

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BIT<sub>plus</sub>

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- Real Decreto-Ley 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19.....4
- Real Decreto-Ley 22/2020, de 16 de junio, por el que se regula la creación del Fondo COVID-19 y se establecen las reglas relativas a su distribución y libramiento .....4

## NOVEDADES NORMATIVAS

### NOVEDADES AUTONÓMICAS:

- ANDALUCÍA
- ARAGÓN
- CATALUÑA
- EXTREMADURA
- MADRID
- PAÍS VASCO

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

### TRIBUNAL SUPREMO

- Ajuar doméstico: composición y cuantificación ..... 14
- Constitución de sociedad mediante la aportación de bienes inmuebles hipotecados y con asunción -por parte de la sociedad constituida- del crédito hipotecario pendiente: .....27
- Base imponible en la adquisición de un porcentaje de participaciones sociales constituido solo por bienes inmuebles de forma que, por esa misma adquisición, se pasa a ostentar el control .....33

### CONSULTAS DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....36

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....36
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....39

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### TRIBUNAL SUPREMO

- Alcance en relación a ingresos derivados de liquidaciones firmes: imposibilidad de devolución directa.....45

### CONSULTAS DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....55

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### NOVEDADES NORMATIVAS.....4

Real Decreto-Ley 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y seguridad social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19. .... 4

Real Decreto-Ley 22/2020, de 16 de junio, por el que se regula la creación del Fondo COVID-19 y se establecen las reglas relativas a su distribución y libramiento ..... 4

## NOVEDADES NORMATIVAS

### Real Decreto-Ley 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y seguridad social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19.

*Se transcribe la disposición de mayor interés en relación a tributarios cedidos*

**Disposición final primera.** Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Se añade un nuevo número 29) en el apartado B) del artículo 45.I del texto refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que tendrá la siguiente redacción:

«29. Las escrituras de formalización de las moratorias pre-

vistas en artículo 13.3 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, así como en el artículo 24.2 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, y de las moratorias convencionales concedidas al amparo de Acuerdos marco sectoriales adoptados como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 previstas en el artículo 7 del Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo.»

### Real Decreto-Ley 22/2020, de 16 de junio, por el que se regula la creación del Fondo COVID-19 y se establecen las reglas relativas a su distribución y libramiento.

**Disposición final primera.** Modificación de la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria.

La Ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria, queda modificada como sigue:

**Uno.** Se introduce un nuevo apartado 9 en el artículo 99 con la siguiente redacción:

«9. Las actuaciones de la Administración y de los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos podrán realizarse a través de sistemas digitales que, mediante la videoconferencia u otro sistema similar, permitan la comunicación bidireccional y simultánea de imagen y sonido, la interacción visual, auditiva y verbal entre los obligados tributarios y el órgano actuante, y garanticen la transmisión y recepción seguras de los documentos que, en su caso, recojan el resultado de las actuaciones realizadas, asegurando su autoría, autenticidad e integridad.

La utilización de estos sistemas se producirá cuando lo determine la Administración Tributaria y requerirá la conformidad del obligado tributario en relación con su uso y con la fecha y hora de su desarrollo.»

**Dos.** Se introduce una nueva letra e) en el apartado 1 del artículo 151 con la siguiente redacción:

«e) En los lugares señalados en las letras anteriores o en otro lugar, cuando dichas actuaciones se realicen a través de los sistemas digitales previstos en el artículo 99.9 de esta Ley. La utilización de dichos sistemas requerirá la conformidad del obligado tributario.»

**Disposición final segunda.** Desarrollo reglamentario y ejecución.

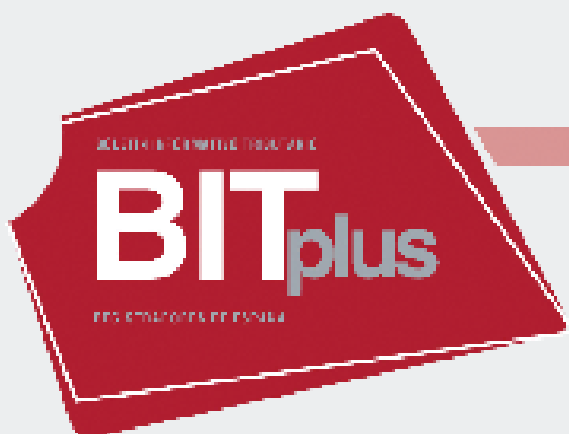
Se habilita a la persona titular del Ministerio de Hacienda, en el ámbito de sus competencias, a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de lo dispuesto en este real decreto-ley.

**Disposición final tercera.** Títulos competenciales.

Este real decreto-ley se dicta al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.<sup>a</sup> de la Constitución Española, que atribuye al Estado, la Hacienda general.

**Disposición final cuarta.** Entrada en vigor.

Este real decreto-ley entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».



NOVEDADES NORMATIVAS

**NOVEDADES AUTONÓMICAS**

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

**NOVEDADES AUTONÓMICAS: .....6**

**ANDALUCÍA:**

Decreto-Ley 14/2020, por el que se establecen con carácter extraordinario y urgente medidas para la reactivación del sector de la hostelería, restauración, ocio y esparcimiento, se adoptan las medidas de apoyo a las Entidades Locales necesarias para contribuir a la apertura de playas seguras y otras medidas económicas y tributarias, ante la situación de alerta sanitaria generada por el coronavirus. ....6

**ARAGÓN:**

Resolución de 15 de mayo de 2020, del Director General de Tributos, por la que se amplían los plazos previstos en la Orden HAP/316/2020, de 14 de abril, por la que se adoptan medidas relativas a la presentación y pago de determinados impuestos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón motivadas por la vigencia del estado de alarma la situación de alerta sanitaria generada por el coronavirus.....6

Resolución de 10 de junio de 2020, del Director General de Tributos, por la que se amplían nuevamente los plazos previstos en la Orden HAP/316/2020, de 14 de abril, por la que se adoptan medidas relativas a la presentación y pago de determinados impuestos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón motivadas por la vigencia del estado de alarma. ....7

**CATALUÑA:**

Decreto-Ley 23/2020, de 9 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria.....7

**EXTREMADURA:**

Decreto-Ley 11/2020, de 29 de mayo, de medidas urgentes complementarias en materia tributaria para responder al impacto económico del COVID-19 en la Comunidad Autónoma de Extremadura y otras medidas adicionales. ....8

**MADRID:**

Resolución de 20 de mayo de 2020, del Director General de Tributos, por la que se establece una segunda prórroga de la ampliación de plazo establecida por la Orden de 26 de marzo de 2020, de la Consejería de Hacienda y Función Pública, por la que se amplían los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid.....9

**PAÍS VASCO:**

**Guipúzcoa.**

Decreto Foral-Norma 5/2020, de 26 de mayo, sobre medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria del COVID-19. ....9

**Vizcaya.**

Orden Foral 1031/2020, de 29 de mayo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se extiende el plazo de presentación de las declaraciones y de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para quienes no se encuentran obligados a su presentación telemática, como consecuencia de las restricciones derivadas de la emergencia sanitaria producida por el COVID-19. ....10

Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16 de junio, de medidas tributarias de reajuste en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia relacionadas con la COVID-19 .....10

Orden Foral 1106/2020, de 11 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se desarrolla el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, en materia de realización de determinadas actuaciones tributarias mediante videoconferencia y por vía electrónica.....11

## ANDALUCÍA

**Decreto-Ley 14/2020, por el que se establecen con carácter extraordinario y urgente medidas para la reactivación del sector de la hostelería, restauración, ocio y esparcimiento, se adoptan las medidas de apoyo a las Entidades Locales necesarias para contribuir a la apertura de playas seguras y otras medidas económicas y tributarias, ante la situación de alerta sanitaria generada por el coronavirus.**

**Dos.** Se modifica el artículo 4, que queda redactado como sigue:

«Artículo 4. Plazos de presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los plazos de presentación e ingreso de autoliquidaciones que coincidan, en todo o en parte, con la vigencia del estado de alarma, declarado mediante Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, se ampliarán en tres meses adicionales a lo establecido en la normativa específica de cada tributo.

2. Si la fecha de fin del plazo de presentación e ingreso resultante tras la aplicación del apartado anterior tuviera lu-

gar durante el mes de junio de 2020 se ampliará en un mes adicional.

3. Asimismo, en aquellos casos en los que el vencimiento del plazo para solicitar la prórroga a la que se refiere el artículo 68.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, hubiera de producirse dentro de la vigencia del estado de alarma a que se refiere el apartado 1, se ampliará en tres meses adicionales a lo establecido en el citado artículo.

4. Lo establecido en los apartados 1 y 2 no será de aplicación al plazo regulado en el artículo 54 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado mediante el Decreto legislativo 1/2018, de 19 de junio, debiendo aplicarse, en su caso, lo establecido en el artículo 5.»

## ARAGÓN

**Resolución de 15 de mayo de 2020, del Director General de Tributos, por la que se amplían los plazos previstos en la Orden HAP/316/2020, de 14 de abril, por la que se adoptan medidas relativas a la presentación y pago de determinados impuestos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón motivadas por la vigencia del estado de alarma la situación de alerta sanitaria generada por el coronavirus.**

**Único.** Los plazos contemplados en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 1 y en el apartado 1 del artículo 2 de la Orden HAP/316/2020, de 14 de abril, por la que se adoptan diversas medidas relativas a la presentación y pago de determinados impuestos

gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón motivadas por la vigencia del estado de alarma, se amplían por periodo de un mes adicional a los previstos en dicha Orden, respecto a los mismos impuestos y con el mismo cómputo que el regulado en dicha norma.

## Resolución de 10 de junio de 2020, del Director General de Tributos, por la que se amplían nuevamente los plazos previstos en la Orden HAP/316/2020, de 14 de abril, por la que se adoptan medidas relativas a la presentación y pago de determinados impuestos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón motivadas por la vigencia del estado de alarma.

**Único.** Los plazos contemplados en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 1 y en el apartado 1 del artículo 2 de la Orden HAP/316/2020, de 14 de abril, por la que se adoptan diversas medidas relativas a la presentación y pago de determinados impuestos gestionados por la Comunidad Au-

tónoma de Aragón motivadas por la vigencia del estado de alarma, se amplían por periodo de un mes adicional a los previstos en dicha Orden, respecto a los mismos impuestos y con el mismo cómputo que el regulado en dicha norma.

## CATALUÑA

### Decreto-Ley 23/2020, de 9 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria.

#### Artículo 2

Plazos de presentación e ingreso de autoliquidaciones

2.1 Se modifica el artículo 14 del Decreto ley 7/2020 de 17 de marzo, de medidas urgentes en materia de contratación pública, de salud y gestión de residuos sanitarios, de transparencia, de transporte público y en materia tributaria y económica, que queda redactado de la siguiente forma:

"Artículo 14 suspensión de los plazos de presentación e ingreso de tributos.

En el ámbito de aplicación de los tributos propios de la Generalidad de Cataluña y de los tributos cedidos, se establece la suspensión de la presentación de autoliquidaciones y pago de dichos tributos para el período comprendido entre el 14 de marzo y el 30 de junio de 2020, ambos incluidos."

2.2 Teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado anterior y, para los casos afectados por la suspensión, los plazos de presentación e ingreso, son los siguientes:

(...)

