

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales..... 4

## NOVEDADES NORMATIVAS

- Fiscalidad en la mediación, arbitraje y conciliación.  
*Carlos Colomer Ferrándiz. Inspector de Hacienda del Estado (excedente). Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.....10*

## TEMAS FISCALES

### TRIBUTOS DE OFICINAS LIQUIDADORAS:

- Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero....26

### CONSULTAS DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....30
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados .....36
- Deslinde IVA-TPO .....42

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### LA RIOJA

- Ley 2/2020, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2020..... 6

### EXTREMADURA

- Ley 1/2020, de 31 de enero, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para el año 2020..... 8

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

- Agencia Estatal de la Administración Tributaria .....22
- Agencia Tributaria Valenciana .....23

## PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

### CONSULTAS DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....45

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### NOVEDADES NORMATIVAS.....4

Real Decreto Ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales . . . . 4

## NOVEDADES NORMATIVAS

**Real Decreto Ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales**

**Disposición final tercera. *Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados***

El texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, se modifica como sigue:

**Uno.** Se añade un apartado 27 en el artículo 45.I.B), con la siguiente redacción:

«27. La constitución, disolución y las modificaciones consistentes en aumentos y disminuciones de los fondos de

pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.»

**Dos.** Se deroga el epígrafe 13.<sup>a</sup> del artículo 45.I.C).

Para consultar texto íntegro pinche el siguiente enlace:  
<https://www.boe.es/>



NOVEDADES NORMATIVAS

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### NOVEDADES AUTONÓMICAS: ..... 6

LA RIOJA: Ley 2/2020, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2020 ..... 6

EXTREMADURA: Ley 1/2020, de 31 de enero, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para el año 2020 8

## NOVEDADES AUTONÓMICAS: LA RIOJA

### Ley 2/2020, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2020

*Se transcriben los artículos de mayor interés.*

**Cinco.** El artículo 37 queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 37 Deducción para adquisiciones mortis causa por sujetos incluidos en los grupos I y II

En las adquisiciones mortis causa por sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará una deducción del 99% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten procedentes, si la base liquidable es inferior o igual a 400.000 euros.

La deducción será del 50% para la parte de base liquidable que supere los 400.000 euros».

**Seis.** Se da la siguiente redacción al artículo 41:

«Artículo 41 Deducción en adquisiciones inter vivos

1. En las adquisiciones inter vivos de los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará una deducción del 99% de la cuota tributaria derivada de las mismas si la base liquidable es inferior o igual a 400.000 euros.

La deducción será del 50% para la parte de base liquidable que supere los 400.000 euros.

Será requisito necesario para la aplicación de esta deducción que la donación se formalice en documento público.

En el caso de donaciones y demás transmisiones inter vivos equiparables, que se realicen de forma sucesiva, se estará a las reglas sobre acumulación de donaciones previstas en el artículo 30 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a efectos de la determinación del porcentaje de deducción aplicable.

2. Cuando la donación sea en metálico o en cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen

de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos»

**Siete.** El artículo 45 queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 45 Tipos impositivos reducidos en la adquisición de vivienda habitual

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el tipo de gravamen aplicable a las adquisiciones de bienes inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de familias que tengan la consideración legal de numerosas según la normativa aplicable será del 5% con carácter general. No obstante, se aplicará el tipo del 3% siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la adquisición tenga lugar dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que la familia del sujeto pasivo haya alcanzado la consideración legal de numerosa o, si ya lo fuere con anterioridad, en el plazo de los cinco años siguientes al nacimiento o adopción de cada hijo.

b) Que, dentro del mismo plazo a que se refiere el apartado anterior, se proceda a la venta de la anterior vivienda habitual, si la hubiere.

c) Que la superficie útil de la vivienda adquirida sea superior en más de un 10% a la superficie útil de la anterior vivienda habitual, si la hubiere.

d) Que la suma de las bases imponibles en el impuesto sobre la renta de las personas físicas de todas las personas que vayan a habitar la vivienda, tras la aplicación del mínimo personal y familiar, no exceda de 30.600 euros.

2. El tipo de gravamen aplicable a las transmisiones de viviendas de protección oficial, así como a la constitución y cesión de derechos reales sobre las mismas, exceptuados los derechos reales de garantía, será del 5%, siempre que constituyan o vayan a constituir la primera vivienda habitual

del adquirente o cesionario. Solo podrán aplicarse este tipo reducido los contribuyentes cuya base liquidable general sometida a tributación, definida en el artículo 50 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, no exceda de 18.030 euros en tributación individual o de 30.050 euros en tributación conjunta, siempre que la base liquidable del ahorro sometida a tributación, definida en el artículo 50 antes mencionado, no supere los 1.800 euros. En los casos de solidaridad tributaria, el tipo de gravamen reducido se aplicará, exclusivamente, a la parte proporcional de la base liquidable que se corresponda con la adquisición efectuada por el sujeto pasivo que cumpla los requisitos antes mencionados. Asimismo, y con independencia de lo previsto en la legislación civil, en las adquisiciones para la sociedad de gananciales por cónyuges casados en dicho régimen, el tipo de gravamen reducido se aplicará al 50% de la base liquidable cuando solo uno de los cónyuges cumpla los requisitos exigidos.

3. El tipo de gravamen aplicable a las adquisiciones de viviendas que vayan a constituir la primera vivienda habitual de jóvenes menores de 36 años de edad en la fecha de dicha adquisición será del 5%. Solo podrán aplicarse este tipo reducido los contribuyentes cuya base liquidable general sometida a tributación, definida en el artículo 50 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, no exceda de 18.030 euros en tributación individual o de 30.050 euros en tributación conjunta, siempre que la base liquidable del ahorro sometida a tributación, definida en el artículo 50 antes mencionado, no supere los 1.800 euros.

No obstante, cuando la adquisición de la primera vivienda habitual por los contribuyentes antes mencionados tenga lu-

gar en alguno de los municipios relacionados en el anexo I de esta ley, el tipo de gravamen aplicable será del 3%.

En los casos de solidaridad tributaria, el tipo de gravamen reducido se aplicará, exclusivamente, a la parte proporcional de la base liquidable que se corresponda con la adquisición efectuada por el sujeto pasivo que cumpla los requisitos antes mencionados. Asimismo, y con independencia de lo previsto en la legislación civil, en las adquisiciones para la sociedad de gananciales por cónyuges casados en dicho régimen, el tipo de gravamen reducido se aplicará al 50% de la base liquidable cuando solo uno de los cónyuges cumpla los requisitos exigidos.

4. Se aplicará el tipo de gravamen del 5% a las adquisiciones de viviendas que vayan a constituir la vivienda habitual de quienes tengan la consideración legal de personas con discapacidad, con un grado igual o superior al 33%, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 367 del Texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

En los casos de solidaridad tributaria, el tipo de gravamen reducido se aplicará, exclusivamente, a la parte proporcional de la base liquidable que se corresponda con la adquisición efectuada por el sujeto pasivo que tenga la consideración legal de persona con discapacidad. Asimismo, y con independencia de lo previsto en la legislación civil, en las adquisiciones para la sociedad de gananciales por cónyuges casados en dicho régimen, el tipo de gravamen reducido se aplicará al 50% de la base liquidable cuando solo uno de los cónyuges tenga la consideración legal de persona con discapacidad.

5. Los adquirentes que soliciten la aplicación de los tipos reducidos reconocidos en este artículo deberán presentar acreditación documental de estar en la situación requerida por los mismos».

Para consultar el texto íntegro pinche el siguiente enlace: <https://ias1.larioja.org/>

## NOVEDADES AUTONÓMICAS: EXTREMADURA

### Ley 1/2020, de 31 de enero, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para el año 2020

*Se transcriben los artículos de mayor interés.*

#### **Disposición adicional segunda.**

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Tipo de gravamen reducido en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados para la adquisición de viviendas medias. Durante el año 2020 se aplicará el tipo de gravamen del 0,1 % a las escrituras públicas que documenten las adquisiciones de inmuebles destinados a vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que concurren las siguientes circunstancias: 1. Que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 47 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril. 2. Que el devengo del hecho imponible se produzca entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2020.

#### **Disposición final primera.**

Modificación del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril. Se introducen las siguientes modificaciones en el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril. Uno. Se modifica el artículo 47 que pasa a tener la siguiente redacción: “Artículo 47. Tipo de gravamen reducido para las escrituras públicas que documenten la adquisición de vivienda habitual. Se aplicará

el tipo de gravamen del 0,75 % a las escrituras públicas que documenten la adquisición de inmuebles destinados a la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que concurren los siguientes requisitos: a) Que el valor real de la vivienda no supere los 122.000 euros. b) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del adquirente no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta y siempre que la renta total anual de todos los miembros de la familia que vayan a habitar la vivienda no exceda de 30.000 euros anuales, incrementados en 3.000 euros por cada hijo que conviva con el adquirente. A los efectos de computar los rendimientos correspondientes debe tenerse en cuenta la equiparación que establece la regla 5.ª del artículo 52.1 de esta ley. Se considerarán que cumplen este requisito aquellas personas que, aunque no estén obligadas a presentar declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sus ingresos netos no superen los límites que se acaban de señalar”. Lunes, 3 de febrero de 2020 4280 NÚMERO 22 Dos. Se modifica el artículo 49 que pasa a tener la siguiente redacción: “Artículo 49. Tipo de gravamen incrementado aplicable a las escrituras públicas que documenten la formalización de préstamos o créditos hipotecarios. Se aplicará el tipo de gravamen del 2 % a las escrituras públicas que documenten la formalización de préstamos o créditos hipotecarios cuando el sujeto pasivo sea el prestamista”. Para consultar el texto íntegro pinche el siguiente enlace: <http://doe.gobex.es/>



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

## TEMAS FISCALES

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### TEMAS FISCALES ..... 10

#### Fiscalidad en la mediación, arbitraje y conciliación

**CARLOS COLOMER FERRÁNDIZ.** Inspector de Hacienda del Estado (excedente). Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. .... 10

## TEMAS FISCALES

### Fiscalidad en la mediación, arbitraje y conciliación.

**CARLOS COLOMER FERRÁNDIZ.** *Inspector de Hacienda del Estado (excedente). Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.*

#### I.- INTRODUCCIÓN.

#### II.- FISCALIDAD DE LOS MEDIADORES, CONCILIADORES Y ÁRBITROS.

##### 1. Árbitros

##### 1.2. Mediadores.

##### 1.3. Conciliadores.

##### 2. Calificación de los rendimientos que obtienen los árbitros, mediadores y conciliadores.

##### 3. Impuesto sobre Actividades Económicas.

##### 4. Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

##### 4.1 Ingresos imputables y gastos deducibles en el IRPF.

##### 5. Impuesto sobre el Valor añadido (IGIC e IPSI).

##### 6. Libros a llevar por los árbitros, mediadores y conciliadores.

##### 6.1. Reglas generales para la llevanza de libros.

#### III.- FISCALIDAD DE QUIENES ACUDEN A LA MEDIACIÓN, ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN.

##### 1. Fiscalidad directa.

##### 1.1 Deducibilidad de los gastos por controversias no económicas.

##### 1.2 Incidencia fiscal del acuerdo de mediación familiar.

##### 2. Fiscalidad indirecta.

##### 3. Obligaciones formales.

#### IV.- FISCALIDAD A LA FINALIZACIÓN DE LA MEDIACIÓN, ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN.

##### 1. Documentación.

##### 2. Ejecución del acuerdo documentado.

##### 3. Efectos fiscales del acta de finalización de un procedimiento de mediación.

##### 3.1 El acuerdo de mediación familiar y el IRPF.

##### 3.2 El acuerdo de mediación y el IVA.

#### V.- CONCLUSIÓN.

### I. INTRODUCCIÓN: la mediación, el arbitraje y la conciliación ante el derecho fiscal

La mediación, el arbitraje y la conciliación (a los que designamos en adelante con la abreviatura MAC) constituyen unos medios alternativos de resolución de conflictos de todo tipo (civiles, mercantiles, sociales, familiares,

económicos, etc.).

Todos estos sistemas buscan aligerar la carga de los Tribunales y facilitar soluciones a los ciudadanos, constituyendo *un instrumento eficaz para la resolución de controversias cuando el conflicto jurídico afecta a derechos subjetivos de carácter disponible*<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Exposición de motivos de la Ley de mediación

El Derecho Fiscal contempla los fenómenos jurídicos centrándose en los aspectos económicos que conllevan, en cuanto son éstos los que ponen de manifiesto un índice de capacidad económica que se estima gravable por el ordenamiento fiscal.

Dicha capacidad económica va a incidir y, en su caso, a manifestarse en todos los operadores que intervienen en la mediación, arbitraje y conciliación, razón por la que desarrollaremos la incidencia fiscal en la MAC a partir del análisis de los intervinientes en la misma, sea en calidad de árbitros, mediadores y conciliadores, sea como participantes o afectados en la mediación.

Nos ha parecido de utilidad efectuar el análisis fiscal de estas instituciones partiendo del elemento subjetivo al que las mismas alcanzan a fin de determinar la incidencia de los distintos impuestos directos e indirectos que recaen sobre los mismos y las obligaciones que, en su caso, llevan aparejados.

Analizaremos así, en primer lugar, la fiscalidad de quienes actúan como mediadores, árbitros y conciliadores para más adelante entrar en la fiscalidad de quienes acuden a la MAC y finalizaremos con el estudio de las consecuencias fiscales de la finalización del proceso.

## II. FISCALIDAD DE LOS MEDIADORES, CONCILIADORES Y ÁRBITROS:

Podemos contemplar a los mediadores, árbitros y conciliadores como los sujetos “activos” del proceso mediador o arbitral.

Las diferencias entre **árbitros**, mediadores y conciliadores no son pequeñas, desde el punto de visto jurídico. Sin embargo, desde la perspectiva fiscal entendemos que cabe tratar conjuntamente las tres figuras, a la vista de la regulación que se efectúa de los árbitros en los arts. 13 y 14 de la Ley de Arbitraje<sup>2</sup>, de los **mediadores** en el art. 11 de la Ley de Mediación<sup>3</sup> y de los **conciliadores** en los arts. 81 a 83 de la Ley del notariado<sup>4</sup> (notarios) art. 103 bis de la Ley Hipotecaria<sup>5</sup> (registradores) y 139 a 148 de la Ley de Jurisdicción voluntaria<sup>6</sup> (letrados de la administración de Justicia y jueces de paz<sup>7</sup>).

Siguiendo a **Martín Marco**<sup>8</sup> la **diferencia** principal que llamamos entre **arbitraje**, **mediación** y **conciliación** resulta del carácter autocompositivo de la mediación y la conciliación donde son las partes las que voluntariamente resolverán su conflicto mediante un acuerdo libremente consentido sin perjuicio del mayor grado de intervención del tercero neutral en la conciliación.

<sup>2</sup> Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje

<sup>3</sup> Ley 5/2012 de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles

<sup>4</sup> Ley del Notariado de 28 de mayo de 1862

<sup>5</sup> Decreto de 8 de febrero de 1946 por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria

Y el carácter heterocompositivo del arbitraje donde la solución al conflicto viene impuesta por la decisión de un tercero, el árbitro, mediante el correspondiente laudo.

En España el legislador ha querido reservar la denominación de conciliación al procedimiento extrajudicial de resolución de conflictos que se encomienda por la Ley 15/2015 de la Jurisdicción Voluntaria a determinados funcionarios expertos en Derecho como son los Letrados de la Administración de Justicia, los notarios y los registradores de la propiedad y mercantiles. Funcionarios todos ellos que no están investidos de potestad jurisdiccional pero que están dotados de fe pública o facultad certificante.

La conciliación atribuida a notarios y registradores no es sino una función más que forma parte del conjunto de obligaciones profesionales de los mismos. Forma parte de su función y por tanto su remuneración está sujeta a arancel sin que presente ninguna especialidad con el resto de la remuneración que perciben por su actividad. Congruentemente con esto no se les exige ningún requisito adicional para ejercer la conciliación. No precisan tener el título de mediadores ni inscribirse como tales en el registro creado al efecto en el ministerio de Justicia ni tener un seguro de responsabilidad civil específico.

Todos estos aspectos que diferencian las actuaciones en su perspectiva jurídica, carecen de relevancia en la fiscalidad de árbitros, mediadores y conciliadores (sin perjuicio de su influencia en la fiscalidad del resultado de la mediación): árbitros, mediadores y conciliadores desempeñan su función como profesionales de la MAC si bien, desde el punto de vista fiscal, los rendimientos que obtienen no siempre se califican como rendimientos profesionales en el IRPF e IVA.

Para clarificar este aspecto parece conveniente responder en primer lugar a dos cuestiones referidas al **carácter con el que actúan**:

- ¿Pueden las personas jurídicas u otras entidades actuar como árbitros, mediadores y conciliadores?
- A efectos fiscales ¿los rendimientos que obtienen los árbitros, mediadores y conciliadores tienen siempre carácter profesional?

### 1. Actuación de personas físicas y jurídicas

A la luz de la normativa vigente sólo parece posible la actuación de personas físicas en la MAC, sin perjuicio de la existencia de entidades que puedan integrar o facilitar las actuaciones desarrolladas por dichas personas. Los vemos por separado

<sup>6</sup> Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria

<sup>7</sup> La singularidad de letrados y jueces en este campo, puesto que se trata de funcionarios con remuneración a cargo de los presupuestos generales del Estado, lleva a que se hable de la conciliación que efectúan los mismos como conciliación procesal, frente a la extraprocesal de registradores y notarios.

