CESIÓN A TÍTULO GRATUITO A JÓVENES QUE SE ENCUENTRAN TUTELADOS POR LA MISMA

(Consulta DGT V0063-25 de 03/02/2025)

Se mantiene la doctrina anterior de esta Dirección General en la medida en que cuando se arriende una vivienda a un empresario o profesional para subarrendarla o ceder el uso a terceras personas, tal arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Ahora bien, a la luz de las citadas resoluciones cabe entender que no concurre tal subarrendamiento cuando quede acreditado, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, que no existe intención de explotar el bien arrendado por parte del arrendatario sino destinarlo directamente a un uso efectivo y propio como vivienda por parte de una persona física concreta, la cual debe figurar necesariamente como usuaria en el propio contrato de arrendamiento, y que, por tanto, no puede destinarse a su uso por persona distinta al tener prohibida el arrendatario la facultad de subarrendar o ceder la vivienda a terceros.

En este caso, de concurrir todas las circunstancias expuestas, el arrendamiento de la vivienda a la fundación sin ánimo

de lucro estará sujeto pero exento del Impuesto sobre el Valor Añadido de conformidad con lo previsto en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992.

Este criterio ha sido objeto de reiterados pronunciamientos por este Centro directivo, así puede citarse, por todos ellos, la contestación vinculante de 9 de diciembre de 2014, número V3292-14, que estableció que el arrendamiento de viviendas para su cesión a beneficiarios de un programa contra la exclusión social puesto en marcha por una fundación sin ánimo de lucro se encontraría sujeto y exento si se cumplían las anteriores condiciones.

Por el contrario, si en el contrato de arrendamiento no figura concreta y específicamente la persona o personas físicas usuarias últimas de la vivienda, pudiendo la fundación arrendataria designarlas posteriormente, el referido contrato de arrendamiento estará sujeto y no exento en la medida en que tiene lugar una cesión o subarrendamiento posterior que impide la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto.

No obstante lo anterior, este Centro directivo ha manifestado, entre otras, en la contestación vinculante de 17 de mayo de 2021, número V1436-21, que "aunque figure exclusivamente como arrendataria la fundación consultante, en la medida en que pueda considerarse que la misma no realiza ninguna actividad empresarial o profesional y se limite al arrendamiento de un inmueble que a su vez va a ceder como vivienda a personas en situación de exclusión y que dicha cesión no se realiza a título oneroso, sino que se limita a permitir el uso del mismo en las condiciones señaladas, sin que exista por ello ningún tipo de contraprestación por parte de los destinatarios ni por parte de terceras personas, el arrendamiento del inmueble objeto de consulta estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el caso de no cumplir los requisitos anteriores el arrendamiento estará sujeto y no exento tributando al tipo general del 21 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido."

ARRENDAMIENTO TURÍSTICO CON SERVICIOS DE RECEPCIÓN Y ATENCIÓN AL CLIENTE, CUSTODIA DE MALETAS, SERVICIO DE CAMBIO DE ROPA Y LIMPIEZA CON PERIODICIDAD SEMANAL

(Consulta DGT V0071-25 de 03/02/2025)

Se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los siguientes:

- Servicio de limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad semanal.
- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado con periodicidad semanal.

Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan:

- Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles).
- Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

En consecuencia, están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los arrendamientos de viviendas completas o por habitaciones en los que el arrendador se obliga a prestar los servicios propios de la industria hotelera, según los criterios señalados en este apartado.

DACIÓN DE UN VEHÍCULO USADO POR UN PARTICULAR EN PAGO DE LA DEUDA PENDIENTE DE LA FINANCIACIÓN CONCEDIDA PARA SU ADQUISICIÓN A LA ENTIDAD FINANCIERA

(Consulta DGT V0066-25 de 03/02/2025)

Las entregas de vehículos que realicen las personas físicas a la entidad consultante como consecuencia de la cancelación de los préstamos constituirán operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que, tal y como se indica en el escrito de consulta, los transmitentes de tales vehículos no ostentarán la condición de empresario o profesional en el Impuesto sobre el Valor Añadido actuando como tales.