5. En el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados:

a) En el supuesto de hechos imponible devengados antes del 14 de marzo de 2020, y para los que no hubiera finalizado, en esta fecha, el plazo de presentación e ingreso en período voluntario, el plazo comprende el tiempo que, en el momento de la suspensión, faltaba para agotar lo establecido por la normativa del impuesto en aquella fecha. El plazo se inicia el 1 de julio de 2020.

b) En el supuesto de hechos imponible devengados posteriormente al 14 de marzo de 2020, el plazo de presentación es el que establece la normativa del impuesto y se inicia el 1 de julio de 2020.

6. En el impuesto sobre sucesiones y donaciones:

a) En la modalidad de donaciones, en el supuesto de hechos imponible devengados antes del 14 de marzo de 2020, y para los que no hubiera finalizado, en esta fecha, el plazo de presentación e ingreso en período voluntario, el plazo comprende el tiempo que, en el momento de la suspensión, faltaba para agotar lo que establece la normativa del impuesto en aquella fecha. El plazo se inicia el 1 de julio de 2020.

En los supuestos de hechos imponible devengados con posterioridad al 14 de marzo de 2020, el plazo de presentación es el que establece la normativa del impuesto y se inicia el 1 de julio de 2020.

b) En la modalidad de sucesiones:

b.1 En el supuesto de hechos imponible devengados antes del 14 de marzo de 2020, y para los que no hubiera finalizado, en esta fecha, el plazo de presentación e ingreso en período voluntario, el plazo comprende el tiempo que, en el momento de la suspensión, faltaba para agotar del plazo establecido en la normativa del impuesto en esta fecha, más dos meses más. El plazo se inicia el 1 de julio de 2020.

b.2 En los supuestos de hechos imponible devengados posteriormente al 14 de marzo de 2020, el plazo de presentación es el que establece la normativa del impuesto y se inicia el 1 de julio de 2020.

(...)

#### Artículo 6

Ampliación del plazo para publicar la lista comprensiva de deudores tributarios para las deudas correspondientes a fecha 31 de diciembre de 2019

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional tercera del Real decreto ley 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y

tributarias para paliar los efectos de la COVID-19, la fecha de publicación de la lista comprensiva de los deudores a la hacienda pública de la Generalidad de Cataluña por deudas y sanciones tributarias prevista en el artículo 2 de la Orden VEH/176/2019, de 27 de septiembre, por la que se regulan diversos aspectos relativos a la publicación de la lista de deudores tributarios a la Agencia Tributaria de Cataluña con las condiciones previstas en el artículo 95 bis de la Ley 58/2003,

de 17 de diciembre, general tributaria, se amplía, con respecto a las deudas correspondientes al 31 de diciembre de 2019, hasta el día 21 de septiembre de 2020.

Disposición final. Entrada en vigor.

Este Decreto ley entra en vigor el mismo día de su publicación en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya.

## EXTREMADURA

### Decreto-Ley 11/2020, de 29 de mayo, de medidas urgentes complementarias en materia tributaria para responder al impacto económico del COVID-19 en la Comunidad Autónoma de Extremadura y otras medidas adicionales.

**Artículo 1.** Ampliación de los plazos para la presentación y pago de determinados impuestos.

1. Los plazos para la presentación y pago de las declaraciones y autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de los Tributos sobre el Juego, que finalicen durante el periodo comprendido entre la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, y la finalización de dicho estado de alarma, prórrogas incluidas, se amplían por un período de dos meses adicionales, computándose dicha ampliación desde el día siguiente a la fecha de finalización del plazo que inicialmente correspondiera a cada declaración o autoliquidación.

2. No obstante, si como resultado de la ampliación de plazos prevista en el apartado anterior, en el momento en que se declare la finalización del estado de alarma el plazo disponible para la presentación y pago de las declaraciones y autoliquidaciones fuera inferior a un mes, el plazo se ampliará hasta dos meses contados desde el día siguiente a la finalización del estado de alarma. 3. Los plazos para la presentación y pago de las declaraciones y autoliquidaciones a que se refiere el apartado 1 que finalicen dentro del mes siguiente al término del estado de alarma y no durante el transcurso del mismo, no resultando, en consecuencia, ampliados por los efectos de dicho apartado, se amplían en un mes contado desde el día siguiente al del término del estado de alarma.

**Artículo 2.** Ampliación del plazo para solicitar la prórroga de la presentación de declaraciones y autoliquidaciones en las adquisiciones por causa de muerte.

1. El plazo para solicitar la prórroga a que se refiere el artículo 68 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se amplía en dos meses adicionales en aquellos casos en los que el vencimiento del mismo se hubiera producido durante el periodo comprendido entre la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, y la finalización de dicho estado de alarma, prórrogas del mismo incluidas.

2. El plazo de solicitud de prórroga del apartado anterior se ampliará en un mes contado desde el día siguiente al de finalización del estado de alarma, en el caso que el plazo ampliado indicado en el mismo resulte a dicha fecha menor de un mes, o cuando el plazo para la solicitud de prórroga inicialmente previsto finalizase dentro del mes siguiente al término de dicho estado de alarma.

Disposición derogatoria única. Derogación normativa.

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan o contradigan a lo establecido en el presente decreto-ley y específicamente el artículo 5 del Decreto-ley 2/2020, de 25 de marzo, de medidas urgentes de carácter tributario para paliar los efectos del COVID-19 en la Comunidad Autónoma de Extremadura.

Disposición final cuarta. Entrada en vigor.

Este decreto-ley entrará en vigor el día de su publicación en el Diario Oficial de Extremadura, no obstante, el artículo 3 será de aplicación a los hechos imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se devenguen a partir del día 1 de enero de 2020.



## MADRID

**Resolución de 20 de mayo de 2020, del Director General de Tributos, por la que se establece una segunda prórroga de la ampliación de plazo establecida por la Orden de 26 de marzo de 2020, de la Consejería de Hacienda y Función Pública, por la que se amplían los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid.**

### **Primero**

Ampliar, a partir del día 27 de mayo de 2020, en un segundo mes adicional los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid con respecto a los ya establecidos por la Orden de 26 de marzo de 2020, de la Consejería de Hacienda y Función Pública.

### **Segundo**

Aplicar esta Resolución tanto a los plazos en curso no ven-

cidos surgidos de hechos imponderables devengados con anterioridad a la entrada en vigor de la Orden de 26 de marzo de 2020, de la Consejería de Hacienda y Función Pública, por la que se amplían los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid, siempre que su plazo legal de presentación no hubiera ya finalizado el 12 de marzo de 2020, como a los plazos que se abran como consecuencia de hechos imponderables que se devenguen posteriormente.

## PAÍS VASCO

### **Guipúzcoa.**

**Decreto Foral-Norma 5/2020, de 26 de mayo, sobre medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria del COVID-19.**

**Artículo 16.** Seguro colectivo gratuito para el personal sanitario.

En 2020 estarán exentas del impuesto sobre sucesiones y donaciones y del impuesto sobre la renta de las personas físicas, las prestaciones por las contingencias de enfermedad

y fallecimiento por causa del Covid-19, derivadas del seguro colectivo gratuito a favor del personal sanitario, suscrito por las entidades aseguradoras a través de la Unión Española de Entidades Aseguradoras y Reaseguradora.

## Vizcaya.

**Orden Foral 1031/2020, de 29 de mayo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se extiende el plazo de presentación de las declaraciones y de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para quienes no se encuentran obligados a su presentación telemática, como consecuencia de las restricciones derivadas de la emergencia sanitaria producida por el COVID-19.**

### Artículo único.

Extensión del plazo de presentación de las declaraciones y de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para las y los contribuyentes no obligados a su presentación telemática. No obstante lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 2 del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, el plazo voluntario de presentación de las declaraciones y de las autoliqui-

daciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de las y los contribuyentes que no estén obligados a su presentación telemática se extiende hasta el 30 de septiembre de 2020, inclusive, cuando dicho plazo finalice con anterioridad a esa fecha.

**Disposición Final Única.** Entrada en vigor.

La presente Orden Foral entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia», y producirá efectos desde el 1 de junio de 2020.

**Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16 de junio, de medidas tributarias de reajuste en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia relacionadas con la COVID-19.**

### Artículo 3.

Seguro colectivo gratuito para el personal sanitario  
En 2020 estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las prestaciones por las contingencias de enfermedad y fallecimiento por causa de la COVID-19, respectivamente, derivadas del seguro colectivo gratuito a favor del personal sanitario suscrito por entidades aseguradoras a través de la Unión Española de Entidades Aseguradoras y Reaseguradoras, como de cualquier otro seguro colectivo gratuito a favor del personal sanitario de similares características suscrito por entidades aseguradoras.

### Artículo 4.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se añade un nuevo número 41 al artículo 58 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con

el siguiente contenido:

«41. Las escrituras de formalización de las moratorias previstas en el artículo 13.3 del Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, así como en el artículo 24.2 del Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, y de las moratorias convencionales concedidas al amparo de Acuerdos marco sectoriales adoptados como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 previstas en el artículo 7 del Real Decreto-Ley 19/2020, de 26 de mayo.

**Disposición Final Primera.** Entrada en vigor.

El presente Decreto Foral Normativo entrará en vigor y producirá efectos el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia».

## ORDEN FORAL 1106/2020, de 11 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se desarrolla el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, en materia de realización de determinadas actuaciones tributarias mediante videoconferencia y por vía electrónica.

**Artículo 1.** Realización de actuaciones por videoconferencia. Hasta el 31 de diciembre de 2020, las actuaciones de comprobación limitada, las actuaciones inspectoras, las actuaciones de recaudación y las actuaciones de los procedimientos sancionadores desarrolladas, todas ellas, por la Hacienda Foral de Bizkaia podrán ser realizadas mediante videoconferencia, previa conformidad de las personas interesadas, siempre que la naturaleza de las mismas lo permita, que las personas con las que se entiendan dichas actuaciones dispongan de los medios necesarios para ello, y que el personal que las lleve a cabo reconozca la identidad de las referidas personas y así lo haga constar expresamente en diligencia que será firmada por ambas partes conforme a lo establecido en el artículo siguiente.

Cuando se cumplan los requisitos fijados en el párrafo anterior, la realización mediante videoconferencia de las actuaciones de comprobación limitada, inspectoras, de recaudación y de los procedimientos sancionadores tendrá carácter prioritario para la Hacienda Foral de Bizkaia hasta el 31 de diciembre de 2020.

**Artículo 2.** Firma electrónica de diligencias, de actas y de informes a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia

Hasta el 31 de diciembre de 2020, las diligencias, las actas y, en su caso, los informes que se extiendan en las actuaciones y en los procedimientos de comprobación limitada, de inspección, de recaudación y en los sancionadores tramitados, todos ellos, por la Hacienda Foral de Bizkaia podrán ser firmados electrónicamente por las personas con las que se entiendan las actuaciones, a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante la utilización de cualquiera de los medios de identificación, autenticación y firma incluidos en la relación de sistemas admitidos en dicha sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 62/2015, de 5 de mayo, de Administración Electrónica, y en la Orden Foral de la Diputada Foral de Administración Pública y Relaciones Institucionales 4840/2016, de 6 de junio, siempre que las citadas personas dispongan de los medios necesarios para ello.