<sup>8</sup> La conciliación ante el registrador. Págs. 147 y ss. en Anuario de Justicia Alternativa. Derecho arbitral. Nº 15, año 2019 Bosch editor. Barcelona

## 1.1 Árbitros

La Ley de Arbitraje atribuye la capacidad para ser árbitro a (Art. 13)

*Las personas naturales que se hallen en el pleno ejercicio de sus derechos civiles, siempre que no se lo impida la legislación a la que puedan estar sometidos en el ejercicio de su profesión. Salvo acuerdo en contrario de las partes, la nacionalidad de una persona no será obstáculo para que actúe como árbitro.*

La misma Ley da entrada, en su art. 14, al denominado Arbitraje institucional que no supone la posibilidad de actuar como árbitros a determinadas instituciones sino la encomienda a dichas instituciones de

- la administración del arbitraje
- la designación de árbitros

En este sentido cita la norma a:

a) *Corporaciones de Derecho público y Entidades públicas que puedan desempeñar funciones arbitrales, según sus normas reguladoras.*

b) *Asociaciones y entidades sin ánimo de lucro en cuyos estatutos se prevean funciones arbitrales.*

El marco de actuación de dichas entidades se precisa en el apartado 3 del art. 14 al decir que estas instituciones<sup>9</sup>:

- velarán por la capacidad de los árbitros
- cuidarán la transparencia en su designación
- velarán por su independencia

En resumen con la Ley de Arbitraje sólo las personas naturales actúan como árbitros, nunca las jurídicas.

## 1.2 Mediadores

La Ley de Mediación, en su art. 11.1, establece como condición inexcusable para ejercer de mediador:

*(Ser) personas naturales que se hallen en pleno ejercicio de sus derechos civiles, siempre que no se lo impida la legislación a la que puedan estar sometidos en el ejercicio de su profesión.*

Para evitar cualquier duda al respecto el párrafo siguiente del art. 11.1 dispone:

*Las personas jurídicas que se dediquen a la mediación, sean sociedades profesionales o cualquier otra prevista por el ordenamiento jurídico, deberán designar para su ejercicio a una persona natural que reúna los requisitos previstos en esta Ley.*

Exige además la norma (apdos. 2 y 3) otros requisitos, en los que de momento no entramos:

- posesión de título universitario o de FP superior
- contar con formación específica
- suscribir un seguro de responsabilidad civil

Así pues, al igual que con los árbitros, sólo podrán actuar las personas naturales como mediadores, sin perjuicio de la posible actuación de entidades o instituciones a otro nivel organizativo, gestor, comercial, etc.

<sup>9</sup> Las instituciones arbitrales velarán por el cumplimiento de las condiciones de capacidad de los árbitros y por la transparencia en su designación, así como su independencia.

## 1.3 Conciliadores

En cuanto a los conciliadores las leyes del notariado (art. 81), hipotecaria (art. 103.bis) y de jurisdicción voluntaria (art. 140) atribuyen la función a personas físicas: notarios, registradores, letrados de la administración de justicia y jueces de paz.

No hay lugar aquí tampoco a la entrada de personas jurídicas como conciliadores, máxime teniendo en cuenta la negativa de la DGRN a aceptar el desempeño de la función notarial o registral mediante sociedades profesionales<sup>10</sup>.

## 2. Calificación de los rendimientos que obtienen los árbitros, mediadores y conciliadores

Desde el punto de vista de la Ley del IRPF y la del IVA la actividad profesional se caracteriza por la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Dada la reglamentación existente sobre la MAC y especialmente la prohibición de que sea efectuada por personas jurídicas, resulta inviable en principio la posibilidad de que se actúe como árbitro, mediador o conciliador por cuenta de una entidad o empresa o, lo que es lo mismo, no cabe aparentemente plantear un desempeño que diera lugar a un rendimiento del trabajo, al que la Ley del IRPF<sup>11</sup> caracteriza por derivar directa o indirectamente del trabajo personal por cuenta ajena, sin tener el carácter de rendimiento de actividad económica.

Otra cosa es que cuando la MAC se desarrolle en el seno de una actividad funcional por cuenta ajena quede teñida de la propia caracterización de la actividad en cuestión.

Resulta así que en el caso de los conciliadores podemos entender que

- La actividad conciliadora de notarios y registradores es funcional-profesional e inserta en el marco de su función (rendimiento profesional en IRPF)
- La actividad de letrados de la administración de justicia y jueces de paz es funcional-laboral (rendimiento de trabajo en IRPF).

En cuanto a los mediadores también resulta evidente su carácter profesional exigido por los requisitos que acompañan su desempeño (posesión de título oficial universitario o de FP, formación acreditada, suscripción de seguro) y tributarán en el IRPF por actividad profesional.

En el caso de los árbitros la ausencia de requisitos de titulación, formación y registro, abre un portillo a que puedan actuar como particulares no profesionales.

Tal es el caso contemplado por la DGT en la resolución 1309/01, de 26 de junio de 2001, en la que da cabida a la

<sup>10</sup> Expresamente la DGRN en res. de 22.01.2015 entiende inadmisibles el desempeño de la función notarial mediante una sociedad profesional, descartando que llegue a formar parte de su objeto social. La razón de su exclusión se basa en el carácter funcional y personalísimo de su función, argumentos aplicables plenamente a los registradores y exportables al tema de la conciliación.

<sup>11</sup> Art. 17

posibilidad de que se produzca un arbitraje con carácter ocasional por una persona física que no tenga la condición de empresario o profesional por causa distinta de la realización de tal servicio, y que preste dicho servicio con carácter esporádico, aislado y ocasional, de manera que su realización no suponga el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto del IVA y del IRPF<sup>12</sup>.

Se trata de un supuesto excepcional pues la propia DGT en la consulta citada contempla como hipótesis general la del desempeño de la labor de árbitro con carácter profesional que encaja en el art. 5 de la Ley del IVA<sup>13</sup> y queda sometido al régimen de actividades profesionales en el IRPF.

Así pues, respondiendo a la pregunta que nos formulábamos podemos decir que los rendimientos obtenidos por árbitros, mediadores y conciliadores serán:

- Rendimientos de actividad económica
  - Cuando se desempeñen profesionalmente con independencia (norma general)
- Rendimientos del trabajo a efectos del IRPF
  - Cuando se obtengan
    - ▣ por los jueces de paz o letrados de la administración de justicia en la conciliación procesal
    - ▣ por los árbitros que actúen esporádicamente, sin tener carácter empresarial o profesional

### 3. Impuesto sobre Actividades Económicas

Al hilo del carácter profesional con que, de ordinario, se desempeña la tarea de mediación resulta lógica la inclusión de árbitros, mediadores y conciliadores, en el censo fiscal que constituye el Impuesto sobre actividades económicas (IAE).

La actividad desempeñada por estos sujetos constituye, de ordinario, una actividad de prestación de servicios profesionales que está comprendida en las Tarifas e Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>14</sup> cuya regla 3ª dispone bajo el Concepto de las Actividades Económicas.

*1. Tienen la consideración de actividades económicas, cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artística. A estos efectos se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artística, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

Cabe además recordar que la regla 2ª del RD dispone que

*El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artística no especificada en aquéllas, supone la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de con-*

*tribuir por el impuesto, salvo las excepciones establecidas en las propias tarifas, relativas a exenciones, tributación por cuota cero, etc*

¿Supone esta norma que debe darse de alta en el IAE cualquier persona que ejerza la MAC?

La respuesta que proponemos es negativa pues **sólo deberá darse de alta en el IAE aquel árbitro, mediador o conciliador que desempeñe dicha función, con carácter profesional, sin estar dado de alta en cualquier otro epígrafe del IAE en su Sección 2 dedicada a las actividades profesionales.**

Seguimos en este punto el criterio de la AEAT<sup>15</sup> que señala que la actuación de los árbitros, mediadores y conciliadores como profesionales prestadores de servicios sólo genera la obligación de darse de alta en el epígrafe 899 del IAE cuando no estén dados de alta en otros grupos de la misma actividad, entendiendo que de estar dados de alta (p.ej. abogados, registradores, notarios, economistas, arquitectos, asistencia social, graduados sociales, etc.) dicha alta les faculta para el ejercicio de la MAC.

Así parece que la obligación de alta en el IAE no alcanza, como conciliadores, a los jueces de paz ni a los letrados de la administración de justicia (por ser funcionarios que no actúan por cuenta propia) ni a los registradores y notarios (pues son profesionales dados de alta en otros epígrafes de la sección 2ª).

En cuanto a otros mediadores y árbitros si no están dados de alta en otro epígrafe su alta precedente será en el epígrafe 899: *Otros profesionales relacionados con los servicios a que se refiere esta división*<sup>16</sup> aunque también cabe acudir al epígrafe 799 de la división 7 que trata de *Otros profesionales relacionados con las actividades financieras, jurídicas, de seguros y de alquileres*

Por lo demás cabe recordar la exención del IAE para las personas físicas por lo que su inscripción no arrastra consecuencias económicas.

### 4. Impuesto sobre la renta de las personas físicas

Las actividades económicas, en las que se incluyen los **rendimientos de actividades profesionales**, en el IRPF determinan su tributación en base a tres posibles sistemas: estimación directa, estimación directa simplificada y estimación objetiva.

**La estimación objetiva** resulta en principio improcedente pues, como dice la propia AEAT:

<sup>13</sup> Art. 5.1 Ley IVA: Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tiene esta consideración ... el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

<sup>14</sup> Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas

<sup>15</sup> En INFORMA

<sup>16</sup> La división 8 trata de profesionales relacionados con otros servicios.

<sup>12</sup> De dicha época es también la consulta de 1 de abril de 2001 (1586-01) en la que se afirma la posible percepción de rendimientos de trabajo por mediadores o árbitros cuando sean utilizados por una entidad dedicada a solucionar conflictos laborales, si bien tras las posteriores leyes de Arbitraje y Mediación parece no tener sentido que dicha actividad arbitral o mediadora se efectúe por la persona jurídica.

*El régimen de estimación objetiva se aplica exclusivamente a empresarios y profesionales (como actividad accesoria a otras empresariales de carácter principal), que cumplan los siguientes requisitos:*

*Que cada una de sus actividades esté incluida en la Orden del Ministerio de Hacienda<sup>17</sup> que desarrolla el régimen de estimación objetiva y no rebasen los límites establecidos en la misma para cada actividad.*

*Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior, no supere cualquiera de los siguientes importes:*

*- 250.000 euros para el conjunto de actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales. Se computarán la totalidad de las operaciones, exista o no obligación de expedir factura. Las operaciones en las que exista obligación de expedir factura cuando el destinatario sea empresario, no podrán superar 150.000 euros.*

**La estimación directa** será el régimen aplicable para las actividades profesionales de mediadores, árbitros y conciliadores, sistema general que comprende a su vez dos modalidades:

- Estimación normal
- Estimación simplificada

La modalidad simplificada se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Excepcionalmente para quienes desempeñen la labor de MAC en régimen de dependencia (normalmente funcional) o como acción esporádica, procederá su tributación en el IRPF como **rendimiento del trabajo**

La ley de IRPF (art. 17.1) dice que tienen la consideración de rendimientos del trabajo

*Los que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal ... y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas*

Esta definición alcanzaría al supuesto planteado por la DGT en la consulta 1309/01, de 26 de junio de 2001: arbitraje con carácter ocasional por una persona física que no tenga la condición de empresario o profesional por causa distinta de la realización de tal servicio, y que preste dicho servicio con carácter esporádico, aislado y ocasional.

También encaja en la definición la actividad de conciliación efectuada por los jueces de paz y letrados de la administra-

ción de justicia en cuanto inserta en su actividad laboral ordinaria<sup>18</sup>.

#### **4.1 Ingresos imputables y gastos deducibles en el IRPF**

La imputación de **ingresos** no ofrece problema, cualquiera que sea el carácter del rendimiento que se obtiene (del trabajo o de la actividad profesional). Se imputan los obtenidos (sin IVA) sin ninguna reducción especial, en principio.

En cuanto a los **gastos** los rendimientos del trabajo sólo permiten deducirse los gastos de cotizaciones a la Seguridad social y derechos pasivos, cuotas sindicales, gastos de colegiación obligatoria<sup>19</sup>, defensa jurídica contra empleador y 2.000 euros anuales.

Distinta es la situación de quienes perciban ingresos profesionales pues en tal caso el elenco de gastos deducibles es muy amplio y variado (cuestión ésta que entronca con la problemática de los gastos de los autónomos)<sup>20</sup>.

Con **carácter general**<sup>21</sup> debe recordarse que para ser deducible cualquier gasto ha de:

- Estar documentado (mediante factura, de ordinario)<sup>22</sup>
- Estar relacionado con los ingresos, haber sido efectuado con el objetivo de obtener un ingreso<sup>23</sup>.
- Ser imputable al periodo impositivo<sup>24</sup>.
- Estar contabilizado o, al menos registrado en el libro de gastos<sup>25</sup>.

Con **carácter específico** reseñamos los gastos más frecuentes:

- Adquisiciones corrientes de bienes: material oficina, mercaderías, etc.
- Adquisiciones corrientes de suministros (luz, agua, gas, internet, teléfono)
- o Si se utiliza parcialmente la vivienda propia para el desempeño de la actividad de MAC, deducción proporcional de gastos por suministros<sup>26</sup>.
- Sueldos y salarios de personal empleado
- Cuotas seguridad social o mutua de previsión social autónomos
- Teléfono móvil (si se afecta exclusivamente a la actividad o se desglosa adecuadamente<sup>27</sup>)

<sup>20</sup> Cabe señalar que el art. 28.1 de la Ley del IRPF reenvía a la normativa del ISOC el régimen de gastos deducibles, al decir: 1. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva.

<sup>21</sup> Como dice, entre otras muchas, la consulta DGT de 5.09.2019 (V2298-19)

<sup>22</sup> Art. 106.4 LGT

<sup>23</sup> Art. 15.e LISOC

<sup>24</sup> Art. 11 LISOC

<sup>25</sup> Art. 11.3 LISOC

<sup>26</sup> Art. 30.2.5.b IRPF En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.

<sup>27</sup> Consulta V1171-18

<sup>17</sup> Para el ejercicio 2020: Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. Las actividades contempladas son comerciales agrícolas y forestales, nunca profesionales, salvo lo citado por la AEAT

<sup>18</sup> También podrían encajar en la calificación de rendimiento del trabajo (asimilado en el art. 17.2i) ley IRPF Las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro.

<sup>19</sup> Si fuera obligatoria y con el límite de 500 euros anuales.

- Arrendamiento del inmueble afecto a la actividad de MAC
- Amortización del inmueble (si es propiedad) y de los elementos afectos.
- Cuota de local de coworking
- Gastos financieros (Intereses de préstamo para la adquisición de inmueble afecto, etc.).
- Conservación y reparación (no mejora ni ampliación)
- Servicios de profesionales independientes (tasador, notario, etc.)
- Gastos por desplazamiento:
  - o Desplazamientos justificados (taxi, tique o factura, etc.)
  - o Hoteles y restauración<sup>28</sup>
- Atenciones a clientes (límite 1% volumen ventas)
- Primas de seguros, en especial el de responsabilidad civil
- Publicidad y propaganda
- Tributos deducibles (IBI)
- Cuotas colegiales y de pertenencia a asociaciones que faciliten la clientela<sup>29</sup>.
- Seguro de enfermedad (límite 500€ por persona)<sup>30</sup>
- Adquisición de libros
- Formación y asistencia a cursos relacionados con MAC.
- Gastos de difícil justificación<sup>31</sup> (2.000 euros anuales)

**5. Impuesto sobre el Valor añadido, IGIC<sup>32</sup> e IPSI<sup>33</sup>**

En la medida en que el servicio prestado en la MAC tiene carácter profesional es obligatoria la repercusión del IVA en los honorarios que se determinen, sin que se aprecie la existencia de exención alguna.

La, varias veces, citada resolución de la DGT de 2001 dispone al respecto:

*Por lo que se refiere a los servicios de arbitraje prestados por los árbitros, hay que señalar que tales servicios estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el árbitro que los preste los efectúe actuando en condición de empresario o profesional a efectos de dicho Impuesto según lo previsto en el artículo 5 de la Ley 37/1992, incluso en los casos en que la prestación de dicha clase de servicios no constituya el objeto típico y habitual de quien los*

*realiza y se trate de una prestación de servicios efectuada por el mismo con carácter ocasional. Tal sería, por ejemplo, el caso de un servicio de arbitraje prestado con carácter ocasional por un profesional independiente que ejerce por cuenta propia la profesión de abogado.*

*Por el contrario, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de arbitraje cuando el árbitro que los preste no actúe en la realización de los mismos en condición de empresario o profesional a efectos de dicho Impuesto, según lo previsto en el artículo 5 de la Ley 37/1992. Tal sería el caso, por ejemplo, de un servicio de arbitraje prestado por una persona física que no tiene la condición de empresario o profesional por causa distinta de la realización de tal servicio, y que presta dicho servicio con carácter esporádico, aislado y ocasional, de manera que su realización no suponga el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por quien la efectúa.*

En fechas más recientes, la propia DGT<sup>34</sup> ha afirmado que

*El ejercicio con carácter independiente de la actividad de árbitro o mediador en la resolución de conflictos ... tiene la consideración de prestación de servicios sujeta al IVA.*

Conjugando ambas resoluciones cabe concluir en la práctica la obligatoriedad de repercutir el IVA en toda conciliación y mediación y en la inmensa mayoría de los arbitrajes.