REDUCCIÓN DE CAPITAL CON ADJUDICACIÓN DE INMUEBLES A LOS SOCIOS

(Consulta DGT V0085-25 de 03/02/2025)

Las transmisiones de edificaciones objeto de consulta que tengan la consideración de segunda o ulterior entrega en los términos previstos en el artículo 20.Uno.22º, transcrito anteriormente, se encontrarán sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, aquellas transmisiones que tuviesen la consideración de primera entrega según lo expuesto se encontrarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se informa lo siguiente:
(...)

- La reducción de capital de la sociedad con la adjudicación a los socios de parte de los bienes que constituyen su activo, que en el presente caso se trata de inmuebles, es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, por el concepto de disminución de capital de la sociedad.

- Serán sujetos pasivos los socios de la entidad por los bienes y derechos recibidos, en este caso los inmuebles.

- La base imponible estará constituida por el valor de los bienes y derechos adjudicados a los socios –en este caso, los inmuebles–, sin que, a estos efectos, pueda deducirse de dicho valor el importe de las deudas y gastos que asuman. Este valor se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 del TRLITPAJD.

- Se aplicará el tipo de gravamen del 1 por 100.

- La transmisión de los inmuebles a los socios no podrá quedar sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas al quedar sujeta a la modalidad de operaciones societarias, tal y como establece el artículo 1.2 del TRLITPAJD.

PERMUTA DE SUELO POR OBRA FUTURA EFECTUADA ENTRE UNA AYUNTAMIENTO Y UNA ENTIDAD PROMOTORA

(Consulta DGT V0096-25 de 05/02/2025)

De acuerdo con la asentada doctrina de la Dirección General de Tributos, por todas, la contestación vinculante de 21 de marzo de 2005, número V0465-05, en las operaciones de permuta de suelo a cambio de recibir obra futura tienen lugar tres operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

- La entrega del terreno, que se encontrará sujeta al Impuesto cuando sea realizada por quien tenga la condición de empresario o profesional y concurren el resto de los requisitos generales de sujeción establecidos por el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992.

- La entrega de la edificación terminada en que se materializa, total o parcialmente, la contraprestación de la entrega del terreno referida en el guion anterior. Esta entrega tendrá lugar cuando concluya su construcción estando, con carácter general, sujeta y no exenta del Impuesto.

- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992, la entrega del terreno referida en el primer guion, sin perjuicio del tratamiento que le corresponda según se analiza en el mismo, constituye adicionalmente un pago a cuenta en especie de la edificación futura, pago que percibe el promotor y que, en consecuencia, está sujeto y no exento del Impuesto.

Estas conclusiones resultarían de aplicación al supuesto objeto de consulta, de manera que la entrega del solar por el Ayuntamiento consultante se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido según expuesto en apartados anteriores de esta contestación. Por su parte, la entrega de la vivienda y sus anexos, así como los locales comerciales, por parte de la entidad mercantil al Ayuntamiento se encontraría, asimismo, sujeta y no exenta del Impuesto en la medida en que se trataría de edificaciones de nueva construcción cuya entrega realiza el promotor.

TRANSMISIÓN DE PARCELA EN CURSO DE URBANIZACIÓN SOBRE LA QUE PESAN CARGAS URBANÍSTICAS

(Consulta DGT V0546-25 de 28/03/2025)

El TEAC, en resolución de 20 de octubre de 2022 (RG 2077/2020), manifiesta que, para el caso de transmisión de inmuebles afectos al pago de las cargas urbanísticas, en los términos expuestos, entre otras, en la referida contestación número 0022-20, sí resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992.

Lo anterior viene a determinar que el TEAC señala que, para el caso de transmisión de un inmueble con existencia de cargas urbanísticas vigentes sobre el mismo, sí resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo objeto de controversia.