Por su parte, el personal de la Hacienda Foral de Bizkaia firmará las diligencias, las actas y, en su caso, los informes a los que se refiere el párrafo anterior mediante firma electrónica basada en un certificado electrónico reconocido o cualificado, o mediante el sistema regulado en la Orden Foral

de la Diputada Foral de Administración Pública y Relaciones Institucionales 8453/2016, de 19 de octubre, por la que se dictan instrucciones para el establecimiento del código seguro de verificación como sistema de firma electrónica de documentos electrónicos administrativos de la Diputación Foral de Bizkaia, de conformidad con lo previsto en la Orden Foral del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas 2230/2016, de 19 de diciembre, por la que se determina la aplicación del código seguro de verificación como sistema de firma electrónica de documentos electrónicos administrativos generados por el Departamento de Hacienda y Finanzas en los procedimientos regulados en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Las diligencias, las actas y, en su caso, los informes así firmados a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia se entenderán comunicados a las personas con las que se entiendan las actuaciones en el momento en el que sean firmados por ellas, con puesta a disposición de un ejemplar de los mismos en dicha sede. Cuando las personas con las que se entiendan las actuaciones se nieguen a firmar o a recibir las actas o las diligencias a las que se refiere este artículo, dichas actas o diligencias se considerarán rechazadas a efectos de lo dispuesto en el artículo 109.2 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

**Artículo 3.** Otorgamiento de representación por comparecencia electrónica

Hasta el 31 de diciembre de 2020, a efectos de lo indicado en el artículo 45.2 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en las actuaciones y en los procedimientos de comprobación limitada, de inspección, de recaudación y en los sancionadores tramitados, todos ellos, por la Hacienda Foral de Bizkaia, se entenderá válidamente conferida la representación cuando la misma sea otorgada mediante comparecencia electrónica en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, utilizando, para ello, cualquiera de los medios de identificación, autenticación y firma incluidos en la relación de sistemas admitidos en dicha sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 62/2015, de 5 de mayo, de Administración Electrónica, y en la Orden Foral de la Diputada Foral de Administración Pública y Relaciones Institucionales 4840/2016, de 6 de junio. En estos casos, se unirá al expediente la acreditación del poder así otorgado.

**Artículo 4.** Puesta de manifiesto de los expedientes por vía electrónica.

Hasta el 31 de diciembre de 2020, en los procedimientos tributarios desarrollados por la Administración tributaria foral en los que deba procederse a la puesta de manifiesto del expediente, esta puesta de manifiesto podrá llevarse a cabo a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante la utilización por parte de las personas interesadas de cualquiera de los medios de identificación, autenticación y firma incluidos en la relación de sistemas admitidos en dicha sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 62/2015, de 5 de mayo, de Administración

Electrónica, y en la Orden Foral de la Diputada Foral de Administración Pública y Relaciones Institucionales 4840/2016, de 6 de junio, siempre que las citadas personas dispongan de los medios necesarios para ello.

### DISPOSICIONES FINALES

**Disposición Final Primera.** Entrada en vigor

La presente Orden Foral entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia».

**Disposición Final Segunda.** Habilitación.

Se autoriza al Director General de Hacienda a prorrogar, mediante Resolución, el plazo de vigencia de las medidas contenidas en la presente Orden Foral, siempre que las circunstancias lo justifiquen.

## TRIBUNAL SUPREMO..... 14

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 14

Ajuar doméstico. Composición y cuantificación: Sentencia de 10 de marzo de 2020. .... 14

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ..... 27

Constitución de sociedad mediante la aportación de bienes inmuebles hipotecados y con asunción -por parte de la sociedad constituida- del crédito hipotecario pendiente: Sentencia de 18 de mayo de 2020. .... 27

Base imponible en la adquisición de un porcentaje de participaciones sociales constituido solo por bienes inmuebles de forma que, por esa misma adquisición, se pasa a ostentar el control: Sentencia de 18 de mayo de 2020 ..... 33

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 36

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados . . . . . 36

- Aumento de capital por compensación de créditos de los socios contra la sociedad y posterior reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios, transmitiéndoles a ambos dos inmuebles..... 36
- Modificación de préstamo hipotecario: eliminación de cláusula suelo ..... 36
- Cancelación de división horizontal ..... 36
- Cancelación del régimen de propiedad horizontal, a consecuencia del derribo del edificio ..... 36
- Constitución y registro de LA figura de emprendedor de responsabilidad limitada ..... 37
- Modificación de las cuotas de participación en los elementos comunes de la propiedad horizontal ..... 37
- Posibilidad de declarar por el valor comunicado por la administración, siendo el precio declarado superior..... 37
- Transmisión de un local tras la realización de obras de rehabilitación..... 38
- Transmisión por una entidad mercantil de carácter patrimonial, sin actividad económica, de varias parcelas ..... 38
- Ejercicio de la opción de compra en una vivienda de obra nueva una vez transcurridos los tres años establecidos para ello en el contrato de arrendamiento con opción de compra ..... 38

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 39

- Donación a residente en Luxemburgo ..... 39
- Donación por el marido, de nacionalidad y residencia libanesa, del 50 por ciento de dos inmuebles en Marbella (Málaga) a su esposa también residente en Líbano..... 39
- Puntos de conexión: Impuesto sobre donaciones ..... 40
- Donación por los padres, residentes en la Comunidad de Madrid, a su hija, residente en Reino Unido dinero obtenido por la venta de un fondo de inversión ..... 41
- Donación a sus hijos de la nuda propiedad, de determinados fondos de inversión, reservándose los donantes el usufructo vitalicio, así como la facultad de disponer sobre los mismos..... 41
- Rectificación de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como consecuencia de la minoración del valor catastral ..... 41
- Fallecimiento de la madre recibiendo el 50 por 100 del saldo de las cuentas corrientes que son titularidad de la madre y la hermana ..... 42
- Residente en España que hereda una cuenta bancaria que su padre, residente en México, que tenía en la Comunidad de Madrid..... 42

## ● TRIBUNAL SUPREMO: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

*Ajuar doméstico. Composición y cuantificación: Sentencia de 10 de marzo de 2020.*

El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1321 del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la LIP, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.

En concreto, no es correcta la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

Las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento.

El contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho, a fin de acreditar, administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100, partiendo de la base de que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio que hemos establecido.

En particular, no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que la Administración debe excluir. En otras palabras, sobre el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorpóreos no se necesita prueba alguna a cargo del contribuyente, pues se trata de bienes que, en ningún caso, podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con esta categoría.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### **Primero.** *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la interpretación virtualmente universal que lleva a cabo la Sala sentenciadora acerca del concepto de ajuar doméstico del artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es correcta o si por el contrario, tal concepto remite a determinadas categorías de bienes y a su funcionalidad en la vida del causante, susceptibles de diferenciación, esto es, qué debemos entender por ajuar doméstico, qué elementos o bienes deben ser incluidos en él y cuáles han de reputarse claramente excluidos.

#### **Segundo.** *Algunas consideraciones sobre la noción del ajuar doméstico, según la ley y nuestros precedentes jurisprudenciales.*

El mencionado artículo 15 LISD, de cuya interpretación se trata, bajo la rúbrica de ajuar doméstico, dispone lo siguiente:

"[...] El ajuar doméstico formará parte de la masa heredi-

taria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje".

Dicho precepto debe ser complementado con lo que dispone el artículo 34 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -RISD-, precepto referido a la valoración del ajuar doméstico, en estos términos:

"1. Salvo que los interesados acrediten fehacientemente su inexistencia, se presumirá que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria, por lo que si no estuviese incluido en el inventario de los bienes relictos del causante, lo adicionará de oficio la oficina gestora para determinar la base imponible de los causahabientes a los que deba imputarse con arreglo a las normas de este Reglamento.

2. El ajuar doméstico se estimará en el valor declarado, siempre que sea superior al que resulte de la aplicación de la regla establecida en el Impuesto sobre el Patrimonio para su valoración. En otro caso, se estimará en el que resulte de esta regla, salvo que el inferior declarado se acredite fehacientemente.

cientemente (...)".

La noción jurídica de ajuar doméstico, en el derecho vigente, figura en el artículo 1321 del Código Civil, con esta redacción:

"Fallecido uno de los cónyuges, las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos se entregarán al que sobreviva, sin computárselo en su haber.

No se entenderán comprendidos en el ajuar las alhajas, objetos artísticos, históricos y otros de extraordinario valor".

Cabe completar la mención de los preceptos de interés para la interpretación lógica, histórica y sistemática del artículo 15 LISD con la cita de lo establecido en el artículo 4, Cuatro, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio -LIP-:

Artículo 4. Bienes y derechos exentos. "Estarán exentos de este Impuesto: [...]

Cuatro. El ajuar doméstico, entendiéndose por tal los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excepto los bienes a los que se refieren los artículos 18 y 19 de esta Ley...".

El problema esencial que presenta la decisión de este asunto, en orden a la determinación de la noción de ajuar doméstico, es la discordancia entre el criterio de la Administración, asumido en la sentencia de instancia, y el de los herederos, en lo relativo a si el repetido artículo 15 LISD incorpora un concepto autónomo de ajuar doméstico o si, por el contrario, ésta es una noción que debe interpretarse, conforme al artículo 12 de la LGT, en el sentido jurídico, técnico o usual. A este efecto, señala el citado precepto que "1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

Es cierto que la reciente sentencia de esta Sala, de 20 de julio de 2016 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 790/2015), pareció decantarse por la opción de que la norma fiscal interpretada se aparta de la idea genuina -o si se quiere, histórica o tradicional- de ajuar doméstico, la suministrada por el artículo 1321 C.C. y la reflejada en lista abierta y ejemplificativa en la LIP, con fundamento en que el artículo 15 LISD habla del tres por ciento del caudal relicto, como presunción *iusuris tantum*, sin identificar, como pertenecientes al ajuar doméstico, los bienes que como integrantes de éste enumera el artículo 1321 CC -y también, con matizaciones de cierto alcance, el artículo 4 LIP-.

Dice lo siguiente la sentencia de 20 de julio de 2016 mencionada:

"La concepción del Impuesto de Sucesiones sobre el «ajuar doméstico» viene determinada en la ley del impuesto con referencia al «caudal relicto» y en el reglamento a la «masa

hereditaria», conceptos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto «el caudal relicto» como «la masa hereditaria», siendo por tanto improcedentes las deducciones que para su fijación invocan los recurrentes, y que inicialmente analizadas en el Impuesto sobre el Patrimonio han sido luego extendidas al de Sucesiones en la sentencia de contraste.

Desde la perspectiva expuesta, y la de que en el recurso que se resuelve no se discute acerca de elementos probatorios -que, en todo caso, tendrían difícil acceso al recurso de casación en unificación de doctrina, que es el que se decide- procede desestimar el recurso interpuesto por entender que la doctrina correcta es la sostenida por la sentencia impugnada, pues ésta se atiene al concepto de «caudal relicto» y «masa hereditaria» que configuran el contenido del «ajuar doméstico», en concordancia con el artículo 659 del Código Civil, que afirma: «La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte".

Parece con ello querer decirse que integran el ajuar doméstico los bienes de la masa hereditaria hasta el 3 por ciento del valor de ésta, aunque no sean las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común (art. 1321 C.C.) y, en un sentido algo más amplio, los bienes a que alude, como exentos, el artículo 4, Cuatro de la LIP, enlazados todos por la idea unitaria de la afectación al uso particular del sujeto pasivo.