Sólo escapan a esta repercusión del IVA:

- Los arbitrajes con carácter esporádico efectuados por quien actúa como particular no empresario ni profesional
- Las conciliaciones desarrolladas por funcionarios no profesionales (Jueces y letrados de la administración de justicia en cuanto que actuando en el ejercicio de una función pública la efectúan sin contraprestación<sup>35</sup>.

**6. Libros a llevar por los árbitros, mediadores y conciliadores:**

La llevanza de libros fiscales es obligatoria para los profesionales y se regula separadamente en relación con el IRPF y con el IVA, si bien nada impide que los libros se

por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 euros por cada una de ellas con discapacidad.

<sup>28</sup> Art. 30.2.5.c IRPF: Los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores.

<sup>29</sup> De gran interés la reciente consulta DGT de 5.09.2019 (V2298-19) en la que expresamente se dice los importes que la consultante tiene que satisfacer a la asociación —por “proporcionarle” el caso— y al abogado “tutor” —entendiendo esta figura como un asesor ... cumplirían el principio de correlación de correlación con los ingresos obtenidos por la consultante por su intervención profesional como abogada de la parte ... por lo que tendrán la consideración de deducibles en la determinación del rendimiento neto de su actividad económica siempre que se cumplan los restantes requisitos referidos en el párrafo anterior.

<sup>30</sup> Art. 30.2.5.a IRPF: Las primas de seguro de enfermedad satisfechas

<sup>31</sup> Art. 30.2.4ª IRPF Reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, incluidos los de difícil justificación. La cuantía que con arreglo a dichas reglas especiales se determine para el conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación no podrá ser superior a 2.000 euros anuales.

<sup>32</sup> En Canarias, cuando preste el servicio a un destinatario empresario canario o a un destinatario consumidor final donde quiera que radique.

<sup>33</sup> En Ceuta y Melilla, cuando preste el servicio a un destinatario empresario ceutí o melillense o a un destinatario consumidor final donde quiera que radique.

<sup>34</sup> Resolución de 15.06.2018 (V1713-18)

<sup>35</sup> Art. 7.8ª LIVA: No están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas ... sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

lleven conjuntamente para ambas figuras, respetando los requisitos señalados en cada una de ellas.

En el **IRPF** las obligaciones contables y registrales para los profesionales que determinan su rendimiento en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades obligan a la llevanza de:

- Libro registro de ingresos.
- Libro registro de gastos.
- Libro registro de bienes de inversión.
- Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

**En el IVA** los mediadores, árbitros y conciliadores, en cuanto profesionales, sujetos pasivos del IVA, deberán llevar, con carácter general, los siguientes libros registros:

- Libro registro de facturas expedidas.
- Libro registro de facturas recibidas.
- Libro registro de bienes de inversión.

Como veremos a continuación, los tres libros citados coinciden sustancialmente con los señalados para el IRPF por lo que se solaparán a los mismos.

Es también obligatoria la llevanza de un libro de operaciones intracomunitarias si bien parece poco probable la realización de dichas operaciones en la MAC.

### **6.1 Reglas generales para la llevanza de libros.**

Todas las operaciones realizadas por los sujetos pasivos en el ejercicio de sus actividades profesionales deberán contabilizarse o registrarse dentro de los plazos establecidos para la liquidación y pago del impuesto.

La contabilidad deberá permitir determinar con precisión:

- El importe total del IVA que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes.
- El importe total del impuesto soportado por el sujeto pasivo.

Los libros registro deberán cumplir los siguientes requisitos:

- Deberán ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad y exactitud, por orden de fechas, sin espacios en blanco y sin interpolaciones, raspaduras ni tachaduras.
- Deberán salvarse, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones registrales.
- Las anotaciones deberán hacerse expresando los valores en euros.
- Los requisitos mencionados anteriormente se entenderán sin perjuicio de los posibles espacios en blanco en el libro registro de bienes de inversión, en previsión de la realización de los sucesivos cálculos y ajustes de la prorrata definitiva.
- Las páginas de los libros registros deberán estar numeradas correlativamente.
- No es necesaria la legalización de los libros en el Registro Mercantil ni en la Administración fiscal.
- Podrán llevarse manualmente o con medios informáticos, siempre que, además, se conserven los ficheros

magnéticos de datos y programas.

Los **plazos** para las anotaciones registrales serán los siguientes:

- Las operaciones que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes libros registros en el momento en que se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario.

- En consecuencia, las anotaciones en los libros registros se totalizarán por trimestres y años naturales y deberán hallarse asentadas antes de que finalice el plazo para realizar la declaración e ingreso del correspondiente pago fraccionado, esto es antes del día 20 de los meses de abril, julio, octubre y enero (en este último caso, es posible hasta el día 30).

- Las facturas recibidas deberán anotarse en el correspondiente libro registro por el orden en que se reciban, y dentro del período de liquidación en que proceda efectuar su deducción.

- Las operaciones del libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de inicio de la expedición o transporte de los bienes a que se refieren.

Habrà que tener en cuenta además ciertas **precisiones**:

En los libros registros de facturas expedidas, facturas recibidas y bienes de inversión es válida la realización de asientos o anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo, sobre hojas separadas que, después de numeradas y encuadradas correlativamente, formarán el libro.

- Asimismo, los libros pueden ser llevados por medios electrónicos o informáticos en cuyo caso, se exige que conserven en soporte magnético u óptico, durante el período de prescripción, los ficheros, las bases de datos y los programas necesarios que permitan un acceso completo a los mismos.

- Los libros o registros, incluidos los de carácter informático que, en cumplimiento de sus obligaciones fiscales o contables, deban llevar los sujetos pasivos, pueden ser utilizados a efectos del IVA, siempre que se ajusten a los requisitos establecidos.

- Solo se podrán rectificar las anotaciones registrales cuando se hubiera incurrido en errores materiales al efectuar las mismas. La rectificación se efectuará al finalizar el período de liquidación mediante una anotación o grupo de anotaciones que permitan determinar, para cada período de liquidación, el correspondiente impuesto devengado y soportado.

- En relación con la obligación de llevar Libros registros del IVA conviene señalar que para los sujetos pasivos inscritos en el Registro de devolución mensual del IVA-IGIC, que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, al Im-

puesto sobre el Valor Añadido (IVA) o al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) por medios telemáticos, estarán obligados a presentar mensualmente una “Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registros” (modelo 340).

Merece la pena enfatizar la **importancia de la llevanza de libros**, singularmente tras la resolución del TEAC, de 3.02.2010, en la que se fijó la siguiente doctrina:

*Para aquellos contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad mercantil y realicen actividades económicas determinando el rendimiento de ellas en régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, la deducibilidad fiscal de sus gastos se encuentra condicionada a la previa contabilización o registro de los mismos en los libros a cuya llevanza les obliga el Reglamento del Impuesto*

En consecuencia la no constancia en libros del gasto producido conlleva la negativa a su deducibilidad.

### III. FISCALIDAD DE QUIENES ACUDEN A LA MEDIACIÓN, ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN

Las personas que acuden a la mediación pueden ser tanto físicas como jurídicas y en el primer caso (personas físicas) actuar con carácter empresarial o como particulares, todo lo cual incidirá en las consecuencias fiscales que vamos a analizar.

Cabe distinguir (y así lo hacemos) entre las consecuencias fiscales del procedimiento y las del acuerdo. En este apartado analizamos las del procedimiento, reservando para el apartado IV las de la finalización

#### 1 Fiscalidad directa

La actuación como parte en un procedimiento de MAC carece de relevancia fiscal salvo en lo relativo a los **gastos** en que se incurre por las partes que intervienen en el mismo.

Lógicamente el interés de las partes radica en la deducibilidad de los gastos que conlleva la MAC, que pueden ser muy variados<sup>36</sup>.

Al respecto cabe señalar que la deducibilidad de dichos gastos aparece amparada por la normativa del IRPF e ISOC, de aplicación a quienes intervienen como parte de la MAC con carácter empresarial o profesional y siempre que cumplan los requisitos a que antes nos referimos al tratar de los gastos en el IRPF (contabilización o constancia registral, justificación y relación con los ingresos obtenidos).

La intervención en un pleito con carácter particular, aunque conlleve consecuencias económicas, impide su deducción, salvo lo que señalamos a continuación.

#### 1.1 Deducibilidad de los gastos por controversias no económicas

Se hace difícil argumentar la deducibilidad de los gastos

producidos en la MAC cuando la cuestión controvertida no tiene alcance económico, sin que exista un mínimo enlace con la obtención de ingresos, de acuerdo con la dicción del art. 15.e) **LISOC**

En fechas muy recientes el Tribunal Supremo<sup>37</sup> ha aceptado de interés casacional interpretar la dicción de dicho artículo<sup>38</sup> argumentando

*“la interpretación del artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, permite entender que cualquier gasto acreditado y contabilizado que no denote una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial ha de constituir necesariamente una liberalidad, que no resulta por tanto deducible; o si, a los efectos de excluir legalmente la deducibilidad de los gastos no correlacionados con los ingresos ha de ser entendida en un sentido más amplio -no limitada a la mencionada letra e) del artículo 14.1 TRLIS- de manera que la exigencia de aquella correlación, directa e inmediata, sea condición precisa para la deducibilidad de cualquier gasto, como sostiene la Administración tributaria, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado como un donativo o una liberalidad, gratuita por tanto”*

De aceptar el TS una interpretación laxa podría admitirse o plantearse, al menos, la posible deducción fiscal de los gastos producidos por controversias que inciden en la determinación de la renta gravable por ejemplo, la fijación de pensión a favor de los hijos, etc.

Cuestión distinta es la deducibilidad del caudal relicto de los gastos del arbitraje en interés común de todos los herederos en el ISD, art. 33:

*1. Serán deducibles del caudal hereditario en las adquisiciones por causa de muerte:*

*a) Los gastos que, cuando la testamentaria o el abintestato adquieran carácter litigioso, se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarias o abintestatos, siempre que resulten debidamente probados con testimonio de los autos; y los de arbitraje, en las mismas condiciones, acreditados por testimonio de las actuaciones.*

#### 2. Fiscalidad indirecta

En la medida en que la MAC se efectúe por un profesional se repercutirá al “mediado, arbitrado o conciliado” el IVA, al tipo del 21%. Sólo se exceptuará de dicha repercusión la actuación del conciliador funcionario judicial<sup>39</sup> o árbitro esporádico.

<sup>36</sup> El art. 37.6 de la Ley de Arbitraje cita como costas del arbitraje los honorarios y gastos de los árbitros y, en su caso, los honorarios y gastos de los defensores o representantes de las partes, el coste del servicio prestado por la institución administradora del arbitraje y los demás gastos originados en el procedimiento arbitral.

<sup>37</sup> <https://aticojuridico.com/correlacion-ingresos-gastos-tribunal-supremo/>

<sup>38</sup> Referido al texto refundido anterior en que, con la misma dicción que el actual art. 15.e), era el art. 14.1.e)

El IVA será deducible en el supuesto en que sea soportado por un empresario o profesional y cumpla los requisitos subjetivos<sup>40</sup>, objetivos<sup>41</sup> y formales<sup>42</sup> para su deducción.

De soportarlo un particular consumidor final no será deducible el IVA soportado.

Complementando este apartado cabe referirse a las entidades que actúan en la MAC (sin ser árbitros, conciliadores ni mediadores) desarrollando actuaciones de promoción, divulgación y gestión o administración de asuntos que derivan a personas físicas para su intervención. Las actuaciones de las mismas, en la medida en que se perciba una remuneración, conllevan el devengo del IVA<sup>43</sup>.

### 3. Obligaciones formales

La prestación del servicio de MAC en favor de determinadas personas puede dar lugar a la obligación de retener a cargo de éstas cuando se satisfagan por sociedades, empresarios o profesionales.

Es importante señalar que dicha obligación de retener se da tanto con respecto a los rendimientos profesionales como a los rendimientos del trabajo. Así lo dispone claramente la resolución de la DGT<sup>44</sup> antes citada con arreglo a la cual

*Existe la obligación de retener e ingresar a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con respecto a*

- Los rendimientos del trabajo.
- Los rendimientos de actividades profesionales.

*A este respecto, debe distinguirse:*

*1º.- Honorarios arbitrales percibidos por personas físicas que ejercen una actividad profesional.*

*Cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas, aunque se realicen de manera accesoria u ocasional, cuando el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de la citada organización.*

*2º.- Honorarios arbitrales percibidos por personas física que no ejercen una actividad profesional.*

*En este caso, la renta percibida por la persona física debe calificarse como rendimiento del trabajo.*

*En ambos casos, el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar por la entidad consultante será el 15 por 100, de acuerdo con lo preceptuado en los artículos 75.1.3º y 88 del Reglamento del Impuesto*

Estas obligaciones alcanzan igualmente a las instituciones que en su caso gestionen el cobro de honorarios, cuando los satisfagan a los árbitros, mediadores y conciliadores.

## IV. FISCALIDAD A LA FINALIZACIÓN DE LA MEDIACIÓN, ARBITRAJE Y CONCILIACIÓN

La MAC puede finalizar con o sin acuerdo entre las partes pero en cualquier caso deberá documentarse y, en su

caso, ejecutarse, razón por la que estudiamos por separado la documentación que finaliza la MAC y la ejecución del acuerdo documentado.

### 1. Documentación

El acuerdo alcanzado se formaliza de manera distinta según el procedimiento de resolución de conflictos seguido. Detallamos los supuestos:

**El arbitraje** (arts. 34 y ss. de la Ley de Arbitraje) finaliza mediante:

- la emisión del laudo dictado por el árbitro o bien mediante laudo por avenencia si las partes han llegado a un acuerdo.

En ambos casos el laudo podrá ser protocolizado notarialmente (art. 37.8):

Cualquiera de las partes, a su costa, podrá instar de los árbitros, antes de la notificación, que el laudo sea protocolizado.

**La mediación** (art. 23 y ss Ley de mediación) finaliza mediante:

- El acuerdo de mediación, que se hace constar en un acta que suscribirán las partes y el mediador con la naturaleza de documento privado.

Dicho acuerdo podrá ser elevado a escritura pública o bien homologado judicialmente si la mediación se ha realizado iniciado un proceso (art. 25):

*El acuerdo de mediación se presentará por las partes ante un notario acompañado de copia de las actas de la sesión constitutiva y final del procedimiento, sin que sea necesaria la presencia del mediado*

**La conciliación** se documenta de diferente manera según el carácter de la misma:

#### - Conciliación registral:

- finaliza mediante certificación registral (art. 103.b LH):

*Celebrado el acto de conciliación, el Registrador certificará la avenencia entre los interesados o, en su caso, que se intentó sin efecto o avenencia.*

#### - Conciliación notarial:

- finaliza mediante escritura pública (art. 81 y ss.)

#### - Conciliación procesal:

- finaliza mediante testimonio del acta, acompañado del decreto del letrado de la administración de justicia o auto del juez de paz (art. 147 Ley Jurisdicción voluntaria)

<sup>39</sup> Consulta General, de 15 de octubre de 1996, de la Dirección General de Tributos, en la que expresamente excusa de sujeción al IVA los honorarios percibidos por comisarios o síndicos en las quiebras por que en su trabajo no cumplen el requisito de ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos; por lo que no constituye una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA.

<sup>40</sup> Art. 93 LIVA

<sup>41</sup> Art. 92 LIVA

<sup>42</sup> Art. 97 LIVA

<sup>43</sup> Salvo la posible exención de la cuota satisfecha por sus asociados.

<sup>44</sup> Resolución 1309/01, de 26 de junio de 2001

La heterogeneidad en la documentación que pone fin a la controversia (laudo arbitral, acuerdo de mediación, certificación registral, escritura pública o testimonio judicial del acta) nos lleva a plantearnos su posible fiscalidad.

Al respecto, el gravamen por excelencia de la documentación es el contenido en el Texto refundido<sup>45</sup> de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITPAJD), con arreglo a cuyo art. 27 se sujetan a gravamen:

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

Excluida la posibilidad de gravar la documentación que finaliza la MAC como documento administrativo o mercantil (dada la dicción de los arts. 40 y 33 respectivamente del TR) queda por decidir la posible aplicación del gravamen reservado a los documentos notariales por el art. 31.2 del mismo cuerpo legal. Dispone dicho artículo la tributación por AJD-cuota variable para:

2. *Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley*

El contraste de esta dicción con los aspectos que tratamos en la MAC hace ver de inmediato que:

- Sólo resulta procedente el gravamen en caso de que la documentación consista en escritura o acta notarial<sup>46</sup>, obligatoria en el caso de la conciliación notarial pero optativa en los restantes supuestos.
- Además ha de tener la documentación por objeto cantidad o cosa valuable, lo que deja fuera de gravamen toda conciliación referida a aspectos familiares o de otro tipo sin cuantificación económica.
- Y ha de ser susceptible de inscripción en cualquiera de los Registros citados por la norma

## 2. Ejecución del acuerdo documentado

Desde el punto de vista fiscal los negocios jurídicos realizados en el seno de la MAC seguirán el mismo régimen de tributación que los efectuados fuera de la misma, esto es, el régimen general correspondiente al título de adjudicación (compraventa, arrendamiento, usufructo, préstamo, reconocimiento de deuda, reconocimiento de dominio, etc.).