A estos efectos, es necesario destacar que, tal y como se desarrolla en la referida contestación número 0022-20 y en la sentencia de 15 de julio de 2014 del Tribunal Supremo, transcritas parcialmente en la propia resolución del Tribunal, las cargas urbanísticas tienen naturaleza de garantía real preferente, incluso respecto de otras hipotecas o cargas anteriores, lo que supone que dicho privilegio tiene la naturaleza de una hipoteca legal tácita.

Por lo tanto, teniendo las cargas urbanísticas, a estos efectos, una naturaleza jurídica análoga al de una hipoteca parece deducirse que este mismo tratamiento recogido en la resolución posterior del Tribunal debería darse a los supuestos de transmisión de inmuebles afectos a otras garantías reales, en general, y garantías hipotecarias, en particular.

En consecuencia con lo expuesto, en relación con el supuesto objeto de consulta, este Centro directivo considera que el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992 continuará resultando de aplicación, en todo caso, en las transmisiones de inmuebles afectos al pago de cargas urbanísticas, en la medida en que las mismas se encuentren inscritas registralmente al tiempo de la transmisión en los términos expuestos reiteradamente y recogidos, entre otras, en la referida contestación número 0022-20, o en las contestaciones vinculantes de 12 de enero y 15 de febrero de 2023, números V0210-23 y V0295-23, respectivamente, así como en la propia resolución del TEAC de 20 de octubre de 2022, transcrita anteriormente.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

PERCEPCIÓN DE CANTIDADES POR EL BENEFICIARIO DE UNA FUNDACIÓN PRIVADA ALEMANA

(Consulta DGT V0101-25 de 05/02/2025)

Con relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y por lo que respecta al tratamiento de las prestaciones económicas anuales percibidas de la fundación por la consultante como beneficiaria, una vez sea residente fiscal en España, al tener la fundación personalidad jurídica propia, estas distribuciones se recibirán directamente de la fundación.

Siempre que exista "animus donandi" por parte de los órganos de administración de la fundación, la recepción de cantidades por la consultante como beneficiaria estará sujeta al ISD por el concepto de donación, siendo el sujeto pasivo la donataria, a la que se le exigirá el impuesto por obligación personal en caso de establecer su residencia habitual en territorio español. A la hora de calcular la cuota tributaria se aplicará el coeficiente multiplicador correspondiente al grupo IV de parentesco, el correspondiente a un extraño. Conforme al artículo 23.1 de la LISD, si la consultante paga en Alemania alguna cantidad por razón de algún impuesto similar al ISD por la donación que reciba, tendrá derecho a deducir el menor de los dos importes siguientes: lo pagado en el extranjero o el resultante de aplicar el tipo medio del ISD al valor de aquellos bienes y derechos que reciba.

BENEFICIARIO DE UNA CAMPAÑA DE RECAUDACIÓN DE FONDOS A NIVEL MUNDIAL

(Consulta DGT V0127-25 de 11/02/2025)

Se consulta por el beneficiario de una campaña de recaudación de fondos a nivel mundial mediante una plataforma electrónica, con la finalidad de destinar los fondos obtenidos a hacer frente a los gastos derivados de un tratamiento médico muy costoso para la enfermedad que padece: las cantidades que reciba el consultante sin ningún tipo de contraprestación hacia el aportante estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, siendo sujeto pasivo del impuesto el consultante, por ser la persona favorecida por la donación o por el negocio jurídico a título gratuito e inter vivos realizado.

CONSECUENCIAS DE LA REDISTRIBUCIÓN DE LA HERENCIA DEL CAUSANTE CONFORME AL INSTRUMENTO LEGAL PREVISTO EN LA LEY INGLESA CONOCIDO COMO "DEED OF VARIATION"

(Consulta DGT V0222-25 de 25/02/2025)

Conforme al artículo 9 del Código Civil, la ley personal correspondiente a las personas físicas es la determinada por su nacionalidad, y esta ley es la que regirá su sucesión por causa de muerte. Por lo tanto, en el presente caso, habrá que acudir a la ley personal aplicable al causante –que según se desprende de la información facilitada en el escrito de consulta es la normativa inglesa– para calificar el instrumento legal referido a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado en España.