Sin embargo, cabe indicar que en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 790/2015, fallado por la indicada sentencia de esta Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo, de 20 de julio de 2016

-en que descansa, de modo preponderante, la sentencia de instancia ahora impugnada para sustentar un concepto autónomo y virtualmente universal de la idea de ajuar doméstico-, no se había invocado como contradictoria la jurisprudencia de esta propia Sección Segunda de la Sala Tercera -aunque antigua, fue dictada en interpretación de normas fiscales precedentes a las ahora aplicables- que supeditaba el término a su vinculación con la vivienda habitual o, si se extienden sus confines propios, a los bienes de uso particular de las personas. Probablemente, aun citada, no se habría superado el juicio de identidad, al referirse tal doctrina a otro tributo, el que grava el patrimonio.

Así, la STS 25 de mayo de 1998 (recurso de casación nº 2515/1992), afirmaba lo siguiente:

"SEGUNDO.- Esta Sala ha abordado ya el problema antes concretado -el de si, en presencia del art. acabado de transcribir, la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el ajuar doméstico debe o no ser incluido a efectos del límite del 55% de la base del Impuesto sobre la Renta- en su Sentencia de 18 de Diciembre de 1995. En ella, después de constatar que la Ley 50/1977, de 14 de Noviembre, no decía qué debía entenderse por "ajuar" -solo determinaba los valores por los que debía computarse en su art. 6.h), esto

es, el 3% de la parte de patrimonio con valores comprendidos entre 0 y 20.000.000 ptas y el 5% en lo que excediera de esta última cifra-, y después, también, de referirse a su concepto tradicional y usual -recogido en el Diccionario de la Real Academia Española- y a la inclusión que en tal concepto hacía este artículo respecto de las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones cuyo valor unitario no excediera de 250.000 ptas., se razonaba que los elementos patrimoniales integrantes del ajuar doméstico, por su naturaleza o destino, no eran susceptibles de producir rentas del trabajo, ni tampoco rentas del capital -máxime si se excluían los de valor superior a las 250.000 ptas.- ni, menos aún, rentas de actividades profesionales o empresariales -los conceptos a que se referían los antecitados arts. 14 a 18 de la Ley-; que eran bienes adscritos a la satisfacción de necesidades personales de quienes constituyeran el núcleo doméstico y distintos, por eso mismo, de los otros generadores de las tres categorías de rentas antes citadas; y, por último, que el tan repetido "ajuar doméstico" no podía ser considerado una ficción o mera entelequia establecida por la norma, ya que, como conjunto de ropas, muebles, enseres, utensilios, etc. adscritos a la finalidad mencionada, su existencia era una realidad incuestionable, sin que a la regla de valoración contenida en el art. 6.h) de la Ley 50/1977 pudiera atribuirse otra finalidad que la de soslayar la prolijidad y la dificultad -tanto para la Administración como para el sujeto pasivo- que encerraba la valoración individualizada de cada uno de los bienes que lo integraran. Como corolario de estos argumentos, cabría añadir que el concepto jurídico-fiscal de ajuar, a los efectos aquí considerados, está integrado por el concepto usual de "conjunto de muebles enseres y ropas de uso común en la casa" -concepto recogido en el Diccionario de la Real Academia-, ampliado a "las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones cuyo valor unitario no exceda de 250.000 ptas.", pero con el requisito negativo de que no produzcan renta al sujeto pasivo, precisamente por ese destino a la satisfacción de necesidades personales de quienes integran lo que puede considerarse por "núcleo doméstico", de tal suerte que si, a pesar de ese destino, la produjeran - la renta, se entiende- por, vgr., vía de arrendamiento o de incorporación a una explotación mercantil o industrial, no podrían ostentar la consideración de bienes integrantes del tan repetido conjunto patrimonial.

En igual sentido, la STS de 18 de diciembre de 1995 (recurso de casación nº 5581/1993):

"Por su parte, el Art. 6º-h) de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, dice que Los distintos componentes de la base serán valorados de la siguiente forma: ... El ajuar doméstico se estimará en los siguientes valores respecto del resto del patrimonio: - El 3 por 100 de la parte de patrimonio con valores comprendidos entre 0 y 20.00.00 de pesetas. - El 5 por 100 en lo que exceda de 20.000.000 de pesetas. Se incluirán en ambos casos dentro del ajuar las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones en cuanto su valor unitario no exceda de 250.000 pesetas. Sin embargo la Ley para nada

dice qué debe entenderse por "ajuar doméstico", ni quizás ello sea necesario por ser un concepto de suficiente abolengo en nuestras leyes, donde junto al "axobar" o "ajuar" como conjunto de bienes, ropas, muebles o enseres que la mujer aportaba al matrimonio al margen de la dote, surge la noción que contiene el párrafo primero del Art. 1.449 de la Ley de Enjuiciamiento civil al referirse a determinados bienes inembargables y que viene a coincidir con la definición que de ajuar da el Diccionario de la Real Academia Española, cuando dice que es el "Conjunto de muebles, enseres y ropas de uso común en la casa", concepto que, desde una perspectiva más actual, amplía la Ley 50/1977 a las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones, eso sí, cuyo valor unitario no exceda de 250.000 pesetas".

Por otra parte, la noción de los bienes del ajuar doméstico contenida en el artículo 1449 de la derogada Ley de Enjuiciamiento civil anterior persiste, de algún modo, a efectos de su inembargabilidad, en el artículo 606 de la LEC vigente, sobre los [b]ienes inembargables del ejecutado, que dice así:

"Son también inembargables:

1º El mobiliario y el menaje de la casa, así como las ropas del ejecutado y de su familia, en lo que no pueda considerarse superfluo. En general, aquellos bienes como alimentos, combustible y otros que, a juicio del tribunal, resulten imprescindibles para que el ejecutado y las personas de él dependientes puedan atender con razonable dignidad a su subsistencia...".

Tales nociones legales, por lo demás, coinciden con la propiamente gramatical, expresiva de la primera interpretación que procede efectuar de las normas jurídicas, al menos como punto de partida: así, el diccionario de la RAE, en su primera acepción de ajuar, lo define como "conjunto de muebles, enseres y ropas de uso común en la casa", definición ya histórica y recogida en la primera de las dos sentencias mencionadas, la dictada en 1995.

Por su parte, el Diccionario del Español Jurídico, de aparición posterior a esa jurisprudencia, contiene la siguiente definición de la voz ajuar, en su primera acepción: "conjunto de muebles, enseres, alhajas y joyas que, a efectos fiscales, se valoran de forma alzada para determinar la base imponible de los impuestos sobre patrimonio y sucesiones"; y en la voz ajuar doméstico lo define así, corroborando la idea anterior: "Conjunto de ropas, mobiliario y enseres de la vivienda habitual que no sean alhajas, objetos artísticos o históricos u otros de extraordinario valor", añadiendo a continuación que "el ajuar doméstico en el impuesto de sucesiones forma parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3 por 100 del importe del caudal relicto del causante, salvo prueba en contrario de los interesados".

Es indudable, por tanto, que la expresión ajuar doméstico remite a una serie de bienes indispensables para el funcionamiento de la vida personal y familiar, de ámbito objetivo que ofrece perfiles algo imprecisos pero que, en todo caso, se refiere a categorías concretas de bienes, excluyendo los



demás.

**Tercero.** Interpretación que consideramos procedente del artículo 15 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD-, aplicada en este asunto.

A la vista de los antecedentes expuestos, así como de la jurisprudencia tributaria, examinada en su conjunto, cabe concluir que el artículo 15 de la LISD no contiene un concepto autónomo de ajuar doméstico y, en especial, el que se declara por la Sala de instancia y por la sentencia de este Tribunal Supremo de 20 de julio de 2016 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 790/2015), que señala que "... el planteamiento litigioso precedente fue el que configuró la litis en la instancia.

*El que ahora se plantea es más limitado pues se circunscribe a decidir si para el cómputo del ajuar doméstico han de incluirse todos los bienes que integran el caudal relicto, tesis de las resoluciones recurridas, o, por el contrario, y como sostienen los recurrentes, deben ser excluidos los bienes que, integrando la herencia, no guardan relación con el ajuar doméstico, en este caso (acciones, letras y dinero)", decantándose por la inclusión de tales activos o bienes -los que hemos subrayado- en la idea de ajuar doméstico.*

Consideramos, por las razones que seguidamente se exponen, que el ajuar doméstico sólo comprende una determinada clase de bienes y no un porcentaje de todos los que integran la herencia. A este respecto, no podemos compartir el concepto expansivo que deriva de la repetida sentencia de 20 de julio de 2016, acaso inadvertidamente, por las siguientes razones:

1) El propio artículo 15 LISD se intitula, significativamente, ajuar doméstico y, aunque no lo define ni acota objetivamente, ni en un sentido positivo o inclusivo ni tampoco en el excluyente, expresa una realidad concreta y precisa, aunque no se haya establecido formalmente en la propia ley. De no ser así, esto es, de haber querido la ley establecer una presunción *iuris et de iure*, no habría previsto la posibilidad del contribuyente de acreditar, bien la inexistencia del ajuar, bien que el valor de tal ajuar es inferior al tres por ciento del caudal relicto.

Se trata, claro está, de una norma de valoración, pero presuntiva, lo que significa que, a falta de acreditación en contra, la ley supone o parte del hecho de que el *ajuar doméstico*, esto es, el valor de los bienes que lo componen, equivale a ese tres por ciento, en orden a determinar la base imponible.

2) El *caudal relicto* actúa en esa fórmula de cálculo como denominador, en el sentido de que el objeto de prueba en contrario, por parte del sujeto pasivo, consiste en acreditar que esa proporción del 3 por 100 no existe o, de existir, es excesiva, pero siendo así, la ley acepta lógicamente que el ajuar doméstico no puede comprender toda clase de bienes materiales o inmateriales, aun los más desconectados de la idea originaria, la vinculada al hogar o al uso personal. El

caudal es 100, en la fórmula proporcional y el ajuar doméstico, que juega en dicha fórmula como numerador, equivale presuntivamente a 3 partes de esas 100, lo que admite la prueba en contrario y con ello, necesariamente parte de la idea de que el ajuar lo componen determinados bienes, generalmente bienes muebles corporales, no otros. De no ser así, la prueba sería inútil o imposible, por recaer sobre una realidad indefinida, al hacerla equivalente a una mera proporción, en que no hay una identificación propia de los bienes componentes del *ajuar doméstico*.

3) Sin embargo, la tesis de la Administración y de la Sala de instancia neutralizan de hecho toda posibilidad de prueba de que la *ratio* adecuada no es el 3 por 100, sino una inferior, incluso inexistente, pues si el ajuar doméstico incorporase indistintamente toda clase de bienes de la herencia, sean de la naturaleza y funcionalidad que fueren, esa proporción se mantendría constante e invariable, pues dejarían de existir bienes singulares cuyo valor fuera nulo o inferior al 3 por 100, impidiendo con ello toda viabilidad de la prueba en contrario. En otras palabras, la demostración sobre la inexistencia o el menor valor han de predicarse necesariamente en relación con algo, con bienes determinados y concretos, no evidentemente con la totalidad de los bienes que forman el caudal relicto, que es la equivocada tesis de la sentencia de 20 de julio de 2016.