Por supuesto de efectuarse la MAC entre personas que actúen con carácter empresarial o profesional el régimen de tributación vendrá afectado por el IVA. En caso contrario prestación por particulares) quedará sujeta al ITPAJD, sin perjuicio del ámbito de actuación de ambos impuestos, posible renuncia a exención, etc.

En este sentido el art. 57.5 del TRITPAJD asimila la avenencia en acto de conciliación al mutuo acuerdo y señala la sujeción a tributación de dicho acuerdo.

El régimen fiscal a seguir en estos supuestos cabe asimilarlo al de la transacción, contemplada en el art. 14.5 del TR de la Ley del ITPAJD al decir que

*En las transacciones se liquidará el impuesto según el título por el cual se adjudiquen, declaren o reconozcan los bienes o derechos litigiosos, y si aquél no constare, por el concepto de transmisión onerosa*

No parece por ello indispensable declarar la sujeción al gravamen de AJD pues se seguirá el régimen general, que en unos casos sujetará al ITP y en otros al IVA+AJD o al AJD simplemente.

Precisamente para evitar la posible utilización de la conciliación como vía para obtener una cierta elusión fiscal, cabe acudir al principio de calificación del art. 2.1 del TR del ITPAJD, así como al art. 28.3 del Reglamento del ITPAJD, referido a la transacción pero con una doctrina aplicable en nuestra opinión al supuesto de la conciliación, al decir que:

*Si en la transacción (conciliación) mediásen prestaciones ajenas al objeto litigioso, tales como constitución de pensiones, reconocimiento de derechos reales, entrega a metálico, cambio o permuta de bienes u otros que alteren respecto a todo o parte de los bienes o derechos reales objeto de la transacción (conciliación), la naturaleza del acto o título que se haya ostentado al entablar la demanda, se liquidará el impuesto por el concepto respectivo, prescindiendo de dicho acto o título.*

## 3. Efectos fiscales del acta de finalización de un procedimiento de mediación

Abordamos aquí las consecuencias que cabe predicar del acta de finalización de un procedimiento de mediación en el IRPF y el IVA

### 3.1 El acuerdo de mediación familiar y el IRPF

Nos planteamos la incidencia fiscal del acuerdo de mediación referido al pago de una pensión de alimentos a favor de un hijo mayor de edad. Se trata de una cuestión concreta producida tras un divorcio, analizada exhaustivamente por la DGT<sup>47</sup> fijando criterio para supuestos similares que se puedan producir.

La tesis que defiende la DGT es que el acuerdo de los cónyuges realizado con la participación de un mediador y por el procedimiento establecido en la Ley de mediación **no puede equipararse** a una decisión judicial, lo que conlleva que no puede aplicarse el régimen de deducción de anualidades satisfechas por alimentos, establecida en los arts. 64 y 75 de la Ley del IRPF<sup>48</sup>.

<sup>45</sup> Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre

<sup>46</sup> Documentación sujeta, por lo demás, también a la cuota fija del I/AJD, con arreglo a la dicción del art. 31.1 del TR: 1. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto

<sup>47</sup> Resolución de 7.08.2018 (V2295-18).

<sup>48</sup> Dice la resolución citada que la Ley 25/2015 equiparó al decreto judicial de divorcio el acuerdo de los cónyuges mediante convenio regulador ante el Secretario judicial o en escritura pública ante Notario pero no se extiende dicha equiparación al acuerdo ante mediador. Esta postura de la DGT entorpece la viabilidad de la mediación para descongestionar los juzgados y creemos debería ser revisada para atender a esta finalidad.

Sin embargo la propia DGT, en consulta reciente (19 de enero de 2019, V0127-19) admite que a efectos de la regla de imputación temporal del art. 14.2.a de la Ley del IRPF, la pendencia del laudo arbitral para la determinación del derecho a percibir una renta o su cuantificación, son equivalentes a la resolución judicial.

### 3.2 El acuerdo de mediación y el IVA

Sobre este punto nos da luz de la doctrina fijada por la DGT, en resolución de 21.01.2016<sup>49</sup>.

Aborda dicha resolución la equiparación del acuerdo de mediación con la reclamación judicial al deudor, a efectos de decidir si se entiende cumplido el requisito exigido por la Ley del IVA<sup>50</sup> para modificar la base imponible (y obtener la devolución) en caso de créditos declarados total o parcialmente incobrables, consistente en:

*Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo*

Entiende la DGT que tanto la apertura como el acta de finalización del procedimiento de mediación no cumplen con las cautelas exigidas por la Ley del IVA, que se refieren expresamente a la reclamación judicial o el requerimiento notarial, rechazando por tanto su eficacia fiscal.

Frente a esta postura, en consulta V1798-13 (de 31 de mayo de 2013) la DGT aceptó que la validez a estos efectos del arbitraje efectuado por la Junta Arbitral de Transporte, asimilando el laudo a la resolución judicial.

¿Significa lo anterior que el procedimiento de mediación, conciliación o arbitral carece de valor a efectos fiscales?. Al contrario, basta ver la referencia antes efectuada al ISD y los gastos de arbitraje o la expresa contemplación en el **art. 13 de la Ley del Impuesto de sociedades** que asimila el procedimiento arbitral a judicial a efectos de pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales, al decir.

*1. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:*

*a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.*

*b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.*

*c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.*

*d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.*

## V.- CONCLUSIÓN

La actuación de mediadores, conciliadores y árbitros se contempla por la fiscalidad como una **actividad de tipo profesional** que da lugar a **rendimientos por actividad económica** en el IRPF y exigencia del IVA y demás obligaciones de facturación.

Se excepcionan de dicho régimen los conciliadores funcionarios de régimen laboral y los árbitros que desempeñen con carácter esporádico y a título particular su actividad, en cuyo caso tributarán como **rendimientos del trabajo** en el IRPF y quedarán **no sujetos al IVA**.

**Quienes acuden** a la mediación, conciliación o arbitraje satisfarán unos gastos que **podrán deducir en su IRPF, IRNR o ISOC** en la medida en que resulten ingresos para los mismos y aparezcan debidamente documentados. Del mismo modo podrán **deducir el IVA soportado**, de cumplir los requisitos previstos en la norma.

La **documentación del acuerdo** logrado conllevará el pago del impuesto sobre los actos jurídicos documentados en cuanto se otorgue en documento notarial y conlleve efectos económicos.

La **ejecución del acuerdo** mediado, convenido o conciliado, tributará por los impuestos correspondientes a las operaciones que se efectúen a consecuencia de la declaración, adjudicación o reconocimiento de los bienes o derechos litigiosos.

**No cabe equiparar** a efectos del IRPF o el IVA el procedimiento o acuerdo de mediación con la reclamación o resolución judicial.

<sup>49</sup> N° de consulta V0275-16

<sup>50</sup> Artículo 80.Cuatro.A.4ª de la Ley 37/1992



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

## PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2020 ..... 22

Agencia Estatal de la Administración Tributaria: Resolución de 8 de enero de 2018, de la Dirección General de la por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2018 ..... 22

Agencia Tributaria Valenciana: Resolución de 17 de enero de 2020, del Conseller de Hacienda y Modelo Económico, por la que se aprueba el Programa Anual de Actuación de la Agencia Tributaria Valenciana para el año 2020 ..... 23

## PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2020

### Agencia Estatal de la Administración Tributaria: Resolución de 8 de enero de 2018, de la Dirección General de la por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2018

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, Agencia Tributaria) tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, desempeñando una importante labor para contribuir a la consolidación de las cuentas públicas, y conseguir los recursos necesarios con los que financiar los servicios públicos.

Para ello, la Agencia Tributaria tiene establecidos como objetivos estratégicos fundamentales y permanentes desde su creación tanto la prevención como la lucha contra el fraude fiscal.

Durante 2019 se ha trabajado en la elaboración de un Plan Estratégico que recoge la orientación de la actuación de la Agencia Tributaria en los próximos años y que constituirá, dada su visión global y su carácter plurianual, el instrumento esencial de planificación. En dicho Plan se incluyen las principales líneas estratégicas que seguirá la Agencia en materia de asistencia, prevención y control del fraude tributario y aduanero. Igualmente, también contiene un elenco de indicadores estratégicos de alcance plurianual que permitirán evaluar la actuación de la Agencia en el medio plazo.

Este Plan Estratégico es fruto de la reflexión del conjunto de la organización y constituye, por tanto, el marco en el que se van a incardinar los restantes instrumentos de planificación de la Agencia.

Así, el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero desglosa las actuaciones a llevar a cabo por la organización en el ejercicio 2020 en línea con lo establecido en el Plan Estratégico.

En este sentido, la Agencia Tributaria pretende continuar reforzando todas las actuaciones dirigidas a mejorar el cumplimiento tributario, mediante la transparencia de la información, las actuaciones dirigidas a la depuración y asistencia censal al contribuyente, la mejora en las medidas de prevención y gestión recaudatoria o el desarrollo de Códigos de Buenas Prácticas Tributarias, buscando, de esta manera, orientar su actuación mediante la utilización de actuaciones preventivas previas o simultáneas a la presentación de las autoliquidaciones.

Igualmente, se desarrollarán actuaciones de comprobación e investigación sobre los obligados tributarios en los

que concurren perfiles de riesgo, lo que requiere la definición previa de los criterios básicos y de las áreas de riesgo fiscal que se consideren de atención prioritaria para el ejercicio.

Estos perfiles de riesgo se definen en los instrumentos de planificación y, más concretamente, en el Plan de Control Tributario y Aduanero, al que se refiere el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tiene carácter reservado sin perjuicio de la necesaria publicidad a través de las directrices generales que lo informan.

Igualmente, la Agencia Tributaria impulsará un nuevo modelo de asistencia integral, implantando medidas que favorezcan el cumplimiento voluntario y llevando a cabo una intensificación de las actuaciones de lucha contra el fraude más complejo.

Así pues, las directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero de 2020 contienen una referencia concreta a las líneas de actuación de prevención y control del fraude que se consideran más relevantes, si bien constituyen, al igual que en los últimos años, un mecanismo de refuerzo y consolidación de las actuaciones desarrolladas ya en años anteriores, a la vez que incorporan otras nuevas, adaptadas al contexto económico-social y normativo en el que la Agencia Tributaria desarrolla su actividad habitual, garantizando de este modo la continuidad y la uniformidad de las tareas habituales de comprobación e investigación del fraude que desarrolla con generalidad.

Estas directrices siguen la misma estructura que otro de los instrumentos de planificación de la Agencia como es el Plan de Objetivos anual y giran en torno a cinco grandes pilares:

- Información y asistencia.
- Prevención de los incumplimientos. El fomento del cumplimiento voluntario y prevención del fraude
- La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero.
- El control del fraude en fase recaudatoria.
- La colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas.

En virtud de lo expuesto, y en uso de las atribuciones que me están conferidas, he acordado:

Aprobar las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020 que, a continuación, se enuncian y ordenar su publicación en el «Boletín Oficial del Esta-

do», así como su difusión por cualquier medio que resulte adecuado para su general conocimiento.

Para consultar el texto íntegro pinche el siguiente enlace: <https://www.agenciatributaria.es/>

## PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO: COMUNIDAD VALENCIANA

### Agencia Tributaria Valenciana: Resolución de 17 de enero de 2020, del Conseller de Hacienda y Modelo Económico, por la que se aprueba el Programa Anual de Actuación de la Agencia Tributaria Valenciana para el año 2020

Desde el inicio de su actividad, la misión de la Agencia Tributaria Valenciana (en adelante, «ATV») es ayudar a hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios consagrados en el artículo 31 de la Constitución Española, luchando contra el fraude fiscal y velando especialmente por la efectiva aplicación de los recursos a su cargo.

Para ello, en el Plan Plurianual de Gestión de la ATV para el periodo 2020-2023, aprobado mediante Resolución del conseller de Hacienda y Modelo Económico de fecha 17 de enero de 2020, se establece entre los objetivos estratégicos la mejora de las condiciones y resultados de la lucha contra el fraude fiscal, organizándose desde una triple perspectiva: prevención, control y cooperación.

En esta línea, la ATV pretende continuar reforzando todas las actuaciones dirigidas a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante una mayor información y asistencia, en una fase de prevención, así como las actuaciones de comprobación e inspección, en una fase posterior de control. Y ello, mediante una colaboración eficaz con el resto de administraciones tributarias.

Teniendo en cuenta lo anterior, resulta necesario definir los criterios generales y las áreas de riesgo fiscal que se consideran prioritarias en cada ejercicio. A estos efectos, la necesidad de elaborar un plan de control tributario deriva de lo establecido en el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («Ley General Tributaria», en lo sucesivo), y en el artículo 170 del 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, aprobado por Real decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, «Reglamento General de Aplicación de los Tributos»), así como en el apartado Noveno de la Orden de 7 de septiembre de

2000, de la Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de la Inspección Tributaria de la Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo de la Generalitat Valenciana, actualmente enmarcada en el ámbito competencial de la ATV.

En la configuración de este Plan de Control Tributario, se han tenido en cuenta las siguientes circunstancias:

a) El compromiso de apostar por una administración enfocada al uso de nuevas herramientas y sistemas preventivos dirigidos a estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, que dé lugar a un ensanchamiento de las bases imponibles declaradas.

b) El decidido impulso en el diseño y mejora continua de la organización de la ATV, mediante la creación de equipos de trabajo con un mayor grado de especialización que van a permitir un aumento de la eficiencia de las actuaciones tributarias por el aprovechamiento de las economías de escala que se generan en el análisis de los potenciales riesgos fiscales y nichos de defraudación y la orientación hacia la dirección por objetivos.

c) La recuperación y consolidación de la capacidad contributiva del Impuesto sobre el Patrimonio, tributo cuya efectiva aplicación contribuye a asegurar un sistema tributario más justo y equitativo.

d) La colaboración entre la Administración tributaria de la Generalitat y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT, en lo sucesivo), en el marco de lo previsto en el artículo 61 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias en las áreas de Gestión, Inspección y Recaudación (en adelante, «Ley 22/2009»).

e) La mejora en la utilización de la información que deben suministrar los Notarios con destino en el ámbito de la Comunidad Valenciana, en cumplimiento de lo establecido en la Orden 22/2013, de 13 de diciembre, de la Conselleria de Hacienda y Administración Pública, por la que se regulan las obligaciones formales de los Notarios en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y sobre Sucesiones y Donaciones, instrumento que ha puesto de manifiesto su idoneidad en el descubrimiento de hechos imposables y en la comprobación de los declarados.

f) El mantenimiento de las campañas de control intensivo sobre contribuyentes que sean personas físicas que hubieran transferido su patrimonio personal a personas jurídicas de carácter patrimonial. En especial, el control sobre la indebida aplicación de los beneficios fiscales asociados a la empresa familiar en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que origina situaciones de evidente falta de equidad y reduce el censo de declarantes del Impuesto sobre el Patrimonio.

g) La consolidación de la colaboración con las administraciones tributarias de los entes locales con el objetivo de asegurar la mayor eficiencia en la gestión recaudatoria, en especial en las actuaciones realizadas en vía ejecutiva.

Adicionalmente, cabe tener presente que desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las administraciones públicas, una parte importante de la actividad de la ATV debe centrarse en cumplir las previsiones normativas que en la misma se contienen referidas al derecho de los ciudadanos a relacionarse con las administraciones públicas a través de medios electrónicos, así como a la tramitación electrónica de los expedientes. En esta línea, otro de los objetivos estratégicos previsto en el Plan Plurianual de Gestión de la ATV para el periodo 2020-2023 es el de posibilitar que la ciudadanía se relacione con la ATV íntegramente por medios electrónicos.

Por imperativo legal, las directrices generales del plan, que se materializan en la definición de las áreas de riesgo fiscal de atención prioritaria para cada uno de los tributos gestionados por la Generalitat, han de ser objeto de publicación, de conformidad con lo previsto en el citado artículo 116 de la Ley General Tributaria.

En virtud de lo expuesto, resuelvo aprobar las directrices del Plan de Control Tributario de 2020, que disciplina la realización de las actuaciones de control tributario de los Departamentos de Gestión, Inspección y Recaudación integrados en la ATV, que se especifican a continuación, y ordenar su publicación en el Diari Oficial de la Generalitat Valenciana, así como su difusión por cualquier medio que resulte adecuado para su general conocimiento.

### I. ASPECTOS GENERALES RELATIVOS A LA EJECUCIÓN DEL PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2020

Primero. El Plan de Control Tributario tiene como objetivo la planificación coordinada anual de las tareas a desarrollar por los órganos que llevan a cabo funciones de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Segundo. El Plan de Control Tributario establece los criterios sectoriales, cuantitativos, o de cualquier otra clase, para la selección de los obligados tributarios respecto de los cuales hayan de realizarse las actuaciones de control tributario que se inicien durante el ejercicio 2020.

Tercero. La realización de actuaciones de comprobación o de investigación sobre un contribuyente vendrá supeditada a su inclusión dentro de alguno de los programas incluidos en el presente plan. No obstante, cuando por razones de eficacia u oportunidad, o en el marco de las actuaciones de colaboración entre las distintas Administraciones Públicas, o como consecuencia del ejercicio del derecho de denuncia previsto en el artículo 114 de la Ley General Tributaria, se considere conveniente el inicio de actuaciones sobre contribuyentes no incluidos en los programas específicos del plan, dichas actuaciones se incluirán en el programa genérico establecido al efecto.