De acuerdo con la legislación inglesa en la materia aportada por la consultante, en concreto, la Ley de Sucesiones de 1984, en el capítulo V de la parte V del capítulo 51 se regulan los "cambios en la distribución del patrimonio del fallecido, etc", regulando en el número 142 la "Modificación de las disposiciones que surten efecto tras la muerte". De acuerdo con el contenido de dicho número, cuando en el plazo de dos años tras la defunción de la persona, se renuncia al beneficio conferido por cualquiera de dichas disposiciones, mediante un documento por escrito hecho por las personas que se benefician o beneficiarían conforme a las disposiciones, esta ley –la Ley de Sucesiones de 1984– se aplicará como si la modificación hubiera sido efectuada por el causante, o en su caso, el beneficio renunciado nunca hubiera sido conferido.

Por lo tanto, conforme a ley personal del causante aplicable a la sucesión, la redistribución de bienes llevada a cabo mediante el instrumento legal denominado "Deep of Variation" modificando el testamento, supone una modificación llevada a cabo dentro de la sucesión del causante, como si esta la hubiera realizado el propio causante o como si el beneficio renunciado no se hubiera conferido por las disposiciones testamentarias. Por lo tanto, en el presente caso, si la redistribución de bienes a la que se hace referencia en el escrito de consulta se lleva a cabo conforme a lo previsto en la normativa referida, se entenderá que esta redistribución tiene plena validez y que la consultante, como causahabiente, adquiere únicamente un tercio de la herencia del causante conforme a las modificaciones señaladas, no habiendo llegado a adquirir la parte de la herencia a la que ha renunciado en el documento señalado.

Conforme a lo anterior, la consultante, al ser residente fiscal en España, quedará sujeta al ISD español por obligación personal por la adquisición hereditaria referida, lo que implica la obligación de pagar el impuesto por la totalidad de los bienes adquiridos con independencia del lugar donde se encuentren, teniendo validez la redistribución efectuada a través del denominado "Deep of Variation", siempre y cuando se efectúe de conformidad con la normativa inglesa, a efectos de determinar la base imponible del impuesto, que conforme al artículo 9 de la LISD estará integrada por el valor neto de la adquisición individual del causahabiente.

Asimismo, para evitar la doble imposición, de la liquidación que proceda practicar en España, la consultante podrá deducir el menor de los dos importes siguientes: el importe efectivo de lo satisfecho por la consultante en Inglaterra por el impuesto que haya gravado la herencia en aquel país o el resultante de aplicar el tipo medio del ISD al valor de aquellos bienes y derechos por los que haya tributado en Inglaterra, de conformidad con lo dispuesto en la letra a) del artículo 23 de la LISD.

REQUISITOS DE MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN A EFECTOS DE LA REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA

(Consulta DGT V0120-25 de 07/02/2025)

En el presente caso, se plantea la reinversión de los activos –fondos de inversión– obtenidos en la transmisión de participaciones que dieron lugar a la mencionada reducción mediante la entrega a cuenta de cantidades a una promotora con el objeto de la adquisición de una vivienda, adquisición que tendrá lugar cuando se produzca la entrega final con la escritura de la misma. Por lo tanto, en el presente caso, no se produce la reinversión y materialización inmediata en activos que permitan identificar el mantenimiento del valor de adquisición, puesto que el importe obtenido de la venta de las participaciones se destina a pagos a cuenta de una futura adquisición de un bien inmueble, no permitiéndose identificar y constatar el cumplimiento del anterior requisito. Por lo tanto, no se entendería cumplido el requisito de mantenimiento perdiendo, en consecuencia, el derecho a la reducción practicada en su día.