4) Además del argumento anterior, el artículo 34 RISD apoya esta interpretación, al señalar que "[...] se presumirá que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria, por lo que si no estuviese incluido en el inventario de los bienes relictos del causante, lo adicionará de oficio la oficina gestora", prevenciones ambas de inventariar y de adicionar que carecerían por completo de sentido si el *ajuar doméstico* se limitase a un simple porcentaje del caudal relicto pues, en tal caso, nada habría que *inventariar*, ni habría que *adicionar*, por la Administración, lo no inventariado, puesto que el inventario no es otra cosa que una relación ordenada de bienes y derechos con miras, generalmente, a su identificación y avalúo, en su caso, y no puede ser el resultado de aplicar una fórmula proporcional, que no requeriría la confección de tal inventario o, caso de no inclusión, su adición de oficio.

5) Es también de refutar que la incorporación de la nueva redacción del artículo 15 LISD -la aplicable al asunto- por la disposición adicional tercera de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio -LIP-, haya supuesto una desvinculación total entre el impuesto sucesorio y éste último. La variación fundamental, cual es, por razones admisibles de oportunidad y de facilidad de gestión, la de incorporar la presunción *iuris tantum* del 3 por 100 a que nos referimos, ni enerva ni la configuración del ajuar doméstico -que comprende determinadas clases de bienes muebles- ni deja de reenviar a la LIP a efectos de valoración -y exclusión en los arts. 18 y 19- de los bienes que lo conforman.

6) Mayor relieve aún posee la previsión del artículo 15 LISD en cuanto a la posibilidad de prueba en contrario, que sería

virtualmente imposible, una *diabolica probatio*, si aceptamos el criterio de que el ajuar doméstico equivale inexorablemente, a todo trance, al 3 por 100 de todos los bienes del caudal relicto, cualesquiera que fueran su naturaleza, valor o afectación a la vivienda o a las personas. De ser así, como sostiene la Administración (y sigue la sentencia impugnada, que a su vez se fundamenta en nuestra sentencia de 20 de julio de 2016, constantemente citada), la falta de toda existencia de ajuar hereditario -caso que, por hipótesis, prevé la ley, de forma expresa, como posible- el caudal relicto sería, adicionado en ese 3 por 100 puramente ficticio, exactamente del 103 por 100 de sí mismo, sin posible alteración por vía probatoria. Debe rechazarse, por absurda, tal conclusión jurídica.

6) Además de ello, late en esa concepción del *ajuar doméstico*, al menos potencialmente, una posibilidad de quiebra del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) y, eventualmente, del de igualdad tributaria, pues resultaría indiferente, para la ley, tanto el origen como la naturaleza y función de los bienes y su ajuste o identificación con la idea esencial o genuina de *ajuar doméstico*, pues se gravaría con mayor carga fiscal a quienes, ante un mismo valor de su patrimonio neto, no tuvieran ajuar doméstico en ese sentido propio o natural, o lo tuvieran en un porcentaje inferior al que la ley presume, pues la interpretación que efectúa la Administración -aquí secundada por la Sala de instancia-, viene de facto a cercenar toda posibilidad de prueba, haciéndola de hecho *diabólica* o imposible, ya que obliga a mantener invariable ese 3 por 100, lo que influye en la cuota, además, dada la progresividad del impuesto (artículo 21 y concordantes LISD).

7) El propio auto de admisión de la Sección Primera de esta Sala, que no cabe olvidar, fue el resultado de estimar un incidente de nulidad frente a la originaria inadmisión, nos interroga por los bienes o elementos patrimoniales que deben entenderse incluidos en el concepto de *ajuar doméstico*, ante la realidad de que diversos autos precedentes, de admisión de otros recursos de casación, ya habían localizado el interés casacional objetivo para formar jurisprudencia en la misma cuestión. Así, el auto de admisión expresa que:

"[...] 1. En auto de 29 de enero de 2018 (RCA 5938/2017), esta Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo ha entendido que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la siguiente cuestión jurídica: «Determinar a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones sobre valoración del ajuar doméstico qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico».

2. Razonamos esa decisión como sigue (RJ segundo):

«1. El artículo 1321 del Código Civil [«CC»] establece que: «Fallecido uno de los cónyuges, las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos se entregarán al que sobreviva, sin computárselo en su haber. No se entenderán comprendidos en el ajuar las alhajas, objetos artísticos, históricos y otros de extraor-

dinario valor».

Por su parte, el artículo 4. Cuatro de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio [«LIP»], entiende como ajuar doméstico «(...) los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo», excepto (artículos 18 y 19) las joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves, y objetos de arte y antigüedades.

Originariamente, la LISyD remitía en su artículo 15 a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto para la valoración del ajuar doméstico. Sin embargo, la LIP, en su disposición adicional 3, modificó la redacción de aquella e instauró la versión actual del artículo 15 que prevé que: «El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje».

Y el artículo 34 RISyD, relativo a la valoración del ajuar doméstico, dispone lo siguiente: «1. Salvo que los interesados acrediten fehacientemente su inexistencia, se presumirá que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria, por lo que si no estuviese incluido en el inventario de los bienes relictos del causante, lo adicionará de oficio la oficina gestora para determinar la base imponible de los causahabientes a los que deba imputarse con arreglo a las normas de este Reglamento.

2. El ajuar doméstico se estimará en el valor declarado, siempre que sea superior al que resulte de la aplicación de la regla establecida en el Impuesto sobre el Patrimonio para su valoración. En otro caso, se estimará en el que resulte de esta regla, salvo que el inferior declarado se acredite fehacientemente.

3. Para el cálculo del ajuar doméstico en función de porcentajes sobre el resto del caudal relicto, no se incluirá en éste el valor de los bienes adicionados en virtud de lo dispuesto en los artículos 25 a 28 de este Reglamento ni, en su caso, el de las donaciones acumuladas, así como tampoco el importe de las cantidades que procedan de seguros sobre la vida contratados por el causante si el seguro es individual o el de los seguros en que figure como asegurado si fuere colectivo.

El valor del ajuar doméstico así calculado se minorará en el de los bienes que, por disposición del artículo 1.321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior».

2. El ajuar doméstico no se define en la LISyD, al constituir, por su propia naturaleza, un concepto de alcance muy amplio, heterogéneo y variable, que no es susceptible por ello de una delimitación taxativa y absolutamente precisa. La STS 26 de abril de 1995 (casación 5581/1993;ES:TS:1995:2348)

precisa dicho concepto señalando que se trata de bienes adscritos a la satisfacción de necesidades personales del causante y quienes constituyen su núcleo doméstico, y que "por su naturaleza o destino" no son susceptibles de producir rentas del trabajo, de capital, ni de actividades profesionales o empresariales. Establece asimismo que, aun en el supuesto límite que contempla en la referida sentencia, del anciano residente en un hotel o un centro de acogimiento, siempre habrá ajuar doméstico constituido por ropas, enseres, utensilios y otros bienes de su uso cotidiano.

La LISyD no contiene una regulación del concepto de ajuar doméstico, sino que se limita a establecer una serie de reglas relativas al modo o manera en que debe ser calculado. Así, vincula a la propia persona del causante y a la exigencias derivadas de la atención de sus necesidades de todo tipo la existencia, salvo prueba en contrario, de un ajuar de bienes muebles de valor proporcionado al valor económico global atribuible al conjunto del resto de su patrimonio, sin establecer diferenciación o discriminación alguna por razón de la concreta naturaleza de los bienes y derechos en que se materialice en cada caso dicho patrimonio restante.

Siendo así, cabe plantearse si resulta de aplicación el concepto civil de "ajuar de la vivienda habitual" al ámbito del impuesto sobre sucesiones; si es admisible la extensión a dicho impuesto del concepto de ajuar del impuesto sobre el patrimonio; o si la noción tributaria de "ajuar doméstico" tiene un superior alcance conceptual respecto del indicado concepto civil, dando lugar a la existencia de uno propio en el ámbito del impuesto sobre sucesiones que sobrepase la noción contenida tanto en el artículo 1321 CC como en el 15 LIP.

En ese sentido, el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»] previene que «En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

3. Teniendo en cuenta lo hasta aquí expuesto, la cuestión que suscita este recurso de casación es la de determinar a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones sobre valoración del ajuar doméstico que elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico.

4. La sentencia impugnada opta por la primera solución, razonando (FJ 3º) que: «(...) el legislador establece una presunción de existencia de ajuar doméstico como parte de la masa hereditaria y referido al conjunto de bienes que sirven para hacer frente a las necesidades y eventualidades derivadas del uso doméstico y personal de los causantes y que se ubican en los inmuebles que forman parte del caudal hereditario. La presunción del legislador se cifre en un 3% del caudal relicto del causante, presunción "inris tantum", que por tanto permite una prueba capaz de desvirtuar la mencionada presunción tanto para fijar un valor superior o un valor inferior, así como la prueba de su inexistencia, tal y como hemos

visto que establece el art. 15 de la Ley 29/1987».

Por el contrario, las salas de lo contencioso-administrativo de los tribunales superiores de justicia de Cataluña y de Madrid, en las sentencias identificadas en el punto 2 del primer antecedente de hecho de este auto (FJ 1º de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y FJ 8º, respectivamente, de las del Tribunal Superior de Justicia de Madrid), llegan a la otra conclusión.

Por otra parte, la citada STS de 20 de julio de 2016 declara que la concepción del impuesto sobre sucesiones sobre el «ajuar doméstico» viene determinada en la LISyD con referencia al "caudal relicto" y en el reglamento a la "masa hereditaria", conceptos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto "el caudal relicto" como "la masa hereditaria", con lo que parece decantarse por el planteamiento de la existencia de un concepto propio de "ajuar doméstico" en el ámbito del impuesto sobre sucesiones.

5. La sentencia impugnada ha resuelto, por tanto, una cuestión en sentido contrario al desenlace alcanzado por otros órganos de esta jurisdicción, estando presente la situación que, definida en el artículo 88.2.a) LJCA, permite a este Tribunal Supremo apreciar la presencia de interés casacional objetivo.

6. Se hace, por lo tanto, necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que establezca un criterio claro sobre la cuestión, resolviendo la contradicción doctrinal existente entre los distintos tribunales de justicia. De esta manera, el Tribunal Supremo sirve al principio de seguridad jurídica y, por su intermediación, al de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución Española).

7. La apreciación de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurre la otra alegada por la Administración recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión».

3. Es indudable que en el escrito de preparación del recurso de casación RCA 4521/2017 (el que ahora resolvemos) también se cuestiona qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico, a efectos de la presunción del artículo 15 LISyD, como se desprende de la lectura de sus páginas 6 a 9 y 12 a 14. Ciertamente, la Sala de instancia consideró en la sentencia recurrida (FD décimo) que su consolidada doctrina sobre el particular había sido avalada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 20 de julio de 2016 (recurso de casación para la unificación de doctrina 790/2015; ES:TS:2016:3538), pero su existencia no ha sido obstáculo para que admitiéramos el recurso de casación RCA 5938/2017, por lo que tampoco debe serlo para admitir el recurso de casación RCA 4521/2017.