Cuarto. La elaboración del Plan de Actuaciones Inspectoras, la selección de los obligados tributarios, y su asignación a un Equipo de inspección asignado al Departamento de Inspección Tributaria corresponderá al titular de este órgano, de conformidad con los criterios de distribución funcional y territorial de competencias.

Quinto. La elaboración del Plan de Control de Gestión Tributaria, la selección de las campañas de control, los obligados tributarios, y su asignación a los equipos y demás unidades encargados de su desarrollo, corresponderá al titular del Departamento de Gestión Tributaria, de conformidad con los criterios de distribución funcional y territorial de competencias.

Sexto. La elaboración del Plan de Control de Recaudación, la consecución del cobro efectivo de las deudas correspondientes a los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública de la Generalitat, el impulso de las actuaciones en vía ejecutiva y la selección de actuaciones consideradas prioritarias y relevantes corresponderá al titular del Departamento de Recaudación, de conformidad con los criterios de distribución funcional y territorial de competencias.

Séptimo. La Dirección General de la ATV podrá disponer la revisión y modificación de los planes inspectores en curso de ejecución, así como la aprobación de Planes Especiales de Actuación de carácter sectorial o territorial.

Octavo. El presente Plan tiene carácter reservado y no será objeto de publicidad.

Noveno. Los funcionarios que conozcan y materialicen las actuaciones de control tributario deberán guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto del contenido del presente plan.

Para consultar el texto íntegro, pinche el siguiente enlace: <http://www.dogv.gva.es/>

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS****DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS ..... 26**

**Resolución de 6 de febrero de 2020, de la Dirección General de Tributos, sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero . . . . . 26**

**CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS ..... 30****Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones . . . . . 30**

- Residente en España que hereda de su padre, fallecido en Italia, la mitad de un seguro sobre la vida..... 30
- Consolidación de dominio de las participaciones de la sociedad holding con motivo del fallecimiento de los usufructuarios..... 30
- Pacto sucesorio..... 30
- Residente en Andorra deja, por herencia, a otro residente también en Andorra unos bienes situados en Cataluña..... 31
- Reducción por minusvalía..... 31
- Fallecimiento de uno de los socios, residente en Alemania, de una mercantil española..... 31
- Heredero "ab intestato" de su abuela quien era residente fiscal en Madrid..... 32
- Fallecimiento de un heredero universal de su hermana ordenando la sustitución fideicomisaria de residuo a favor de una entidad sin ánimo de lucro..... 32
- Aportación de participaciones para la constitución de una sociedad mercantil..... 33
- Percepción de dividendos superiores a los correspondientes a su porcentaje en el capital social..... 33
- Donación de los padres a su hija de una oficina de farmacia..... 33
- Donación a su hijo de un dinero mediante transferencia bancaria de una cuenta situada en Andalucía a una cuenta situada en Estados Unidos, que es donde reside el donatario..... 33
- Donación por el padre residente en España a dos hijos, residentes en Reino Unido y en Suecia, de participaciones sociales de una entidad mercantil, constituida y domiciliada en España..... 34
- Donación a sus hijos que se entregará, en el momento del fallecimiento, si lo estima conveniente una persona de confianza..... 34
- Donación dineraria de su padre residiendo desde abril de 2018 en la Comunidad de Madrid y habiendo residido, desde su nacimiento y hasta la fecha indicada, en Andalucía..... 34
- Escritura notarial de liberación de préstamo y asunción de deuda..... 35
- Donación de dos oficinas de farmacia a título de anticipo de la legítima y colacionable de la herencia de ambos donantes..... 35
- Extensión de la responsabilidad subsidiaria del artículo 8.1.c) y del deber del artículo 32.4 de la LISD en el supuesto de mediadores en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia..... 35
- Donación a sus hijos de la nuda propiedad de las participaciones sociales por partes iguales, de forma que se conviertan en nudos propietarios de participaciones sociales representativas del 50 por ciento del capital social cada uno..... 35

**Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados . . . . . 36**

- Atribución en el divorcio de una mitad indivisa del domicilio familiar a favor de uno de los cónyuges, que no formaba parte de la sociedad de gananciales, en concepto de indemnización por razón del trabajo..... 36
- Escritura pública de aceptación de la hipoteca unilateral..... 36
- Exención operaciones financieras realizadas por la SAREB..... 37
- Exenciones relacionadas con los préstamos hipotecarios..... 37
- Separación de comunero con adjudicación de un inmueble y pago en metálico como liquidación de su cuota..... 38
- Disolución de comunidad de bienes compuesta por inmuebles arrendados..... 38
- Segregación y extinción del condominio..... 39
- Disolución de comunidades hereditarias y división horizontal..... 40
- Declaración de la obra nueva, segregación del terreno y extinción del condominio..... 40
- Prescripción de compraventa de inmuebles en documento privado..... 41
- Modificación de obra nueva y división horizontal..... 42
- Devoluciones. Resolución de la venta mediante acuerdo de naturaleza transaccional..... 42

**Deslinde IVA-TPO . . . . . 42**

- Persona física que va adquirir una vivienda del promotor de la misma, habiéndose encontrado arrendada a terceras personas con carácter previo a la transmisión..... 42
- Transmisión de terrenos en curso de urbanización..... 42
- Transmisión de terrenos..... 43

**Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana . . . . . 45**

- Venta de una vivienda incluida en la zona de interés cultural del municipio como Patrimonio histórico protegido..... 45
- Aplicación de la reducción del 40% en el valor catastral de la vivienda habiendo sido revisado el valor en una revisión colectiva parcial..... 45
- Disolución de la comunidad de bienes recibiendo cada uno de los comuneros un inmueble y compensando, en metálico, uno al otro por la diferencia de valor de los inmuebles..... 45
- Fusión mediante absorción de las entidades participadas para después escindirse en otras cuatro nuevas sociedades..... 46
- Separación de un comunero mediante la adjudicación de un inmueble..... 46

## DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO

### Resolución de 6 de febrero de 2020, de la Dirección General de Tributos, sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero

La normativa tributaria española establece que tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

Esta regulación se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico con la reforma realizada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. Desde entonces, la realidad económica y la regulación fiscal han sufrido algunos cambios relevantes. La globalización económica ha favorecido que entidades extranjeras de muy diversa naturaleza inviertan en España obteniendo rentas en territorio español, así como que personas y entidades con residencia fiscal en España inviertan en ese tipo de entidades. Ahora bien, esta realidad ha planteado dudas en la aplicación de la normativa española a estas entidades.

A lo anterior hay que añadir los cambios producidos en los Comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE (MCOUDE –versión de 2017), que incorporan los principios expuestos en el informe de 1999 del Comité de Asuntos Fiscales de esa organización titulado «La aplicación del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE de las sociedades de personas» para asegurar su aplicación a las rentas obtenidas por «entidades transparentes a efectos fiscales».

Como consecuencia de lo anteriormente indicado, se estima conveniente aclarar cuándo una entidad constituida en el extranjero tiene la consideración de entidad en atribución de rentas a los efectos de la normativa española por entender que su naturaleza jurídica es idéntica o análoga a una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en España. De esta forma, se pretende establecer un marco interpretativo claro y preciso en el que se evite la existencia de regímenes tributarios divergentes sobre la misma entidad en diferentes

Estados en los que opera, distorsiones en la competencia o situaciones de doble imposición o ausencia de imposición, favoreciendo, al mismo tiempo, tanto el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias para reducir el riesgo de elusión fiscal, como la minoración de los eventuales costes indirectos que se derivan de la necesidad de presentación y contestación a las correspondientes consultas sobre dichas entidades.

En virtud de lo expuesto, esta Dirección General considera oportuno dictar esta Resolución, en aplicación del artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, con el fin de garantizar la seguridad jurídica de todos los afectados por la misma, sean contribuyentes u órganos encargados de la aplicación de los tributos. El citado artículo señala lo siguiente:

«3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública.»

## II

Nuestro ordenamiento jurídico configura esta materia en torno a una definición abierta de las entidades a las que les resulta de aplicación el régimen de atribución de rentas.

En este sentido, el apartado 1 del artículo 87 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante LIRPF, con la consiguiente remisión al artículo 8.3 de esa Ley y al artículo 35.4 de la LGT, considera entidades en atribución de rentas a las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición y, en particular, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

En el mismo sentido, el artículo 6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, califica como entidad en régimen de atribución de rentas a las sociedades civiles distintas de las que tengan personalidad jurídica y objeto mercantil, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT.

Por último, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, establece en su artículo 37 que «Tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas».

Conforme con lo anterior, las entidades sometidas al régimen de atribución de rentas en España son las siguientes:

- Las sociedades civiles que no tengan personalidad jurídica.
- Las sociedades civiles con personalidad jurídica que no tienen objeto mercantil (a partir de 1 de enero de 2016).
- Las herencias yacentes.
- Las comunidades de bienes.
- Cualquier entidad carente de personalidad jurídica que constituya una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.
- Las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

## III

Este centro directivo se ha pronunciado en numerosas consultas tributarias sobre la condición o no de entidad en atribución de rentas idéntica o análoga a las constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

El análisis de la doctrina emitida pone de manifiesto la evolución histórica que ha experimentado la posición de la Administración tributaria en este tema.

Así, la consulta 2110-04, de 30 de diciembre, analiza las características jurídicas de una sociedad de personas («Partnership») constituida en el Reino Unido, y lo hace desglosando características sobre su régimen jurídico. En concreto, se indica que carece de personalidad jurídica propia, lo que imposibilita que pueda ser titular de bienes o derechos, recayendo su titularidad sobre los socios, que la gestión de la entidad recae exclusivamente sobre estos y que los socios responden solidariamente, sin limitación alguna, de las deudas y obligaciones de la entidad. Como una característica más del régimen jurídico fiscal de la «Partnership» en su país de constitución se indica que no está sujeta a impuestos sobre beneficios, sino que la renta se atribuye a sus miembros. Se concluye que, de acuerdo con el régimen jurídico aplicable a la consultante, se considera que la «Partnership» tiene naturaleza idéntica o análoga a las entidades en régimen de atribución de rentas españolas.

Lo mismo puede observarse en la consulta vinculante V1319-05, de 4 de julio, sobre una «Limited Liability Partnership», también constituida en el Reino Unido, pero que tiene personalidad jurídica propia, y no está sujeta a impuesto sobre beneficios en ese Estado.

También puede traerse a colación la consulta vinculante V1631-14, de 25 de junio, relativa a una sociedad alemana tipo «Kommanditgesellschaft» (KG), que puede ser titular de derechos y obligaciones, en la que la representación y administración puede corresponder a los socios o a un órgano especial, que tiene socios colectivos y comanditarios, que atribuye beneficios a sus miembros y tributa en régimen de atribución de rentas, calificándose como entidad en régimen de atribución de rentas asimilable a las entidades en régimen de atribución de rentas españolas.

Como se observa, el régimen fiscal en el país de constitución suponía un requisito más. No obstante, la tributación de las rentas al nivel de la entidad hubiera imposibilitado su calificación como análoga a una entidad en régimen de atribución de rentas española.

Es en la consulta vinculante V3557-15, de 17 de noviembre, sobre la transformación de una «Commanditaire Vennootschap» (CV) cerrada en una CV abierta cuando el régimen fiscal deviene en un elemento definitorio esencial. En contestaciones a consultas anteriores, sirva como referencia la consulta vinculante V0037-03, de 24 de abril, este Centro Directivo había concluido, sobre el carácter de las CV cerradas como entidades análogas a las entidades en régimen de atribución de rentas, en el mismo sentido al descrito hasta ahora, sin precisar una característica por encima de otra. Teniendo en cuenta que las características son similares, pero la CV abierta es sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades en los Países Bajos, se concluye que no tendrá la consideración de

entidades en régimen de atribución de rentas. La particularidad de aquella consulta es que se añade el siguiente párrafo:

«Por tanto, para que las entidades constituidas en el extranjero puedan considerarse entidades en atribución de rentas, han de tener una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas. Un elemento definitorio esencial es el hecho de que se trate de entidades sometidas a un régimen de atribución de rentas, es decir, que no sean contribuyentes por sí mismas de ningún impuesto, sino que lo sean sus socios o partícipes.»

Es decir, por primera vez la consideración del régimen fiscal de la entidad en su país de constitución es determinante. Criterio que se va a mantener a partir de ese momento, encontrándose frase similar, entre otras, en la consulta vinculante V2414-16, de 2 de junio.

#### IV

La principal dificultad a abordar para determinar si la entidad constituida en el extranjero es una entidad en régimen de atribución de rentas radica en la exigencia normativa de que estas tengan una naturaleza jurídica que sea idéntica o análoga a las entidades en atribución de rentas constituidas conforme a las leyes españolas.

Teniendo en cuenta que no existe una naturaleza jurídica común entre las diferentes entidades en régimen de atribución de rentas constituidas con arreglo a las leyes españolas, que existiendo entidades constituidas en España con idéntica naturaleza jurídica el legislador solamente ha calificado como entidad en régimen de atribución de rentas a una parte de las mismas, y que las características jurídicas de la entidad constituida en el extranjero pueden coincidir solo parcialmente con entidades en atribución de rentas constituidas con arreglo a las leyes españolas, debe enfocarse la calificación de las entidades constituidas en el extranjero como entidades en atribución de rentas atendiendo a las características definitorias del régimen fiscal de atribución de rentas regulado en nuestro ordenamiento jurídico.

Al respecto, en el ámbito interno, el artículo 87 de la LIRPF señala que las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades, el artículo 86 de la LIRPF que las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, y que tales rentas, de acuerdo con el artículo 88 de la LIRPF, tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de la que procedan para cada uno de ellos.

A la vista de lo anterior, las notas características del régimen fiscal español de atribución de rentas son las siguientes:

a) No sometimiento a imposición al nivel de la entidad. La entidad no es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades por las rentas que obtenga. En definitiva, se trata de entidades susceptibles de imposición, por su entidad propia, pero la Ley ha decidido someterlas al régimen especial de

atribución de rentas. En terminología internacional, se conocen con el nombre de «entidades fiscalmente transparentes.»

b) Atribución de rentas a los socios, partícipes o miembros de la entidad. La aplicación del régimen de atribución de rentas supone que las rentas obtenidas por la entidad se atribuyen a los socios, comuneros o partícipes, que tributan personalmente por ellas.

Y esta atribución debe producirse por la mera obtención de la renta, sin que sea relevante a estos efectos si las rentas han sido o no objeto de distribución efectivamente a los socios. Es decir, es fundamental que la entidad atribuya la renta obtenida, por la que tributarán los socios en función de sus circunstancias personales como si la hubieran obtenido directamente.

c) Calificación de las rentas. La renta atribuida mantiene la misma calificación en el partícipe, comunero o socio, que tenía al ser obtenida por la entidad en cuestión. Por tanto, se mantiene la calificación de la actividad o fuente de la que proceda la renta para cada partícipe, en aplicación del régimen de atribución de rentas, sin tener en cuenta fiscalmente la existencia de la propia entidad.

En este sentido, el régimen de atribución de rentas español es coherente con lo dispuesto en el MCOCDE, que hace referencia a la aplicación del Convenio a las «entidades transparentes» señalando que una entidad u otro instrumento serán considerados total o parcialmente transparentes a efectos fiscales de acuerdo con la legislación interna de cualquiera de los Estados contratantes, entendiéndose por «transparencia fiscal» (párrafo 9 de los comentarios al artículo 1) las situaciones en las que, conforme a la legislación interna de un Estado contratante, la renta de la entidad no se somete a imposición al nivel de la entidad, sino al de las personas que tienen una participación en ellos. No viéndose afectada la naturaleza, la fuente y la fecha de devengo de la renta a efectos fiscales por el hecho de que se haya percibido a través de una entidad u otro instrumento.

#### V

Por todo lo anterior, este centro directivo considera que las características básicas que debe reunir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España como una entidad en atribución de rentas a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, son las siguientes:

– Que la entidad no sea contribuyente de un impuesto personal sobre la renta en el Estado de constitución.

– Que las rentas generadas por la entidad se atribuyan fiscalmente a sus socios o partícipes, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, siendo los socios o partícipes los que tributen por las mismas en su impuesto personal. Esta atribución deberá producirse por el mero hecho de la obtención de la renta por parte de la entidad, sin que sea relevante a estos efectos si las rentas han sido o no objeto

de distribución efectivamente a los socios o partícipes.

– Que la renta obtenida por la entidad en atribución de rentas y atribuida a los socios o partícipes conserve, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, la naturaleza de la actividad o fuente de la que procedan para cada socio o partícipe.

### VI

La presente Resolución, basándose en el anteriormente reproducido artículo 12.3 de la LGT, tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos a partir de la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

En cuanto al ámbito temporal de aplicación, en virtud del principio de confianza legítima, dimanante del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución española, y de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (por todas la sentencia de 13 de febrero de 2019, asunto C-434-17, considerandos 35 y 36), así como por la doctrina del Tribunal Supremo (fundamentos de Derecho segundo y tercero de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 13 de junio de 2018), la Resolución desplegará los efectos que le son propios respecto de todos los hechos imposables devengados a partir de la fecha de su publicación.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

#### **RESIDENTE EN ESPAÑA QUE HEREDA DE SU PADRE, FALLECIDO EN ITALIA, LA MITAD DE UN SEGURO SOBRE LA VIDA**

(Consulta nº V2900-19 de 21 de octubre de 2019)

El consultante es residente en España y, por tanto, está sometido por obligación personal al pago del ISD.