Por el contrario, en el supuesto de producirse la adquisición de la vivienda en la escritura de compraventa de forma inmediata destinándose para su adquisición el importe de los fondos de inversión en los que se materializó previamente la reinversión del importe por el que se practicó la reducción, sí se entendería cumplido el requisito de mantenimiento, pues en el patrimonio del obligado se integraría un activo de forma inmediata en el que se permite constatar el mantenimiento del valor de adquisición durante el plazo exigido. En este caso, el importe objeto de inversión se correspondería con el valor de adquisición de la vivienda, no pudiendo considerarse como tales los gastos e impuestos que no suponen un mayor valor de adquisición. En cuanto a la posibilidad de destinar parte del dinero reinvertido a la reforma de la casa, se entendería cumplido este requisito siempre que estas cantidades se destinen a mejoras del inmueble que incrementen el valor de adquisición del inmueble.

PACTOS SUCESORIOS DE PRESENTE

(Consulta DGT V0206-25 de 21/02/2025)

Se consulta sobre la adquisición de participaciones en una entidad exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio a través de pacto de mejora regulado en la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia.

La cuestión que se suscita en la presente consulta es si en el caso de los llamados pactos sucesorios de presente, es decir, aquellos en los que la adquisición se produce en vida del causante de la adquisición –y, por ello, antes de su fallecimiento–, para determinar la aplicación de una reducción de la base imponible, es posible aplicar las reglas y requisitos de las adquisiciones «mortis causa», dada la naturaleza híbrida de tal tipo de pactos sucesorios, en el sentido de que se perfeccionan y tienen efectos en vida del futuro causante, pero se realizan con proyección a su futuro fallecimiento.

Pues bien, la respuesta ha de ser que deben aplicarse las normas correspondientes a las adquisiciones «mortis causa», pues como se ha señalado anteriormente, se califican como títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, entre otros, a los contratos o pactos sucesorios.

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

Que se trate de una adquisición «mortis causa».

Que la adquisición corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados del causante (o, en su defecto, a ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado).

Que el causante de la adquisición sea una persona fallecida.

Que a los bienes adquiridos les sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio de 1991) –en adelante LIP–.

En el caso de derechos de usufructo sobre aquellos bienes, se requiere además que con motivo del fallecimiento se consolide el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados.

En el caso de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, se requiere además que el cónyuge, descendientes o adoptados perciban los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada.

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

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

Por todo ello, cabe concluir que la reducción de la base imponible regulada en el artículo 20.2.c) de la LISD no resulta aplicable a los llamados pactos sucesorios de presente, es decir, a aquellos cuyos efectos –la adquisición gratuita de bienes y derechos– se producen en vida del causante, como el pacto de mejora previsto en el Capítulo III del título X de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, ya que no se cumple uno de los requisitos exigidos por el precepto: que el causante de la adquisición sea una persona fallecida.

En este sentido, no cabría presumir que se trate de un olvido del legislador, pues si este hubiera querido establecer una regla especial y extender la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD a los llamados pactos sucesorios de presente, así lo habría hecho, del mismo modo que estableció una regla especial para el devengo de este tipo de pactos sucesorios en el último inciso del artículo 24.1 de la LISD, que determina que “ (...) No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo. (...)”. Por ello, parece más razonable interpretar que el legislador no ha querido establecer tal regla especial, no resultando de aplicación la reducción de la base imponible regulada en el artículo 20.2.c) de la LISD a los llamados pactos sucesorios de presente.

REDUCCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES POR LA ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA DE LAS PARTICIPACIONES EN LA ENTIDAD DE LAS QUE ES TITULAR EL TÍO COMO CONSECUENCIA DE SU FALLECIMIENTO, REALIZANDO LAS FUNCIONES DE DIRECCIÓN EL SOBRINO

(Consulta DGT V0207-25 de 21/02/2025)

En este caso no podría aplicarse el requisito de la participación individual del sujeto pasivo ya que el causante, aunque posee un 70 por ciento de las acciones de la entidad, no ejerce efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por cien de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Asimismo, tampoco podría aplicarse la participación conjunta, ya que aunque el grupo familiar del causante alcanzaría esa participación (llegaría al 100 por cien de las acciones) y, de acuerdo con la doctrina de este centro directivo (V2317-17, de 13 de septiembre de 2017; V0036-18, de 11 de enero de 2018; V0094-19, de 15 de enero de 2019) y la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 1776/2016, de 14 de julio de 2016 y STS 1198/2016, de 26 de mayo de 2016), no se exige que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de las participaciones, pudiendo pertenecer éstas al grupo familiar, su sobrino –el consultante– no formaría parte del grupo de parentesco del causante, al ser pariente colateral de tercer grado de este.