4. Como no se puede discutir que la mencionada cuestión jurídica notoriamente afecta a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], tal y como los recurrentes sostuvieron en el escrito de preparación del recurso de casación, este recurso de casación RCA 4521/2017 también debe ser admitido a trá-

mite para resolver esa misma cuestión, porque si confirmáramos la inadmisión que decidimos en la providencia de 28 de noviembre de 2011 con nuestra decisión se produciría una desigualdad injustificada en la aplicación judicial de la ley, con clara lesión del derecho a la tutela judicial efectiva [...]".

Por lo demás, el propio sentido del auto de admisión y las cuestiones que en él se identifican como necesitadas de precisión jurisprudencial, centradas en la interpretación descriptiva del artículo 15 de la LISD, permite examinar la cuestión debatida sin las ataduras que podrían representar la doctrina anterior, precisamente porque el sentido del auto -reproducido en otros muchos, anteriores y posteriores- parece sugerir que el ajuar doméstico es un concepto susceptible en sí mismo de concreción e identificación, por razón de la naturaleza, valor y función de las cosas o bienes muebles en la satisfacción de las necesidades básicas de las personas y las familias.

#### **Cuarto.** *Doctrina jurisprudencial que procede para interpretar el artículo 15 de la LISD.*

Cabe señalar que la solución al problema jurídico condensado en las preguntas que nos formula el auto de admisión, tanto para formar doctrina de orden general como para resolver el presente recurso de casación, no nos exige por fuerza crear una relación o lista agotadora de bienes que integran la noción de ajuar a efectos del impuesto sucesorio, pero sí una precisión esencial sobre la idea que, más o menos dinámica o evolutiva, debe presidir la interpretación del artículo 15 LISD, que se fundamenta en las siguientes consideraciones:

1) Ni la LISD incorpora un concepto autónomo de *ajuar doméstico* ni éste se puede cifrar en un mero porcentaje del caudal relicto. No hay concepto autónomo porque la Ley del impuesto, que podría hacerlo, no ha definido, acotado, incluido o excluido bienes o clases de bienes para configurar, a los efectos de su regulación, qué sea *ajuar doméstico*. Al contrario, parte de una noción legal preexistente, que debe completarse con la usual y jurídica del *ajuar doméstico*. Como, por lo demás, es práctica común en las leyes fiscales que de forma expresa o implícitamente incorporan conceptos, instituciones o reglas de aplicación incluidas en otras leyes fiscales o no fiscales.

2) El *ajuar doméstico* no puede sustraerse de una concepción ya centenaria, vinculada a los bienes que componen o dan servicio a la vivienda familiar (artículo 1321 C.C.) o, en una significación más amplia, a los que se sirven de uso particular del sujeto pasivo (artículo 4, Cuatro, LIP).

3) En todo caso, ambas normas excluyen netamente de su ámbito de regulación algunos bienes -o categorías de bienes- cuando estando a priori dentro del concepto objetivo, poseen un extraordinario valor material, lo que se presume *iuris et de iure* en ciertas clases de bienes o en los que superen determinado valor económico (el propio artículo 1321 C.c. y los artículos 18 y 19 LIP).

4) Para determinar la composición del *ajuar doméstico*

debemos atender a la realidad social del tiempo en que han de aplicarse las normas pertinentes (artículo 3 C.C.), pues tal perspectiva, dado el carácter dinámico y evolutivo de los usos sociales, podría incluir o excluir de su ámbito determinados bienes.

5) Aun cuando el concepto positivo del *ajuar doméstico*, en su composición, pueda ser problemático -porque su integración no depende tanto de la naturaleza de la cosa misma como de su valor y de su aptitud concreta para la satisfacción de las necesidades o usos de las personas-, el concepto negativo no resulta de tan dificultosa obtención, pues hay bienes o derechos que, claramente, con toda evidencia, quedarían fuera, en cualquier caso, de la esfera de afectación a la utilización de la vivienda familiar o del uso personal.

6) En particular, están extra muros del concepto los bienes inmuebles, los bienes susceptibles de producir renta, en los términos ya precisados por nuestra jurisprudencia; los afectos a actividades profesionales o económicas; y, en particular, el dinero, los títulos-valores y los valores mobiliarios, que ninguna vinculación podrían tener, como cosas u objetos materiales, con las funciones esenciales de la vida o con el desarrollo de la personalidad.

7) Tal exégesis del precepto llamado a ser interpretado jurisprudencialmente es la única que permite articular, con toda su amplitud, la posibilidad, el derecho de probar, en sede administrativa y judicial, que la presunción legal *iuris tantum* del 3 por 100 que establece el artículo 15 LISD no rige en el caso de que se trate, bien por no existir bienes que integren el *ajuar doméstico*, bien porque, habiéndolos, su valor no supera el 3 por 100.

8) La propia Administración se hace eco del concepto sustantivo o material del *ajuar doméstico* en su respuesta a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, nº V0832-17, de 4 de abril de 2017, que contesta sobre el contenido del *ajuar* a efectos del Impuesto sobre sucesiones, cuya valoración remite al Impuesto sobre el Patrimonio, dado que, según el consultante, de la regulación de este último puede deducirse que el concepto de ajuar se refiere a bienes muebles (objetos y utensilios de uso y disfrute personal, improductivos -no generadores de rendimientos-) y necesarios en el ámbito del hogar, y por existir dudas razonables sobre la consideración de algunos bienes que se liquidan, consulta si algunos de los bienes siguientes tienen la consideración de elementos integrantes del ajuar doméstico: 1. Participaciones en acciones de sociedades; 2. Activos financieros (participaciones en entidades financieras); 3. Explotaciones de acuicultura (criaderos de mejillón); 4. Embarcación auxiliar de servicio a la explotación de acuicultura; 5. Vehículo turismo; 6. Fincas rústicas de labrado; 7. Locales comerciales.

Pues bien, dicho órgano directivo contesta lo siguiente, en lo que aquí interesa:

#### **"[...] CONCLUSIONES:**

*Primera: A efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el ajuar doméstico está integrado por los efectos*

personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excepto los bienes a los que se refieren los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

*Segunda:* El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y, en principio, se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante. No obstante, los interesados pueden asignar al ajuar un valor superior, en cuyo caso prevalecerá este. Ahora bien, la valoración del ajuar en el tres por ciento es una presunción "iuris tantum", por lo que los interesados pueden probar fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje".

Es cierto que, como hemos dicho reiteradamente, las resoluciones de la DGT en que se da respuesta a consultas vinculantes despliegan tal efecto únicamente para la Administración, no para los Tribunales de justicia, y en ciertos términos y condiciones. Pero aun siendo ello así, si el criterio adoptado en ellas es favorable o beneficioso para el contribuyente, como aquí sucede, puede constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos.

En conclusión, el concepto de ajuar doméstico, aun no definido taxativamente en la ley fiscal, menos aún enumerado, no puede comprender sin más un porcentaje sobre la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que, conforme a la norma civil y fiscal, sean propiamente ajuar.

No es ya que la norma civil sea supletoria de la tributaria -que no hace al caso-, sino que ésta se debe interpretar en sentido propio, usual o jurídico, y ambos sentidos nos encaminan sin duda a un concepto de ajuar doméstico que debe ser, ante todo, doméstico, cuando menos en un sentido amplio, en relación con los bienes definidos en el artículo 1321 C.C. y en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Ésta sí define, de un modo concordante, qué es el ajuar doméstico -por otra parte, porque debe ser objeto de valoración singularizada-, siendo así que, para su cálculo, el artículo 15 LISD se remite a las reglas del impuesto sobre el patrimonio.

En este recurso de casación, según afirman los herederos, sin que tal afirmación haya sido seriamente discutida, el 99,97 por 100 del valor de la herencia está constituido por acciones de una sociedad mercantil y, por ende, afecto al desarrollo de una actividad económica, que además es inmobiliaria. Siendo ello así, no parece que la voluntad de la ley sea la de incluir tales bienes entre los que conforman el ajuar doméstico, porque si tal criterio se aceptase, la presunción legal que prevé el artículo 15 LISD dejaría de ser *iuris tantum* para ser *iuris et de iure* o indestructible, enervando con ello las posibilidades de prueba que la propia ley ofrece para acreditar en contrario de la presunción legal y consumando un posible efecto de doble cómputo de los mismos activos para la cuantificación de la base imponible.

En conclusión, la doctrina que debemos formar para esclarecer la interpretación procedente del artículo 15 LISD es la siguiente:

**1.-** El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1321 del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la LIP, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.

**2.-** En concreto, no es correcta la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

**3.-** Las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento.

**4.-** El contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho, a fin de acreditar, administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100, partiendo de la base de que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio que hemos establecido.

En particular, no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que la Administración debe excluir. En otras palabras, sobre el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorporales no se necesita prueba alguna a cargo del contribuyente, pues se trata de bienes que, en ningún caso, podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con esta categoría.

**Quinto.** *Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.*

Por las propias razones jurídicas ampliamente expuestas, se impone la solución establecida en el fundamento precedente, lo que a su vez nos conduce a la necesidad de casar y anular la sentencia de instancia, por fundarse en una interpretación errónea del ordenamiento jurídico y, resolviendo en su lugar el debate trabado en la instancia, estimar el recurso contencioso-administrativo, anulando los acuerdos de liquidación y revisión recurridos, en los términos postulados por los demandantes de instancia.

**Sexto.** En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las ge-

neradas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## FALLO

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

**1.-** Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto.

**2.-** Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Alberto Cardeña Fernández en nombre y representación de doña ÁNGELES, don RUBÉN, don JOSÉ ALBERTO, don ANTONIO y don FRANCISCO JAVIER CUBO CUBO, contra la sentencia de la Sección 9ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de febrero de 2017 en el recurso nº 741/2015, sentencia que se casa y anula.

**3.-** Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 741/2015, declarando la nulidad de la resolución del TEAC recurrida en dicho litigio, por ser contraria al ordenamiento jurídico, así como la anulación de los actos de liquidación impugnados en la instancia, con todos los efectos jurídicos favorables derivados de dicha declaración de nulidad.

**4.-** No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

## VOTO PARTICULAR

Con todo el respeto que nos merece el criterio mayoritario de los componentes de este Tribunal, discrepamos tanto de los razonamientos seguidos como de la solución e interpretación acogida por los motivos que a continuación se exponen.

El auto de admisión entendió que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la cuestión jurídica consistente en «[...] Determinar, a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sobre valoración del ajuar doméstico, qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico».

La conclusión a la que se llega y que va a conformar la doctrina fijada sobre la cuestión es del siguiente tenor:

«**1.-** El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1321 del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la LIP, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.

**2.-** En concreto, no es correcta la idea de que el tres por

ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

**3.-** Las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento.

**4.-** El contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho, a fin de acreditar, administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100, partiendo de la base de que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio que hemos establecido».

Consideramos que al fijar dichos criterios interpretativos no sólo se despeja la cuestión en la que se observó interés casacional objetivo, sino que más allá de esclarecer los elementos y bienes que deben incluirse dentro del concepto de ajuar doméstico, incide directamente en el sentido del art. 15 de la 29/1987, que hasta la fecha era pacífico jurisprudencialmente, como se dirá, alejándose de la anterior línea doctrinal, desactivando absolutamente las presunciones recogidas en su texto, despojándole de contenido material alguno y haciéndolo inaplicable en la práctica.