Asimismo, en la base imponible se determinará teniendo en cuenta todos los bienes y derechos recibidos por herencia, así como las cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida.

A la cuota tributaria resultante podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional.

#### **CONSOLIDACIÓN DE DOMINIO DE LAS PARTICIPACIONES DE LA SOCIEDAD HOLDING CON MOTIVO DEL FALLECIMIENTO DE LOS USUFRUCTUARIOS**

(Consulta nº V2800-19 de 10 de octubre de 2019)

Los consultantes son titulares, junto con sus padres, de la totalidad de las participaciones en una sociedad holding.

La distribución de las participaciones en la sociedad holding es la siguiente: cada uno de los tres consultantes es titular de la plena propiedad del 16,66 por ciento del capital social y de la nuda propiedad del 16,67 por ciento del mismo; el padre es titular del usufructo del 49,01 por ciento del capital social y la madre es titular del usufructo del 1 por ciento del capital social.

Los consultantes recibieron sus participaciones mediante transmisiones a título lucrativo. En 2009, el padre donó a cada uno de sus tres hijos -los consultantes- la plena propiedad de participaciones representativas del 13,33 por ciento del capital social de la entidad holding. En 2015, el padre donó a cada uno de sus tres hijos la plena propiedad de participaciones representativas del 3,33 por ciento y la nuda propiedad del 16,34 por ciento del capital social. En la misma fecha, la madre donó a cada uno de sus tres hijos la nuda propiedad del 0,33 por ciento del capital social. Estas donaciones se beneficiaron de la reducción del 95 por ciento en la base imponible del artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los consultantes tienen la intención de constituir cada uno de ellos una sociedad holding y aportar a éstas la plena propiedad y la nuda propiedad de las participaciones que ostentan en la sociedad holding primera, reservándose una participación en ésta del 0,10 por ciento del capital social -de entre las participaciones de las que son titulares en plena propiedad-.

#### **PACTO SUCESORIO**

(Consulta nº V3055-19 de 29 de octubre de 2019)

Se otorga mediante escritura pública un pacto sucesorio acogido al Derecho Civil de las Islas Baleares, a través del cual, constituirá el usufructo vitalicio a favor de un no residente sobre el 50 por ciento de las participaciones de una sociedad mercantil española. Los pactos sucesorios son transmisiones patrimoniales lucrativas por causa de muerte.

La adquisición por pacto sucesorio del usufructo vitalicio de las participaciones en una sociedad mercantil española por un no residente estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español por obligación real.

## **RESIDENTE EN ANDORRA DEJA, POR HERENCIA, A OTRO RESIDENTE TAMBIÉN EN ANDORRA UNOS BIENES SITUADOS EN CATALUÑA**

**(Consulta nº V3060-19 de 30 de octubre de 2019)**

En la adquisición “mortis causa”, la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponderá a la Administración General del Estado cuando el sujeto pasivo sea no residente.

Por otro lado, la normativa española que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es contraria a la normativa de la Unión Europea, en tanto en cuanto no respeta el principio de libertad de movimiento de capitales regulado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE sobre el alcance del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, resultan aplicables a los residentes en países no de la Unión.

En consecuencia, no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el régimen regulado en dicha disposición adicional resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero.

La disposición adicional segunda de la LISD establece una opción a favor de los obligados tributarios, por una vez elegida la normativa aplicable –estatal o autonómica–, no podrá modificarse con posterioridad.

Por último, en la autoliquidación parcial a cuenta del impuesto el sujeto pasivo podrá aplicar, exclusivamente, la reducción de prevista para las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida.

## **REDUCCIÓN POR MINUSVALÍA**

**(Consulta nº V3065-19 de 31 de octubre de 2019)**

Adquisición por herencia del padre que padecía una minusvalía del 80 por 100 por el hijo con una minusvalía del 57 por 100. Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio; la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.”

Por otra parte, el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece el alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, atribuyendo a cada Comunidad Autónoma el rendimiento producido por dicho impuesto en su territorio; a su vez, el artículo 48 de dicha ley establece el alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas, recogiendo que tienen competencia normativa en materia de mínimo exento, tarifas, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota.

En el caso planteado el causante era residente de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, luego el punto de conexión sería la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

## **FALLECIMIENTO DE UNO DE LOS SOCIOS, RESIDENTE EN ALEMANIA, DE UNA MERCANTIL ESPAÑOLA**

**(Consulta nº V3179-19 de 15 de noviembre de 2019)**

La entidad mercantil consultante está obligada a solicitar acreditación del pago del ISD, o su exención, con carácter previo a la entrega de las acciones nominativas.

El incumplimiento del deber impuesto en el artículo 32.4 de la LISD constituiría una infracción tributaria por la entidad consultante, sancionable de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

## **HEREDERO "AB INTESTATO" DE SU ABUELA QUIEN ERA RESIDENTE FISCAL EN MADRID**

**(Consulta nº V3180-19 de 15 de noviembre de 2019)**

El consultante, residente en México, es heredero "ab intestato" de su abuela, quien era residente fiscal en Madrid. Con la finalidad de cobrar el importe de los seguros sobre la vida a la mayor brevedad, el consultante quiere hacer una autoliquidación parcial del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Posteriormente, hará una autoliquidación complementaria acumulando los restantes bienes y derechos que forman parte de su herencia.

En la adquisición "mortis causa", la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponderá a la Administración General del Estado cuando el sujeto pasivo sea no residente.

La normativa española que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es contraria a la normativa de la Unión Europea, en tanto en cuanto no respeta el principio de libertad de movimiento de capitales regulado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE sobre el alcance del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, resultan aplicables a los residentes en países no de la Unión.

En consecuencia, no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el régimen regulado en dicha disposición adicional resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero.

En el supuesto de percepción de cantidades por el beneficiario de contrato de seguro sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, sin que este sea heredero, el sujeto pasivo podrá aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma donde el contratante tuviera su residencia habitual.

La disposición adicional segunda de la LISD establece una opción a favor de los obligados tributarios, por una vez elegida la normativa aplicable –estatal o autonómica–, no podrá modificarse con posterioridad.

En la autoliquidación parcial a cuenta del impuesto el sujeto pasivo podrá aplicar, exclusivamente, la reducción de prevista para las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida.

## **FALLECIMIENTO DE UN HEREDERO UNIVERSAL DE SU HERMANA ORDENANDO LA SUSTITUCIÓN FIDEICOMISARIA DE RESIDUO A FAVOR DE UNA ENTIDAD SIN ÁNIMO DE LUCRO**

**(Consulta nº V3261-19 de 27 de noviembre de 2019)**

Cuando falleció la primera causante, el fiduciario, y actual causante, liquidó el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por el pleno dominio de los bienes de la herencia, pues tenía el derecho a disponer de tales bienes sin condición alguna.

Ahora bien, como el inmueble que recibe el fideicomisario no fue objeto de disposición por el fiduciario, este tendría derecho a la devolución de la parte del impuesto correspondiente a la nuda propiedad del inmueble. Es decir, en definitiva, el fiduciario habría pagado el ISD correspondiente al pleno dominio de todos los bienes, y, a su muerte, procederá la devolución de la nuda propiedad por los bienes que no hubiera dispuesto.

El hecho desencadenante del derecho a la devolución es la transmisión de los mismos bienes recibidos por el fiduciario –o la parte que quede de ellos– a las personas indicadas por el testador o por la normativa aplicable.

Dicha transmisión origina el devengo del impuesto para los nuevos adquirentes (fideicomisarios), de acuerdo con lo previsto en el artículo 47.3 del RISD, aunque en el caso planteado, al no tratarse de una persona física, no tributará por este Impuesto, pero dado que la consultante no es la fideicomisaria y, por tanto, no es el obligado tributario, no se detalla la tributación que tendrá la entidad sin ánimo de lucro.

De forma simultánea, el ingreso que realizó el fiduciario, habiendo liquidado por el pleno dominio, deviene indebido en ese momento en la parte correspondiente a la nuda propiedad del inmueble que ahora se transmite al fideicomisario.

Es en ese momento cuando nace el derecho a dicha devolución. Lógicamente, al no poderlo solicitar el fiduciario, serán los herederos del mismo quienes podrán solicitar dicha devolución.

Ahora bien, dicho importe formará parte del caudal relicto del fiduciario y actual causante, y, por tanto, estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los herederos del mismo, la consultante, siendo el plazo de presentación del ISD el que establece el artículo 67 del RISD, seis meses a contar desde la fecha de fallecimiento.

## **APORTACIÓN DE PARTICIPACIONES PARA LA CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL**

(Consulta nº V2800-19 de 10 de octubre de 2019)

La aportación no dineraria de las participaciones a una nueva entidad holding no constituye un incumplimiento del requisito de “mantener lo adquirido”.

No obstante, conviene señalar que éste requisito es necesario, pero no suficiente para conservar el derecho a la reducción, ya que el artículo 20.6.c) señala otros dos requisitos adicionales, como son la no realización de “actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición”, así como “tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación”. Si el nudo propietario de las participaciones sociales al tiempo del fallecimiento del usufructuario es una persona jurídica, la consolidación tributará conforme a lo previsto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

## **PERCEPCIÓN DE DIVIDENDOS SUPERIORES A LOS CORRESPONDIENTES A SU PORCENTAJE EN EL CAPITAL SOCIAL**

(Consulta nº V2779-19 de 9 de octubre de 2019)

Los dividendos correspondientes a las participaciones de titularidad del consultante se imputarán a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a éste conforme a su porcentaje de participación en el capital social, con independencia del acuerdo privado al que hayan llegado los socios para su reparto.

Y todo ello sin perjuicio de los efectos que pudieran derivarse en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos socios que perciban dividendos superiores a los correspondientes a su porcentaje en el capital social.

## **DONACIÓN DE LOS PADRES A SU HIJA DE UNA OFICINA DE FARMACIA**

(Consulta nº V2968-19 de 24 de octubre de 2019)

Si, como se afirma en el escrito de consulta, concurren las circunstancias para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio conforme a la Ley 19/1991 que lo regula y, de otro lado, se cumplen los requisitos del artículo 20.6, tanto para el donante del negocio, como para el donatario, procederá la aplicación de la reducción del artículo 20.6.

La naturaleza ganancial del local de negocio afecto a la actividad exigirá, como es lógico, que el cónyuge done su participación en la propiedad del mismo.

Las condiciones de edad, abandono del ejercicio de funciones directivas (letras a) y b) respectivas del artículo 20.6), y principal fuente de renta (artículo 4. Ocho. Uno de la Ley 19/1991), se referirán exclusivamente al titular del mismo.

## **DONACIÓN A SU HIJO DE UN DINERO MEDIANTE TRANSFERENCIA BANCARIA DE UNA CUENTA SITUADA EN ANDALUCÍA A UNA CUENTA SITUADA EN ESTADOS UNIDOS, QUE ES DONDE RESIDE EL DONATARIO**

(Consulta nº V3059-19 de 30 de octubre de 2019)

Una donación dineraria realizada por personas físicas residentes fiscales en España a un donatario no residente en el territorio español estará sujeta a tributación en España siempre que el dinero objeto de la donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico.

La normativa española que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es contraria a la normativa de la Unión Europea, en tanto en cuanto no respeta el principio de libertad de movimiento de capitales regulado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE sobre el alcance del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, resultan aplicables a los residentes en países extracomunitarios.

En consecuencia, no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Por lo tanto, el régimen regulado en dicha disposición adicional resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero.

En consecuencia, el consultante tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde haya estado situado el dinero un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha, que, según manifiesta, es la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Finalmente, al no ser el donatario residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, tal y como establece el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado.

### **DONACIÓN POR EL PADRE RESIDENTE EN ESPAÑA A DOS HIJOS, RESIDENTES EN REINO UNIDO Y EN SUECIA, DE PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA ENTIDAD MERCANTIL, CONSTITUIDA Y DOMICILIADA EN ESPAÑA**

(Consulta nº V3062-19 de 30 de octubre de 2019)

En la donación en la que los donatarios son no residentes en España la Administración tributaria competente para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Asimismo, los donatarios podrán aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias, si las participaciones sociales han estado situadas en ella un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

La tributación de la donación siendo el donatario residente en Reino Unido no se verá afectada por la posible salida del Reino Unido de la Unión Europea en la medida que la disposición adicional segunda de la LISD, según la jurisprudencia del TJUE, es aplicable igualmente a ciudadanos residentes fuera de la UE y del EEE.

Si la normativa autonómica ha mejorado la reducción del artículo 20.6 de la LISD, los donatarios sólo podrán aplicar la reducción prevista en la normativa autonómica, que sustituye a la reducción estatal.

### **DONACIÓN A SUS HIJOS QUE SE ENTREGARÁ, EN EL MOMENTO DEL FALLECIMIENTO, SI LO ESTIMA CONVENIENTE UNA PERSONA DE CONFIANZA**

(Consulta nº V3067-19 de 31 de octubre de 2019)

La donación mortis causa, si bien tiene la naturaleza jurídica de donación, despliega sus efectos con ocasión de la muerte del donante. Por ello, la normativa del impuesto la califica como título sucesorio y no como negocio jurídico gratuito e inter vivos.

Esta calificación de la donación mortis causa como título sucesorio es determinante del tratamiento de dicha figura en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues se aplicarán siempre las normas relativas a las adquisiciones por causa de muerte, en lo que se refiere a hecho imponible, base imponible, reducciones, cuota tributaria, devengo y obligaciones formales.

A este respecto, serán aplicables las normas especiales aprobadas por la Comunidad Autónoma donde resida actualmente la futura causante, tanto en lo que se refiere a reducciones, como a tarifa, coeficientes multiplicadores, deducciones y bonificaciones.

En cuanto a las obligaciones formales, la oficina competente será la de la Comunidad Autónoma donde la futura causante tuviera la residencia habitual y el plazo de presentación será el fijado por dicha Comunidad Autónoma para la declaración de adquisiciones por causa de muerte o, en su defecto, seis meses a contar desde el día del fallecimiento de la causante.

### **DONACIÓN DINERARIA DE SU PADRE RESIDIENDO DESDE ABRIL DE 2018 EN LA COMUNIDAD DE MADRID Y HABIENDO RESIDIDO, DESDE SU NACIMIENTO Y HASTA LA FECHA INDICADA, EN ANDALUCÍA**

(Consulta nº V3100-19 de 5 de noviembre de 2019)

La donación de una cantidad de dinero, que es un bien mueble, tributa en la Comunidad Autónoma donde radique la residencia habitual del donatario, en este caso, de la consultante.

En cuanto a la residencia habitual, se considera que estará situada en la Comunidad Autónoma donde haya permanecido más tiempo de los últimos cinco años, a contar –hacia atrás– desde el día en que se realice la donación, sin que este Centro Directivo tenga competencia para determinar el lugar de su residencia habitual.

No obstante, de acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta parece que, en este caso, la residencia habitual de la consultante estará situada en la Comunidad Autónoma de Andalucía, pues es dónde ha permanecido más tiempo en los últimos cinco años.

Por lo tanto, en la liquidación del impuesto, además de la normativa general del impuesto (Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y normativa de desarrollo), resultará de aplicación la normativa que, en uso de la facultad atribuida a las Comunidades Autónomas por el artículo 48 de la Ley 22/2009, haya aprobado la Comunidad Autónoma de Andalucía.

## **ESCRITURA NOTARIAL DE LIBERACIÓN DE PRÉSTAMO Y ASUNCIÓN DE DEUDA**

(Consulta nº V3067-19 de 31 de octubre de 2019)

En la novación de un préstamo recibido por la consultante y su expareja, consistente en excluir a ésta de su condición de deudora, asumiendo su expareja la parte de deuda correspondiente a la consultante, si la liberación de la deuda se realiza sin contraprestación, tal operación estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de donación u otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos”, en los términos que resultan del artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No obstante lo anterior, si la parte del importe del préstamo correspondiente a la consultante hubiere sido prestada por ésta a su expareja, la novación descrita no constituiría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones referido en la conclusión anterior, ya que faltaría el “animus donandi” –la intención de hacer una liberalidad– inherente a los negocios lucrativos y necesario para la configuración del hecho imponible de este impuesto, circunstancia, lo que deberá ser suficientemente probada por los interesados para enervar la presunción que se deriva del contrato de préstamo hipotecario.

## **DONACIÓN DE DOS OFICINAS DE FARMACIA A TÍTULO DE ANTICIPO DE LA LEGÍTIMA Y COLACIONABLE DE LA HERENCIA DE AMBOS DONANTES**

(Consulta nº V3137-19 de 11 de noviembre de 2019)

La compensación recibida por los herederos, de otros herederos, como consecuencia del pago de la partición forma parte de su base imponible del ISD.

No resulta de aplicación la reducción del artículo 20.2.c) de la LISD en el supuesto de colación de una empresaria individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, que hubieran sido previamente transmitidos por actos lucrativo “inter vivos”.