DONACIÓN MORTIS CAUSA CON TRANSMISIÓN INMEDIATA

(Consulta DGT V0304-25 de 17/03/2025)

Como ha señalado este Centro Directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (entre ellas V1442-03 de 30 de septiembre; V1456-12, de 04 de julio y V3067-19, de 31 de octubre), la donación «mortis causa», si bien tiene la naturaleza jurídica de donación, constituye una donación de características especiales, ya que despliega sus efectos con ocasión de la muerte del donante. Por ello, la normativa del Impuesto la califica como título sucesorio –que constituye el hecho imponible recogido en el artículo 3.1.a) de la LISD– y no como negocio jurídico gratuito e «inter vivos» –hecho imponible contenido en la letra b) del citado artículo–. Esta calificación de la donación «mortis causa» como título sucesorio es determinante del tratamiento de dicha figura en el ISD, pues se aplicarán siempre las normas relativas a las adquisiciones por causa de muerte y no las relativas a adquisiciones a título gratuito e «inter vivos», incluso en el caso de que algunos de sus efectos se produzcan antes del fallecimiento del donante.

En consecuencia, en las donaciones «mortis causa» a las que se refiere el supuesto objeto de consulta, en las que tiene lugar una transmisión inmediata y, por lo tanto, en vida del causante, el impuesto se devengará, de conformidad con el artículo 24.1 de la LISD, el día en el que se cause o celebre el contrato, es decir, en el momento de otorgarse la donación.

RECTIFICACIÓN DE VALOR DECLARADO EN LA ESCRITURA DE ACEPTACIÓN DE HERENCIA

(Consulta DGT V0388-25 de 20/03/2025)

En el caso planteado, la consultante podrá presentar autoliquidación complementaria con el fin de modificar la presentada con anterioridad conforme a lo previsto en los apartados 1 y 2 del artículo 122 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, y conforme a lo previsto en el artículo 119 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT.

El importe que deberá consignar en la autoliquidación complementaria será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto, esto es, 116.156,66 euros. Ese es el importe que debió declarar inicialmente, pues el valor declarado por la consultante en su día (el valor de 104.292,20 euros que fue el importe que se consignó en la escritura de aceptación de herencia) fue inferior al valor de referencia del inmueble. En ningún caso la consultante podrá consignar en la autoliquidación complementaria un valor superior al valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, ya que este actúa como base imponible salvo que el valor declarado sea superior, lo que no ha ocurrido en este supuesto.

RENUNCIA A FAVOR DE PERSONA DETERMINADA

(Consulta DGT V0411-25 de 20/03/2025)

No tratándose la renuncia a la herencia a favor de su hermano de una renuncia pura, simple y gratuita, en la primera operación el consultante tributaría en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes que poseyera el causante por el concepto de adquisición mortis causa, teniendo en cuenta su parentesco con el causante y su patrimonio preexistente. En la segunda operación, el hermano del consultante tributaría en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación por los bienes recibidos de su hermano, al tratarse de una transmisión lucrativa "inter vivos".

SUBVENCIÓN PERCIBIDA CON POSTERIORIDAD AL FALLECIMIENTO DEL BENEFICIARIO

(Consulta DGT V0430-25 de 20/03/2025)

La consideración de la subvención como ganancia patrimonial devengada por el causante y la realización de una interpretación integradora de los preceptos transcritos nos llevan a concluir que procederá imputar al período impositivo en el que se haya producido el fallecimiento del causante la ganancia patrimonial objeto de consulta.

Lo expuesto en relación con la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se complementa con lo indicado a continuación respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues el importe de la subvención en cuanto renta perteneciente al causante pasa a formar parte del caudal relicto.