Estamos parcialmente de acuerdo con la respuesta dada a la cuestión que presentaba interés casacional objetivo sobre los elementos o bienes incluidos en el concepto de ajuar doméstico a efectos del impuesto que nos ocupa, aunque sin extenderlo a los comprendidos en el art. 1321 del CC por hacer referencia a una realidad ajena a que debe atenderse en el ámbito impositivo que nos ocupa; disintimos, con igual convicción, de esta nueva interpretación jurisprudencial que se hace del art. 15, y sobre el alcance de las presunciones contenidas en el mismo.

Aparte de las sentencias que se relacionan en la sentencia de la que discrepamos, que se pronuncian sobre la materia, creemos necesario recordar que existía -hasta el actual cambio de criterio- una línea jurisprudencial consolidada y pacífica que venía a delimitar el alcance del art. 15.

Como antecedente más remoto, pero que delimita una línea jurisprudencial que a la postre se manifiesta constante y uniforme, cabe mencionar la sentencia de este Tribunal Supremo de 27 de abril de 1972 que, en contra de la tesis de la sentencia de la que discrepamos, mantiene que la aplicación porcentual «encierra una presunción deducida del modo de vivir del causante corresponde a sus propias posibilidades económicas, por lo que tal fórmula ha de operar sobre la totalidad de los bienes inventariados».

Tesis que viene a ratificarse en pronunciamientos posteriores, véase al respecto la sentencia del Tribunal Supremo

de 19 de junio de 2009, rec. cas. 4763/2006, que a la luz del texto del art. 15, «el ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3% del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a éste un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulta de la aplicación del referido porcentaje», consideró que el legislador optó por establecer una doble presunción legal *iuris tantum*, una la presencia de ajuar doméstico en la masa hereditaria, y segunda su valoración en el 3 por 100 del caudal relicto.

Más explícita, si cabe, la sentencia de 26 de octubre de 2012, rec. cas. 6745/2009, en la que puede leerse que: «El cuarto motivo plantea el tema de la inclusión del ajuar doméstico en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones de los recurrentes, que no fue tratado por la Sala de instancia.

Esta inclusión fue impugnada, al haber sido atribuido el ajuar, de acuerdo con el artículo 1321 del Código Civil, por el albacea contador-partidor al cónyuge del causante, por lo que resultaba imposible que los herederos adquiriesen el mismo mortis causa.

En apoyo de esta tesis invocaron en la instancia los recurrentes los art. 9.c) de la Ley del Impuesto (que refiere la base imponible a la adquisición individual de cada causa habiente) y 22 de su Reglamento, (que precisa el concepto, refiriéndose al valor real de los bienes y derechos adquiridos), lo que era coherente con la definición del hecho imponible que hace el art. 3.1 de la Ley, sin que, al parecer de los mismos el art. 15 de la ley, que prevé la adición a la masa hereditaria del ajuar, pueda alterar las reglas generales.

No podemos aceptar tampoco este motivo.

A efectos fiscales, el art. tres de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones considera el ajuar doméstico como un activo más que se comprende en la masa hereditaria, precepto que se halla desarrollado en el Reglamento de 8 de Noviembre de 1991, cuyo art. 23 dispone que "a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente se incluirán también en el caudal hereditario del causante los bienes siguientes:

a) Los integrantes del ajuar doméstico, aunque no se hayan declarado por los interesados, valorados conforme a las reglas de este Reglamento, previa deducción de aquellos que, por disposición de la Ley, deben entregarse al cónyuge sobreviviente..."

A su vez el art. 34.3 del referido Reglamento señala en su apartado dos que el valor del ajuar doméstico no minorará en el de los bienes que, por disposición del art. 1321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio.

Por tanto, estando regulado con suficiencia el concepto ajuar doméstico y su valoración por la normativa del Impuesto no cabe acudir al Código Civil, para extraer del mismo, además, conclusiones que contradicen lo establecido en el

ámbito tributario, ya que el Derecho Civil en materia tributaria sólo tiene carácter supletorio».

En esta línea se inscribe la comentada sentencia de 20 de julio de 2016, rec. cas. 790/2015 que fijó el alcance e interpretación del art. 34 del Real Decreto 1629/1991; el problema «se circunscribe a decidir si para el cómputo del ajuar doméstico han de incluirse todos los bienes que integran el caudal relicto, tesis de las resoluciones recurridas, o, por el contrario, y como sostienen los recurrentes, deben ser excluidos los bienes que, integrando la herencia, no guardan relación con el ajuar doméstico, en este caso (acciones, letras y dinero)», este Tribunal consideró que «La concepción del Impuesto de Sucesiones sobre el «ajuar doméstico» viene determinada en la ley del impuesto con referencia al «caudal relicto» y en el reglamento a la «masa hereditaria», conceptos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto «el caudal relicto» como «la masa hereditaria», siendo por tanto improcedentes las deducciones que para su fijación invocan los recurrentes, y que inicialmente analizadas en el Impuesto sobre el Patrimonio han sido luego extendidas al de Sucesiones en la sentencia de contraste». Entendemos que con este parecer se respeta la jurisprudencia anterior representada por las sentencias a las que anteriormente hemos hecho referencia y transcrito parcialmente, despejando la composición del caudal relicto para calcular el 3%, considerando que no cabía excluir elemento alguno aún cuando la naturaleza de dichos elementos no pudiera llevar asociado la existencia de ajuar.

Como se hace eco la sentencia cuya corrección cuestionamos, este Tribunal había abordado el problema conceptual de ajuar doméstico y se pronunció en varias ocasiones al respecto, así sentencias de 26 de abril de 1995, 27 de noviembre de 1995, 18 de diciembre de 1995 o 29 de mayo de 1998, aunque con referencia al impuesto sobre el patrimonio, art. 4, que contenía un concepto de ajuar, declarando exento los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excluyendo determinados bienes. En ellas se hacía referencia a que no se establecía legalmente qué debía entenderse por ajuar y se remitía a lo previsto en el art. 1449.1º de la LEC que contenía una definición de ajuar, al referirse a determinados bienes inembargables, la cual venía a coincidir con la definición que de ajuar da el Diccionario de la Real Academia Española, cuando dice que es «el conjunto de muebles, enseres y ropas de uso común en la casa», razonándose que los elementos patrimoniales integrantes del ajuar doméstico, por su naturaleza o destino, no eran susceptibles de producir rentas del trabajo, ni tampoco rentas del capital, ni, menos aún, rentas de actividades profesionales o empresariales; sino que eran bienes adscritos a la satisfacción de necesidades personales de quienes constituyeran el núcleo doméstico y distintos, por eso mismo, de los otros generadores de las tres categorías de rentas; y que el "ajuar doméstico" no podía ser considerado una ficción o mera entelequia establecida

por la norma, ya que, como conjunto de ropas, muebles, enseres, utensilios, etc. adscritos a la finalidad mencionada, su existencia era una realidad incuestionable, sin que a la regla de valoración contenida en el art. 6.h) de la Ley 50/1977 pudiera atribuirse otra finalidad que la de soslayar la prolijidad y la dificultad; por ello el concepto jurídico-fiscal de ajuar está integrado por el concepto usual de «conjunto de muebles enseres y ropas de uso común en la casa, ampliado a las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones cuyo valor unitario no exceda de 250.000 ptas», pero con el requisito negativo de que no produzcan renta al sujeto pasivo, precisamente por ese destino a la satisfacción de necesidades personales de quienes integran lo que puede considerarse por "núcleo doméstico", de tal suerte que si, a pesar de ese destino, produjeran renta no podrían ostentar la consideración de bienes integrantes del conjunto patrimonial.

Esta jurisprudencia, en cuanto servía a la definición del concepto ajuar doméstico recogido en la normativa sobre el impuesto sobre sucesiones, venía referida a la redacción del art. 15 de la Ley 29/1987, antes de su reforma por la disposición adicional 3 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, y cuyo tenor era el siguiente: «El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará conforme a las reglas establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, a menos que se pruebe fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulta de la aplicación de las mismas», resultando pues obligada la remisión a lo dispuesto en la Ley 50/1977 sobre el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio. El cambio de redacción del precepto, y en definitiva calcular que, a falta de prueba, el valor del ajuar doméstico se cifraba en el 3% del importe del caudal relicto, se justifica, Exposición de Motivos de la Ley 19/1991, en las dificultades de calcular el valor real del ajuar doméstico, «En esta línea, se ha procurado diseñar reglas de valoración eficaces y sencillas excluyéndose definitivamente el ajuar doméstico del ámbito de aplicación del impuesto».

A la vista de la regulación legal y a las aportaciones que ha realizado la jurisprudencia la aplicación normativa no presenta – no presentaba- dificultades. Así se presume la existencia de ajuar doméstico en la masa hereditaria y se presume que su valor se corresponde con el 3% del caudal relicto, sin deducción alguna, como se pronunció este Tribunal en la expresada sentencia de 20 de julio de 2016, ni más minoración que la contemplada reglamentariamente, excepto que se le asigne por los interesados un valor superior; en su caso, pues la Administración está autorizada para adicionarlo de oficio de no haberse incluido en la masa hereditaria.

Estas presunciones son *iuris tantum*, por lo que los interesados pueden enervarlas mediante prueba fehaciente o bien de su inexistencia, en cuyo caso no es posible adicionar el valor del 3% del caudal relicto, o bien de su valor inferior, en cuyo caso el valor resultante es el que debe adicionarse.

El ejemplo que trae a colación la sentencia que cuestionamos para ilustrar su tesis, consideramos que no es apropiada

do y que da como resultado el error en que incurre la nueva tesis jurisprudencial. Los términos del art. 15 son claros y sólo pueden conducir al resultado que anteriormente había alcanzado este Tribunal, como se ha puesto de manifiesto, pues conforme a sus términos se presumía *-iuris tantum-* que en la masa hereditaria siempre había ajuar doméstico, esto es que del total de los bienes y derechos -en definitiva del patrimonio que dejaba el causante, que no otra cosa es el caudal relicto, compuesto por todo tipo de bienes y derechos, incluidos claro está los valores mobiliarios-, dentro de su conjunto, conformándolo como un elemento más del caudal relicto, siempre hay ajuar doméstico que representa presuntivamente *- iuris tantum-* el 3% de su valor total, presunción establecida ante las dificultades para calcular su valor y para facilitar su cálculo. En definitiva, se presume que en el caudal relicto, sin distinción de los tipos de bienes y derechos que lo componen -sin más excepciones que las reglamentarias- siempre hay ajuar doméstico y, a falta de prueba, este tiene un valor del 3% del total. Cierto es que, como se dice en la sentencia, las acciones y participaciones sociales no pueden integrar, ni aun analógicamente, el concepto de ajuar doméstico, lo cual no tiene discusión posible, pero también es cierto que dichas acciones y participaciones forman parte del caudal relicto, al igual que el ajuar doméstico y al igual que el resto de bienes y derechos que conforman el patrimonio del causante, y es la ley la que ha querido de forma categórica que para calcular presuntivamente el valor del ajuar doméstico se tenga en cuenta el valor de todo el caudal relicto, esto es, no sólo de los bienes que pudieran componer el ajuar doméstico -que al ser tratado en la sentencia con la limitación vista hace perder al art. 15 todo su sentido-, sino de todo el conjunto de bienes y derechos que lo componen, entre los que se encuentra también sin discusión las acciones y participaciones. No debe, pues, excluirse bienes o derechos alguno, pero sin que se entienda que sólo deba excluirse acciones y participaciones, y no el resto de bienes del caudal que no constituya el ajuar doméstico, como se recoge en la tesis mayoritaria, sin tener en cuenta que el art. 29 del reglamento habla de que el ajuar forma parte de la base imponible y el artículo 34 dice qué partidas no han de considerarse a los efectos del cómputo, sin que en esta lista se contemple el paquete accionario.