## **EXTENSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DEL ARTÍCULO 8.1.C) Y DEL DEBER DEL ARTÍCULO 32.4 DE LA LISD EN EL SUPUESTO DE MEDIADORES EN LA TRANSMISIÓN DE TÍTULOS VALORES QUE FORMEN PARTE DE LA HERENCIA**

(Consulta nº V3226-19 de 22 de noviembre de 2019)

La responsabilidad subsidiaria del artículo 8.1.c) de la LISD se extinguirá con la extinción de la deuda tributaria, y ésta, a su vez, por cualquiera de los medios previstos en el artículo 59.1 de la LGT.

Por otro lado, el artículo 32.4 de la LISD contiene una prohibición legal expresa de efectuar entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del impuesto o su exención, lo que, a sensu contrario constituye un mandato legal de bloquear los valores hasta que se produzca el pago del impuesto.

Finalmente, corresponde al heredero, bien la acreditación del pago o la exención de impuesto, bien la obtención de la dispensa de la Administración del deber de no entregar.

## **DONACIÓN A SUS HIJOS DE LA NUDA PROPIEDAD DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES POR PARTES IGUALES, DE FORMA QUE SE CONVIERTAN EN NUDOS PROPIETARIOS DE PARTICIPACIONES SOCIALES REPRESENTATIVAS DEL 50 POR CIENTO DEL CAPITAL SOCIAL CADA UNO**

(Consulta nº V3236-19 de 25 de noviembre de 2019)

La exacción del impuesto corresponderá a una Comunidad Autónoma –de las llamadas de régimen común– cuando se cumplan dos requisitos: Que el sujeto pasivo –en las adquisiciones lucrativas «inter vivos», el donatario o el favorecido por ellas– sea residente en España, y que, a la fecha del devengo del impuesto –el día en que se cause el contrato–, el donatario tenga su residencia habitual en una Comunidad Autónoma.

En ese caso, la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponderá a la Comunidad Autónoma en la que el donatario haya permanecido mayor número de días de los cinco años inmediatos anteriores.

La acreditación de la permanencia en un territorio es una cuestión fáctica sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse y que, en todo caso, deberá ser objeto de prueba por los consultantes por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

Por otro lado, la Dirección General de Tributos no es competente para la interpretación de las disposiciones dictadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias.

Asimismo, las participaciones sociales de la entidad que van a ser objeto de la donación deben estar exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, lo cual exige que dicha entidad realice una actividad económica y que también la realicen las entidades participadas por ella, así como el cumplimiento del porcentaje de participación y de las funciones de dirección.

Los donantes tienen 65 años o más cumpliendo el requisito de la letra a) del artículo 20.6 de la LISD.

El padre y donante va a cesar en el ejercicio de funciones de dirección, cumpliendo así el requisito de la letra b) del artículo 20.6 de la LISD.

Por último, los consultantes deberán mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes.

## Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

### **ATRIBUCIÓN EN EL DIVORCIO DE UNA MITAD INDIVISA DEL DOMICILIO FAMILIAR A FAVOR DE UNO DE LOS CÓNYUGES, QUE NO FORMABA PARTE DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES, EN CONCEPTO DE INDEMNIZACIÓN POR RAZÓN DEL TRABAJO**

(Consulta nº V2985-19 de 25 de octubre de 2019)

- Que la atribución a uno de los cónyuges de una mitad indivisa del domicilio familiar, del que no era titular, constituye una transmisión patrimonial que debe considerarse onerosa en cuanto constituye el pago de una indemnización debida.

- Que la única exención cuya aplicación podría plantearse es la prevista en el artículo 45.1.B.3 del Texto Refundido, referida a ciertas transmisiones de bienes y derechos, ya sea en favor de la sociedad conyugal como de los cónyuges. Sin embargo, la posibilidad de su aplicación queda excluida en virtud de la expresa prohibición de la analogía establecida en el artículo 14 de la Ley general Tributaria, pues dicha exención está prevista tan solo en dos supuestos:

Aportaciones de bienes y derechos realizados por los cónyuges en favor de la sociedad conyugal, supuesto que no se corresponde con el ahora planteando.

Adjudicación de bienes o derechos a favor de los cónyuges que se verifiquen en el momento y por causa de la disolución de la sociedad de gananciales. Sin embargo, en el supuesto que se examina el bien que se adjudica no forma parte de la sociedad de gananciales pues, como se señala en el escrito de consulta, el cónyuge al que se atribuye la mitad indivisa del domicilio familiar no era titular del mismo.

En consecuencia, la atribución de una mitad indivisa del domicilio familiar a favor de uno de los cónyuges, que no formaba parte de la sociedad de gananciales, no se puede incluir en ninguno de los dos supuestos previstos en el artículo 45.1.B.3, por lo que, debe entenderse que constituye una transmisión patrimonial onerosa que deberá tributar, sin exención, por la referida modalidad del ITP y AJD, como transmisión de bien inmueble.

### **ESCRITURA PÚBLICA DE ACEPTACIÓN DE LA HIPOTECA UNILATERAL**

(Consulta nº V2862-19 de 16 de octubre de 2019)

La aceptación de la hipoteca unilateral no está sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, pues no concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 para configurar el hecho imponible.

En concreto, la escritura de aceptación no tiene contenido valuable, pues lo valuable no es la aceptación de la garantía, sino la propia garantía (la obligación que se garantiza con la hipoteca), la cual ya se gravó en la constitución.

## EXENCIÓN OPERACIONES FINANCIERAS REALIZADAS POR LA SAREB

(Consulta nº V2751-19 de 8 de octubre de 2019)

La concesión de garantías hipotecarias a favor de la SAREB sobre préstamos preexistentes estará sujeta, pero exenta, de la cuota gradual del AJD. Sin embargo, estará sujeta, y no exenta, a la cuota fija del AJD, teniendo la condición de sujeto pasivo el garantizado con la hipoteca.

La concesión de hipoteca simultáneamente con la concesión del préstamo, para la adquisición de viviendas a la SAREB, ostentando la condición de acreedor hipotecario la SAREB estará sujeta, pero exenta, de la cuota gradual del AJD. Sin embargo, estará sujeta, y no exenta, a la cuota fija del AJD, teniendo la condición de sujeto pasivo la SAREB (acreedor hipotecario).

La concesión de hipoteca simultáneamente con la concesión del préstamo, para la adquisición de viviendas a la SAREB, ostentando la condición de acreedor hipotecario un tercero estará sujeta, pero exenta, de la cuota gradual del AJD. Sin embargo, estará sujeta, y no exenta, a la cuota fija del AJD, teniendo la condición de sujeto pasivo el acreedor hipotecario.

La concesión de hipoteca respecto de un préstamo preexistente, para la adquisición de viviendas a la SAREB, ostentando la condición de acreedor hipotecario la SAREB estará sujeta, pero exenta, de la cuota gradual del AJD. Sin embargo, estará sujeta, y no exenta, a la cuota fija del AJD, teniendo la condición de sujeto pasivo el garantizado con la hipoteca.

La concesión de hipoteca respecto de un préstamo preexistente, para la adquisición de viviendas a la SAREB, ostentando la condición de acreedor hipotecario un tercero estará sujeta, pero exenta, de la cuota gradual del AJD. Sin embargo, estará sujeta, y no exenta, a la cuota fija del AJD, teniendo la condición de sujeto pasivo el garantizado con la hipoteca.

Las novaciones modificativas de préstamos hipotecarios que cumplan con los requisitos del artículo 9 de la Ley 2/1994, cuando la SAREB tenga la condición de acreedor, están exentas de la cuota fija y gradual del AJD.

## EXENCIONES RELACIONADAS CON LOS PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS

(Consulta nº V3133-19 de 11 de noviembre de 2019)

Los beneficios fiscales parciales (reducciones, deducciones y bonificaciones) y exenciones subjetivas concedidos por el TRLITPAJD u otras leyes en la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales no serán aplicables en las operaciones en las que el sujeto pasivo se determine en función del párrafo segundo del artículo 29 del texto refundido (salvo que se dispusiese expresamente otra cosa), es decir, que no serán aplicables a las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, en las que el sujeto pasivo es el prestamista.

Que las exenciones objetivas concedidos por el TRLITPAJD u otras leyes en la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales siguen siendo aplicables en las operaciones en las que el sujeto pasivo se determine en función del párrafo segundo del artículo 29 del texto refundido, es decir, que siguen siendo aplicables a las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, en las que el sujeto pasivo es el prestamista.

A continuación, se analizan las dos cuestiones planteadas, cuya resolución dependerá de que las exenciones a las que se refieren tengan el carácter de objetivas o subjetivas.

Primera: Escrituras de préstamo con garantía hipotecaria en las que el prestatario sea alguna de las personas o entidades incluidas en la letra A) del artículo 45.I del TRLITPAJD.

El número 25 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD dispone lo siguiente:

Artículo 45.

Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:

I. A) Estarán exentos del impuesto:[...]

B) Estarán exentas:[...]

25. Las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria en las que el prestatario sea alguna de las personas o entidades incluidas en la letra A) anterior.[...].»

De la redacción del precepto se deduce que se trata de una exención objetiva, pues lo que se exonera es la escritura de préstamo con garantía hipotecaria, con independencia de quien la otorgue. Sí es cierto que se exige que el prestatario de la operación sea alguna de las personas o entidades incluidas en la letra A) del artículo 45.I del TRLITPAJD, pero ello no obsta para calificar a la exención como objetiva, pues se concede en virtud de la operación realizada –préstamo con garantía hipotecaria– y sin tener en cuenta la condición del prestamista, que es el sujeto pasivo del impuesto.

A mayor abundamiento, cabe señalar que la exención analizada se ha incluido sistemáticamente en el apartado B) del artículo 45.I del TRLITPAJD, que recoge las exenciones objetivas del impuesto. Además, deben tenerse en cuenta las circunstancias en

que se incluyó el número 25 transcrito en el artículo 45.I.B) del TRLITPAJD. Dicho precepto fue añadido por el apartado Dos del artículo único del Real Decreto-ley 17/2018, que en su apartado Uno modificó el artículo 29 del TRLITPAJD, a fin de convertir en sujeto pasivo de las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria al prestamista, circunstancia que dejaba sin contenido la exención subjetiva de las entidades enumeradas en el apartado A) del artículo 45.I en estas operaciones cuando actuaran como prestatarios, al dejar de ser sujeto pasivo el prestatario y pasar a serlo el prestamista. De ello parece razonable interpretar que la intención del legislador fue crear una exención objetiva en estas operaciones para que las entidades exentas del apartado A) no se vieran perjudicadas por el cambio de sujeto pasivo. De hecho, en el párrafo primero del epígrafe IV del preámbulo del Real Decreto-ley 17/2018 se dice que «También se modifica el artículo 45 para que aquellos supuestos en los que el prestatario venga gozando de una exención subjetiva sigan quedando exceptuados de gravamen sin que se vean afectados por la reforma del artículo 29».

Por lo tanto, la exención de las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria en las que el prestatario sea alguna de las personas o entidades incluidas en la letra A) del artículo 45.I del TRLITPAJD mantiene plenamente su vigencia, con independencia de que ahora el sujeto pasivo sea el prestamista, pues lo que está exenta es la operación en sí.

Segunda: Escrituras públicas que documenten las operaciones de constitución, subrogación y novación modificativa de “hipotecas inversas”.

La disposición adicional primera de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, de regulación de las hipotecas inversas y el seguro de dependencia y por la que se establece determinada norma tributaria (BOE de 8 de diciembre de 2007) dispone en su apartado 7 lo siguiente sobre la regulación de la hipoteca inversa:

«Disposición adicional primera. Regulación relativa a la hipoteca inversa.[...]

7. Estarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados las escrituras públicas que documenten las operaciones de constitución, subrogación, novación modificativa y cancelación.[...]

Dada la redacción del precepto, debe concluirse que se trata de una exención objetiva, y, por tanto, que se mantiene plenamente su vigencia, con independencia de que ahora el sujeto pasivo sea el prestamista, pues lo que está exenta es la operación en sí.

### SEPARACIÓN DE COMUNERO CON ADJUDICACIÓN DE UN INMUEBLE Y PAGO EN METÁLICO COMO LIQUIDACIÓN DE SU CUOTA

(Consulta nº V3007-19 de 25 de octubre de 2019)

En el supuesto planteado, proceden dos liquidaciones por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados:

- Liquidación por la adjudicación del bien al comunero que se separa. Será sujeto pasivo dicho comunero y la base imponible estará constituida por el valor del bien que se adjudica.
- Liquidación por el exceso de adjudicación, en la que serán sujetos pasivos los hermanos que permanecen en el proindiviso y la base imponible el valor del referido exceso.

### DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES COMPUESTA POR INMUEBLES ARRENDADOS

(Consulta nº V2967-19 de 24 de octubre de 2019)

Primero: Tributación de la disolución de la comunidad de bienes.

El artículo 61 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio de 1995), dispone en su artículo 61 lo siguiente:

“1. La disolución de comunidades que resulten gravadas en su constitución, se considerará a los efectos del impuesto como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero.

2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados.”

Este Centro Directivo se ha pronunciado reiteradamente en el sentido de considerar que una comunidad de bienes cuyo objeto es el arrendamiento de inmuebles desarrolla actividad empresarial- o actividad económica- en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) siempre que concurren las circunstancias exigidas en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las Leyes del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio; es decir, cuando se cuente con una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el escrito de la consulta no dicen nada al respecto, por lo que entendemos que la comunidad de bienes no cumple estos requisitos, por tanto, no ha realizado actividad empresarial pare el ITPAJD y, por lo tanto, la disolución de la misma no estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias. En cualquier caso, al estar formada por bienes inmuebles, la disolución debe formalizarse necesariamente en escritura pública, según prevé el artículo 1.280 del Código Civil, documento que cumplirá los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITP (...)

Por lo tanto, la disolución de la comunidad de bienes tributará por actos jurídicos documentados.

Segundo: Tributación del exceso de adjudicación.

El artículo 7 del TRLITPAJD dispone en su apartado 2, letra B), que “Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: ... B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento”. De acuerdo con este precepto, en principio, el exceso de adjudicación compensado con dinero estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, no se producirá esta sujeción si el exceso de adjudicación es resultado de lo dispuesto en alguno de los artículos del Código Civil citados. De dichos artículos, cabe destacar el artículo 1.062, cuyo párrafo primero estipula que “Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”. Sobre el alcance que debe darse a este precepto, este Centro Directivo ya ha puesto de manifiesto que, aunque este artículo se refiere a las sucesiones por causa de muerte –en concreto, a la división de la herencia-, su contenido también resulta aplicable a la disolución de las comunidades de bienes y a la de la sociedad de gananciales en virtud de las remisiones que efectúan los artículos 406 y 1.410 del Código Civil a las reglas de división y liquidación de la herencia, que tienen carácter supletorio.

El supuesto de no sujeción descrito tiene su fundamento en la doctrina expuesta repetidas veces por el Tribunal Supremo (entre otras, sentencias de 23 de mayo de 1998 y de 28 de junio de 1999), según la cual “la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero”. En esta última sentencia (cuarto párrafo del fundamento de derecho tercero) el Tribunal Supremo afirma lo siguiente:

“La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero –artículos 404 y 1.062, párrafo 1.º, en relación éste con el artículo 406, todos del Código Civil–.

Esta obligación de compensar al otro en metálico no es un «exceso de adjudicación», sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar –artículo 400 del Código Civil–. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de «compra» de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los artículos 402 y 1.061 del Código Civil, en relación éste, también, con el 406 del mismo cuerpo legal.”

### SEGREGACIÓN Y EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

(Consulta nº V2814-19 de 14 de octubre de 2019)

Lo primero a tener en cuenta en el supuesto que se examina es la existencia de varias convenciones que, conforme al artículo 4, deberán tributar separadamente al constituir hechos impositivos independientes:

1º La segregación del solar.

2º La disolución del condominio existente sobre las fincas resultantes de la segregación.

El primero de los supuestos planteado implica una alteración física del inmueble al objeto de su constancia en el Registro de la Propiedad, sin afectar a la titularidad del mismo y sin implicar, en modo alguno, ni la transmisión ni el gravamen del inmueble.

Por el contrario, la disolución de la comunidad de bienes si constituye una modificación del régimen jurídico de los inmuebles resultantes de la segregación, en cuanto supone la extinción de la copropiedad existente sobre dichos bienes, que pasarán a ser propiedad exclusiva de los respectivos adjudicatarios, sin que, como luego se verá, tampoco implique la transmisión del bien.

Por tanto, dada la inexistencia de transmisión en los referidos supuestos, ambos constituirán hecho imponible de la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, establecida en el artículo 31.2 del Texto refundido, al concurrir los cuatro requisitos exigidos en dicho precepto.

## DISOLUCIÓN DE COMUNIDADES HEREDITARIAS Y DIVISIÓN HORIZONTAL

(Consulta nº V2722-19 de 4 de octubre de 2019)

En la consulta planteada, de acuerdo con el artículo al artículo 4 del TRLITPAJD, son dos las convenciones sujetas al impuesto separadamente; por otra parte, conforme al artículo 2.1 del TRLITPAJD transcrito, para determinar la tributación correspondiente al supuesto planteado, debe analizarse en primer lugar la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar, con independencia de la denominación que se haya dado a la misma, que en realidad no es una disolución de comunidad de bienes, sino que, por una parte, además de la división horizontal de la finca, se produce una permuta de las cuotas entre los comuneros. Las dos operaciones tributarán de la siguiente manera.