PRESENTACIÓN DE LA DECANA

CARTA DEL DIRECTOR

CARTAS DE LAS AUTORIDADES AUTONÓMICAS

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	70
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.....	70
- Tributación de los inmuebles de una sociedad escindida.....	70
- Transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del deudor concursado.....	70
- Fecha inicial de generación del incremento gravado en el supuesto de adquisición por herencia en 1978 de un terreno rústico que en 2010 obtiene la condición de urbano y que se vende en 2024	71

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

TRIBUTACIÓN DE LOS INMUEBLES DE UNA SOCIEDAD ESCINDIDA

(Consulta DGT V0223-25 de 26/02/2025)

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

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

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

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

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

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

TRANSMISIÓN DE LA PROPIEDAD DE LA VIVIENDA HABITUAL DEL DEUDOR CONCURSAL

(Consulta DGT V0393-25 de 20/03/2025)

Esta exención, introducida por el Real Decreto-ley 8/2014 y la Ley 18/2014, se establece, tal como señala la exposición de motivos, en favor de aquellas personas físicas que transmitan su vivienda habitual mediante dación en pago o como consecuencia de un procedimiento de ejecución hipotecaria.

La redacción literal de la exención exige los siguientes requisitos para su aplicación:

- Que la dación lo sea de la vivienda habitual del deudor o de su garante.
- Que la dación se realice para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la vivienda habitual.
- Que esas deudas hipotecarias se hayan contraído con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.
- Que el deudor o el garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la deuda hipotecaria.

También están exentas las transmisiones de la vivienda en la que concurren los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

El artículo 105.1.c) del TRLRHL no exige que el préstamo con garantía hipotecaria que recaiga sobre la vivienda habitual del deudor sea un préstamo que se haya concedido para la adquisición de la vivienda. Por tanto, con independencia del destino que se haya dado a los fondos prestados, resultará de aplicación la exención, siempre que se cumplan el resto de los requisitos legales.

Por otro lado, los negocios jurídicos cuya realización puede dar lugar a la exención del artículo 105.1.c) del TRLRHL son la dación en pago de la vivienda habitual y las transmisiones de la vivienda habitual realizadas en ejecuciones judiciales o notariales de la hipoteca sobre la misma.

En el caso objeto de consulta, se manifiesta que la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del deudor concursal se realizará por compraventa en subasta, venta directa u otro.

El procedimiento concursal es un procedimiento judicial, tal como establece la normativa concursal, correspondiendo la declaración y tramitación del concurso a los jueces de lo mercantil.

Por tanto, y tal como se ha indicado en el apartado 1º anterior, no limitando la norma fiscal la ejecución hipotecaria judicial a un determinado tipo de procedimiento o al regulado en una norma específica, deben entenderse, a efectos fiscales, comprendidos todos los procedimientos de enajenación de la vivienda habitual hipotecada realizadas en un procedimiento judicial que tienen como finalidad el pago de la deuda garantizada con la hipoteca, por lo que la exención del artículo 105.1.c) del TRLRHL resultará asimismo aplicable al caso concreto consultado, siempre que se cumplieran también el resto de requisitos exigidos en dicho artículo.

.....
FECHA INICIAL DE GENERACIÓN DEL INCREMENTO GRAVADO EN EL SUPUESTO DE ADQUISICIÓN POR HERENCIA EN 1978 DE UN TERRENO RÚSTICO QUE EN 2010 OBTIENE LA CONDICIÓN DE URBANO Y QUE SE VENDE EN 2024

(Consulta DGT V0421-25 de 20/03/2025)

.....

La Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, en sentencia de 29 de noviembre de 1997 (recurso de casación en interés de ley 2362/1996), sienta como doctrina legal, en el IIVTNU, que “resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables.”

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

Por tanto, de acuerdo con lo dispuesto anteriormente, el cómputo de número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor del terreno se iniciará desde su adquisición por herencia. No obstante, de acuerdo con el artículo 107.1 del TRLRHL, a efectos de cuantificar la base imponible, el período máximo de generación del incremento de valor del terreno será de veinte años.