- División horizontal de la finca: Mediante la división horizontal la propiedad de un edificio se subdivide en unidades privadas. Ese acto crea fincas registrales separadas e independientes con asignación a cada una de ellas de un coeficiente de copropiedad o participación en el total del inmueble, pero lo que no modifica la división horizontal es la titularidad de las fincas registrales surgidas de la misma, ya que siguen perteneciendo a los mismos comuneros y en la misma proporción que antes de llevarse a cabo dicha división. Luego, si lo que se pretende es que cada comunero tenga no una participación indivisa en el conjunto de las fincas registrales sino más participación en una de las fincas y ninguna participación en otras fincas, será necesario realizar un acto independiente de los anteriores.

La división horizontal tributará por el concepto de actos jurídicos documentados al cumplir con todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD. Serán sujetos pasivos todos comuneros en proporción a su cuota de participación en la comunidad de bienes y la base imponible se calculará en función de lo establecido en el artículo 70 del RITPAJD.

- Permuta: En primer lugar, debe ponerse de manifiesto que, dado el escueto planteamiento de la consulta, la contestación no puede ser muy concreta. En segundo lugar, que nos encontramos ante dos comunidades de bienes diferentes, en este sentido, no cabe hablar de la existencia de una única comunidad de bienes. En efecto, una comunidad de bienes que se constituyó como resultado de la adjudicación de bienes de la herencia de su padre y con efectos desde la muerte del padre, que es el momento al que se retrotraen los efectos de la adjudicación de la herencia y que está formada por las tres cuartas partes de los inmuebles y otra comunidad de bienes que se constituyó en el momento del fallecimiento de la madre y con efectos desde la muerte de la misma y que solamente está formada por una cuarta parte del piso de más valor. Una vez hecha esta consideración se analiza la operación planteada.

La operación que se pretende realizar no es una disolución de la comunidad de bienes que proviene de la herencia del padre, ya que el Código Civil define la comunidad de bienes en su artículo 392, cuyo párrafo primero dispone que “Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”; precisamente el hecho de que una de las fincas siga estando en pro indiviso entre los comuneros es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de las comunidades de bienes, produciéndose en todo caso, lo que a veces se denomina “disolución parcial”, pero que realmente no es una disolución, o en cualquier caso, no lo es a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). En realidad nos encontramos ante una permuta en la cual se va a producir la transmisión de cuotas de participaciones indivisas sobre unos inmuebles que efectúan los copropietarios entre sí, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta dicha operación, en la que el consultante y los demás comuneros tributarán por la adquisición del porcentaje de la finca que adquieren, al tipo de gravamen de los bienes inmuebles. La base Imponible será el valor real de la parte de la finca adquirida.

## DECLARACIÓN DE LA OBRA NUEVA, SEGREGACIÓN DEL TERRENO Y EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO

(Consulta nº V2723-19 de 4 de octubre de 2019)

En el supuesto planteado, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 4 del TRLITPAJD al concurrir varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, por lo que se deberá exigir el derecho señalado a cada una de ellas. Así las operaciones que pretende llevar al cabo el consultante son las siguientes:

- Primera. Declaración de obra nueva de las construcciones realizadas.
- Segunda. Segregación de la finca en cuatro fincas resultantes.
- Tercera. Extinción del condominio, adjudicando a cada miembro de la familia una de las fincas segregadas con un valor diferente. Y sin que se lleven a cabo compensaciones entre ellos, al considerar que lo único que tenían en común era el suelo y que las construcciones las había pagado cada comunero.

Respecto a los bienes inmuebles hay que ver lo que establece el Código Civil en los artículos siguientes:  
“Artículo 334

Son bienes inmuebles:

- 1.º Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.
  - 2.º Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble.
  - 3.º Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.
  - 4.º Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.
  - 5.º Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma.
  - 6.º Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente.
  - 7.º Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse.
  - 8.º Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento, y las aguas vivas o estancadas.
  - 9.º Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.
  - 10.º Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.”.
- “Artículo 335.

La propiedad de los bienes da derecho por accesión a todo lo que ellos producen, o se les une o incorpora, natural o artificialmente.”.

“Artículo 358.

Lo edificado, plantado o sembrado en predios ajenos, y las mejoras o reparaciones hechas en ellos, pertenecen al dueño de los mismos con sujeción a lo que se dispone en los artículos siguientes.”.

Respecto al concepto de inmueble, debe tenerse también en cuenta el artículo 18 del RITPAJD que establece que:

“Artículo 18. Principio de accesión.

Las compraventas y demás transmisiones a título oneroso de terrenos o solares sobre los cuales exista una edificación, se entenderá que comprenden tanto el suelo como el vuelo, salvo que el transmitente se reserve éste o el adquirente acredite que el dominio de la edificación lo adquirió por cualquier otro título.”.

De acuerdo con los preceptos transcritos, cabe indicar que en la disolución del condominio el valor del mismo está compuesto por el terreno y las construcciones que se encuentran en él, salvo que puedan demostrar ante la oficina liquidadora competente que el dominio de las edificaciones lo adquirió cada comunero por cualquier otro título; si no fuera este el caso, en la disolución de la comunidad de bienes, además de la tributación en el ITPAJD por el concepto de actos jurídicos documentados, se estarán dando unos excesos de adjudicación que si no se compensan tributarán por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

### PRESCRIPCIÓN DE COMPRAVENTA DE INMUEBLES EN DOCUMENTO PRIVADO

(Consulta nº V2811-19 de 11 de octubre de 2019)

En caso de que, efectivamente, se pruebe que concurre alguno de los supuestos contemplados en el artículo 1.227 del Código Civil y que, en consecuencia, la fecha del documento privado es la de la referida entrega, se determinará la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación tributaria alguna por dicho concepto.

De no probarse alguno de los requisitos, no se habrá producido la prescripción y se deberá proceder a practicar liquidación por la referida transmisión, en los términos que resultan del último párrafo del apartado 2º del artículo 50 del TRLITPAJD y 94.3 del RITPAJD.

La fecha que prevalezca a efectos de prescripción, será la que deba tenerse en cuenta a efectos de su liquidación y a ese momento es al que deberá referirse el valor real del bien que constituye la base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (art. 10 del TRLITPAJD).

En la descripción de los hechos manifiesta que el consultante ha abonado el Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI) desde el año 1978, por lo que, si la plaza de aparcamiento está registrada en el Catastro, que es la base del IBI, a nombre del adquirente hace más de cuatro años, se habrá producido la prescripción del impuesto, salvo que esta se haya interrumpido por alguno de los supuestos regulados en el artículo 68 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

## **MODIFICACIÓN DE OBRA NUEVA Y DIVISIÓN HORIZONTAL**

(Consulta nº V2987-19 de 25 de octubre de 2019)

1. La modificación de la declaración de obra nueva y la división horizontal constituyen operaciones sujetas a la cuota variable del documento notarial de la modalidad del Actos Jurídicos Documentados, al concurrir todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD
2. La base imponible se determinará conforme a lo dispuesto en el artículo 70.1 y 2 del reglamento del Impuesto, referida exclusivamente a la obra nueva que se realice y a la división horizontal de la misma, sin incluir en la misma el resto del edificio que no se vea afectado por la obra que se declara.
3. Será sujeto pasivo el propietario de la obra nueva que se declara y que se divide horizontalmente, es decir, el consultante..

## **DEVOLUCIONES. RESOLUCIÓN DE LA VENTA MEDIANTE ACUERDO DE NATURALEZA TRANSACCIONAL**

(Consulta nº V3012-19 de 28 de octubre de 2019)

Conforme al apartado 4 del artículo 57 del texto Refundido:

1.- El documento notarial que recoge el mutuo acuerdo de las partes de resolver el contrato de compraventa se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación, por lo que tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y no por la cuota variable del documento notarial.

2.- La resolución por mutuo acuerdo de las partes no dará lugar a la devolución del impuesto.

## **Deslinde IVA-TPO**

### **PERSONA FÍSICA QUE VA ADQUIRIR UNA VIVIENDA DEL PROMOTOR DE LA MISMA, HABIÉNDOSE ENCONTRADO ARRENDADA A TERCERAS PERSONAS CON CARÁCTER PREVIO A LA TRANSMISIÓN**

(Consulta nº V2690-19 de 1 de octubre de 2019)

De acuerdo con el escrito de consulta, la vivienda objeto de consulta había sido utilizada como vivienda habitual por otros arrendatarios distintos de la persona física que va adquirir finalmente el referido inmueble, que es la consultante.

En consecuencia, la compraventa por la cual la consultante adquirirá la propiedad de la vivienda no tendrá la consideración de primera entrega de edificación efectuada por su promotor si la utilización de la misma realizada por dichos arrendatarios lo hubiera sido por un plazo igual o superior a dos años de forma ininterrumpida y como, así parece deducirse del escrito de consulta, no se tratará de contratos de arrendamiento con opción de compra suscritos por el promotor con los arrendatarios.

No obstante, de la información aportada en el escrito de consulta parece que los arrendamientos previos a la transmisión de la vivienda no lo han sido de forma ininterrumpida por plazo igual o superior a dos años de manera que, a falta de otros elementos de prueba, dicha transmisión tendría la consideración de primera entrega y se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### **TRANSMISIÓN DE TERRENOS EN CURSO DE URBANIZACIÓN**

(Consulta nº V2735-19 de 7 de octubre de 2019)

(...) el terreno que va a ser adquirido por el Ayuntamiento consultante se encuentra en curso de urbanización y tiene la calificación, en una parte, de suelo urbano no consolidado y, en otra parte, de suelo no urbanizable.

En consecuencia con lo anterior, en la medida en que el terreno objeto de transmisión, según manifiesta el consultante en su escrito, se encuentra en curso de urbanización, la transmisión del mismo sólo se encontraría exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el mismo se encontrase destinado exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, como así parece deducirse del escrito de consulta.

## TRANSMISIÓN DE TERRENOS

(Consulta nº V2820-19 de 14 de octubre de 2019)

Por otra parte, es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante, de 6 de junio de 2018, con número de referencia V1546-18, que la entrega de los terrenos afectos a la actividad empresarial o profesional del transmitente puede realizarse, a su vez, en tres momentos diferentes lo que determinará distinto tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Antes de que se haya iniciado el proceso urbanizador, en cuyo caso el objeto de la entrega serán terrenos que se encuentran en la situación básica de suelo rural conforme a lo previsto en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre).

b) Una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador o cuando esté ya finalizado, pero sin tener los terrenos la condición de solares, en cuyo caso el objeto de entrega son terrenos en curso de urbanización o urbanizados.

c) Cuando los terrenos objeto de transmisión son ya solares u otros terrenos edificables, en los términos previstos en la Ley, por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este sentido, según parece deducirse del escrito de consulta, el terreno que va a ser entregado por el consultante sería un terreno urbanizado o en curso de urbanización de manera que no resultaría de aplicación la referida exención y la entrega de los terrenos quedaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento.

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

**TRIBUTOS MUNICIPALES****IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ... 45**

- Venta de una vivienda incluida en la zona de interés cultural del municipio como Patrimonio histórico protegido ..... 45
- Aplicación de la reducción del 40% en el valor catastral de la vivienda habiendo sido revisado el valor en una revisión colectiva parcial ..... 45
- Disolución de la comunidad de bienes recibiendo cada uno de los comuneros un inmueble y compensando, en metálico, uno al otro por la diferencia de valor de los inmuebles ..... 45
- Fusión mediante absorción de las entidades participadas para después escindirse en otras cuatro nuevas sociedades ..... 46
- Separación de un comunero mediante la adjudicación de un inmueble ..... 46

## **Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**

### **VENTA DE UNA VIVIENDA INCLUIDA EN LA ZONA DE INTERÉS CULTURAL DEL MUNICIPIO COMO PATRIMONIO HISTÓRICO PROTEGIDO**

(Consulta nº DGT V2812-19 de 1 de octubre de 2019)

En el caso de bienes inmuebles urbanos situados dentro del perímetro de un Conjunto Histórico-Artístico, ya se trate de inmuebles declarados o no bienes de interés cultural y ya sean o no objeto de protección integral, y ya se haya o no aprobado el correspondiente plan especial de protección, se produce el hecho imponible del IIVTNU con ocasión de la transmisión de la propiedad de los mismos o la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, y les resultará de aplicación la exención regulada en el artículo 105.1.b) del TRLRHL en el caso de que se cumpla el requisito establecido en el mismo relativo a la acreditación por parte de sus propietarios o los titulares de derechos reales de que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles.

La exención tributaria precisa para su aplicación de la concurrencia necesaria de que el inmueble se encuentre dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico y se acredite la realización de las obras de conservación, mejora o rehabilitación que correspondan a sus propietarios o titulares de derechos reales, extremos estos que deberán quedar probados conforme a lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, todo ello sin perjuicio del cumplimiento delo que establezca la correspondiente ordenanza fiscal del municipio de la imposición sobre los aspectos sustantivos y formales de esta exención de concesión municipal y carácter rogado.

### **APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL 40% EN EL VALOR CATASTRAL DE LA VIVIENDA HABIENDO SIDO REVISADO EL VALOR EN UNA REVISIÓN COLECTIVA PARCIAL**

(Consulta nº DGT V2904-19 de 21 de octubre de 2019)

El procedimiento de valoración colectiva de carácter general afecta a todos los inmuebles de una misma clase (urbanos o rústicos) de un municipio, mientras que el procedimiento de valoración colectiva de carácter parcial tan solo afecta a los inmuebles de una misma clase de alguna o varias zonas, polígonos o fincas de un municipio, por lo que el ámbito objetivo de los primeros es más amplio que el de los segundos.

Por otro lado, el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

En consecuencia, la reducción de la base imponible del IIVTNU establecida en el artículo 107.3 del TRLRHL no resulta de aplicación para los inmuebles afectados por un procedimiento de valoración colectiva de carácter parcial, como es el caso objeto de consulta.

### **DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES RECIBIENDO CADA UNO DE LOS COMUNEROS UN INMUEBLE Y COMPENSANDO, EN METÁLICO, UNO AL OTRO POR LA DIFERENCIA DE VALOR DE LOS INMUEBLES**

(Consulta nº DGT V2967-19 de 24 de octubre de 2019)

En el supuesto que se examina, la comunidad de bienes constituida por los dos comuneros a la disolución de la sociedad civil es titular de dos bienes inmuebles urbanos (las dos naves industriales), por lo que ambos comuneros son cotitulares de los dos inmuebles.

La disolución de la comunidad de bienes que se pretende consiste en la adjudicación a cada uno de los comuneros del pleno dominio sobre una de las naves industriales.

Dado que ambas naves tienen distinto valor, uno de los comuneros compensará en metálico al otro por la diferencia de valor.

En este caso no se producirá la sujeción al IIVTNU, ya que se cumplen los requisitos para ello.

Al no producirse, en este supuesto, la sujeción al IIVTNU con ocasión de la adjudicación de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana a cada uno de los comuneros, no se devenga del impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en la futura transmisión del terreno adjudicado que esté sujeta a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, ya que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto, por lo que se entenderá que el inmueble ahora adjudicado a cada uno de los comuneros fue adquirido en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta (cuando la sociedad civil disuelta en 2016 adquirió los terrenos) y no en la fecha en que se produce la adjudicación del pleno dominio por extinción del condominio.

## **FUSIÓN MEDIANTE ABSORCIÓN DE LAS ENTIDADES PARTICIPADAS PARA DESPUÉS ESCINDIRSE EN OTRAS CUATRO NUEVAS SOCIEDADES**

**(Consulta nº DGT V3054-19 de 29 de octubre de 2019)**

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 las operaciones expuestas, 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 los sujetos pasivos del citado impuesto las sociedades absorbidas y la sociedad escindida respectivamente.

## **SEPARACIÓN DE UN COMUNERO MEDIANTE LA ADJUDICACIÓN DE UN INMUEBLE**

**(Consulta nº DGT V2793-19 de 10 de octubre de 2019)**

Si la extinción o disolución de la comunidad de bienes se realiza mediante la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación, esta división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieron antes los comuneros, como resulta del artículo 450 del Código Civil y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía.

En este sentido el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente que la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

Por tanto, bajo este supuesto, no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto al no haber transmisión del derecho de propiedad.

A diferencia del supuesto anterior, cuando a un comunero se le adjudique más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, el exceso que reciba no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación sí constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo según sea o no objeto de compensación por parte del comunero que recibe el exceso al comunero que recibe de menos.

Así, en caso de no mediar ningún tipo de compensación, se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará por el IIVTNU, siendo sujeto pasivo el adquirente.

Por el contrario, si el comunero al que se le adjudique el exceso compensa a los otros comuneros en metálico, se trata de una transmisión de la propiedad a título oneroso, que tributará por el IIVTNU, siendo sujeto pasivo el transmitente.

Existe una excepción a lo señalado anteriormente, en el supuesto en el que el exceso surja de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil. Dichos preceptos responden al principio general establecido en el artículo 1.062 del Código Civil de que cuando la cosa común sea indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso en metálico.

Cuando el exceso surja de dar cumplimiento a alguno de los referidos preceptos, dicho exceso no se considerará transmisión patrimonial onerosa, y no determinará la sujeción al IIVTNU.  
s absorbidas y la sociedad escindida respectivamente.