Llegado a este punto, que era el punto de partida del auto de admisión, lo que quedaba por despejar, y en tal sentido la cuestión que presenta interés casacional objetivo, era "Determinar, a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sobre valoración del ajuar doméstico, qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico"; esto es, determinar e identificar la composición del ajuar doméstico, puesto que la dificultad de la normativa reguladora se proyectaba sobre los elementos que conforman el ajuar doméstico a los efectos de practicar la prueba que acredite su inexistencia, esto



es no hay en el caudal relicto resultante ajuar doméstico, o habiéndolo los bienes que lo componen no alcanzan el valor presuntivo del 3% referido.

Pues bien, en este punto, único que debió ser objeto de atención, pues consideramos que la jurisprudencia anterior sobre el alcance del art. 15 sigue siendo válida y correcta, esto es, sobre la determinación de los elementos o bienes incluidos en el concepto de ajuar doméstico, nos mostramos de acuerdo con las consideraciones y conclusiones que se recogen en la sentencia, excepto con la relevancia que se le otorga al art. 1321 del CC.

Así es, desde nuestro punto de vista, manteniendo la jurisprudencia referida, la cuestión a dilucidar, por tanto, se centraba exclusivamente en determinar qué elementos componen el ajuar doméstico a efectos del impuesto sobre sucesiones.

La normativa reguladora del impuesto no ofrece una definición de lo que debe entenderse por ajuar doméstico, y por tanto, sobre los elementos que lo componen.

El diseño legal claramente distinguía entre los bienes que componían el ajuar doméstico y las reglas para su valoración, trasladable por mor del citado art. 15 al impuesto sobre sucesiones. El concepto de ajuar doméstico en el impuesto sobre sucesiones coincidía, pues, con el concepto, esencialmente descriptivo, de ajuar doméstico en el impuesto extraordinario sobre el patrimonio.

La Exposición de la Ley 19/1991, pone de manifiesto las graves dificultades para el cálculo en la determinación del valor de los distintos bienes que componen el patrimonio, optando por excluir definitivamente el ajuar doméstico de su ámbito de aplicación, pero redefiniendo el mismo en el art. 4.cuatro «El ajuar doméstico, entendiéndose por tal los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excepto los bienes a los que se refieren los artículos 18 y 19 de esta Ley», que comprende “Las joyas, pieles de carácter suntuario, automóviles, vehículos de dos o tres ruedas, cuya cilindrada sea igual o superior a 125 centímetros cúbicos, embarcaciones de recreo o de deportes náuticos, aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves, se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo del Impuesto”, y “Objetos de arte: Las pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos, siempre que en todos los casos, se trate de obras originales” y “Antigüedades: Los bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, que tengan más de cien años de antigüedad y cuyas características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los cien últimos años».

La modificación del art. 15 de la Ley 29/1987 por la disposición adicional tercera, con la redacción que actualmente tiene, como no puede ser de otra forma, responde a las dificultades, que se ponen de manifiesto en la propia Exposición de Motivos de la Ley 19/1991, para el cálculo de la determi-

nación del valor de los bienes, optándose por emplear un cálculo proporcional del valor del ajuar doméstico en función del total del valor del caudal relicto; pero en modo alguno afecta al concepto de ajuar doméstico, que coincide con el que se emplea en el impuesto sobre el patrimonio, en referencia a los bienes que lo integran y a los que deben excluirse. Esto es, la reforma afecta a las reglas de la valoración del ajuar doméstico, pero la misma modificación del art. 15 de la Ley 29/1987 que se contiene en la Ley 19/1991, con los antecedentes ya referidos, sin tensión ni artificiosidad alguna no pueden más que referirse a un único concepto de ajuar doméstico, pues llevaría al absurdo considerar que el mismo concepto empleado en la normativa que se modifica responda a realidades diferentes. El concepto de ajuar doméstico que utiliza el impuesto sobre sucesiones en su art. 15 coincide con el concepto, fundamentalmente descriptivo y excluyente, que se establece en la Ley 19/1991, distinto al concepto civil más restrictivo, art. 1321 del CC,

«Fallecido uno de los cónyuges, las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos se entregarán al que sobreviva, sin computárselo en su haber. No se entenderán comprendidos en el ajuar las alhajas, objetos artísticos, históricos y otros de extraordinario valor».

Hemos de rechazar parcialmente, por tanto, la conclusión a la que se llega en la sentencia de que el ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes afectos al servicio de la vivienda familiar al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el art. 1321 del CC; y ello porque no puede aceptarse que este artículo contenga una concepción centenaria de ajuar doméstico, vinculada a los bienes que componen o dan servicio a la vivienda familiar, en tanto que la actual redacción de este precepto procede de la Ley 11/1981, de 13 de mayo, de modificación del Código Civil en materia de filiación, patria potestad y régimen económico del matrimonio, «Fallecido uno de los cónyuges, las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos se entregarán al que sobreviva, sin computárselo en su haber.

No se entenderán comprendidos en el ajuar las alhajas, objetos artísticos, históricos y otros de extraordinario valor», no pretende delimitar conceptualmente el concepto de ajuar doméstico, sino que regula su proyección sobre el régimen económico del matrimonio, tal y como se contemplaba en sus redacciones anteriores, Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil y Ley 14/1975, de 2 de mayo, su antecedente inmediato, esto es, no regula el ajuar doméstico conceptualmente de forma unívoca e independiente y con sustantividad propia en el ámbito civil, sino que se regula en relación con el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos en atención al régimen económico del matrimonio; resulta, pues evidente, que es posible y, desde luego, factible que exista más ajuar que ese, puesto que cabe identificar sin dificultad un ajuar doméstico propio de

personas que no estuvieran casadas o de no residentes con obligación real de tributar, de suerte que de acoger la concepción de ajuar doméstico a la que se refiere el art. 1321 del CC la consecuencia sería que no podría computarse ninguna partida en el concepto de ajuar doméstico a efectos del gravamen que nos ocupa. Cobrando todo su sentido lo que ya mantuvimos en la sentencia de 26 de octubre de 2012, «Por tanto, estando regulado con suficiencia el concepto ajuar doméstico y su valoración por la normativa del Impuesto no cabe acudir al Código Civil, para extraer del mismo, además, conclusiones que contradicen lo establecido en el ámbito tributario, ya que el Derecho Civil en materia tributaria sólo tiene carácter supletorio».

Por todo lo dicho consideramos que a los efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones sobre valoración del ajuar doméstico y elementos o bienes que deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico, ha de señalarse que ha de estarse a la interpretación hecha en la sentencia de 20 de julio de 2016, en el sentido de que la presunción que se establece no viene referida a los elementos que componen el ajuar doméstico, sino a su valor en referencia al total caudal relicto, de suerte que se presume que los elementos que componen el ajuar doméstico a efectos del impuesto sobre sucesiones poseen un valor del 3% del caudal relicto.

El concepto, descriptivo, de ajuar doméstico que emplea el art. 15 de la Ley 29/1987, coincide con el recogido en el art. 4, en relación con los arts. 18 y 19 de la Ley 19/1991.

La presunción referida puede desvirtuarse probando fehacientemente los interesados que en la masa hereditaria no existe ajuar doméstico; ciertamente toda persona, por propia exigencia natural, posee efectos personales, por lo que la referencia legal a inexistencia de ajuar doméstico debe entenderse que no comprende aquellos bienes personales de valor

residual.

También puede desvirtuarse acreditándose por los interesados fehacientemente que los elementos que componen el ajuar doméstico, conforme a la definición descriptiva que ofrece el Impuesto sobre el Patrimonio, poseen un valor inferior de aplicar el 3% sobre el caudal relicto.

El concepto de ajuar doméstico que emplea el art. 15, es más amplio que el de ajuar de vivienda habitual que se recoge en el Código Civil, en tanto que cabe computar en el mismo no sólo aquellos que se encuentre en la vivienda habitual de los esposos, sino todos aquellos «efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles» de uso del causante, esté en su domicilio habitual o en cualquier otro lugar siempre que reúna dichas características, esto es, que se trate de los expresados elementos -excepto los excluidos en los arts. 18 y 19 de la Ley 19/1991- y que sean de uso del causante.

Traslada esta doctrina al caso concreto que nos ocupa, habrá de convenirse en la conformidad jurídica de la sentencia impugnada. Se parte de las presunciones ya vistas, los herederos han debido acreditar a la inexistencia o el menor valor del presuntivo; al no haberlo logrado debe de jugar las presunciones, *-iuris tantum-*, establecidas legalmente.

Ahora bien, existía otra alternativa a la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia de instancia. Resulta evidente que existen casos, como el que nos ocupa, que aplicar el importe resultante de aplicar el 3% resulta excesivo y desproporcionado, cuestionando el principio de capacidad económica como medida; lo que arroja duda sobre la constitucionalidad del precepto, por lo que en la línea seguida en otras ocasiones, véase el Fundamento Jurídico Cuarto del Auto de 1 de julio de 2019, rec. cas. 981/2018, hubiese sido aconsejable plantear cuestión de inconstitucionalidad del art. 15.

## Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

*Constitución de sociedad mediante la aportación de bienes inmuebles hipotecados y con asunción -por parte de la sociedad constituida- del crédito hipotecario pendiente: Sentencia de 18 de mayo de 2020*

La constitución de una sociedad mediante aportación de inmueble hipotecado cuando se produce la asunción de la deuda hipotecaria pendiente, supone la existencia de dos convenciones, sujetas, respectivamente, a la modalidad de "operaciones societarias" y a la de "transmisiones patrimoniales onerosas".

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Objeto del recurso de casación y cuestión con interés casacional.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de 27 de septiembre de 2017, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, desestimatoria del recurso contencioso administrativo interpuesto por la Generalitat Valenciana frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de dicha Comunidad Autónoma de fecha 15 de marzo de 2015, que había estimado la reclamación económico administrativa interpuesta contra liquidación NUM001 y por importe de 7.245,51 euros.

Los hechos relevantes para la solución del caso son, a tenor de las actuaciones procesales y las alegaciones de las partes, los siguientes:

1. Con fecha 3 de mayo de 2012 se otorga escritura de constitución de la mercantil ACB 2221 ALICANTE, SL, en la cual don Benedicto, en pago de las participaciones sociales que adquiere por importe de 58.000 euros, aporta a la sociedad cuatro fincas, tasadas todas ellas en 152.303,90 euros y gravadas con hipoteca con un porte pendiente de pago de 25.196,27 euros.

2. El importe de la deuda pendiente de amortizar fue íntegramente asumido por la sociedad receptora de la aportación.

3. El sujeto pasivo autoliquidó el impuesto sobre la modalidad "operaciones societarias" teniendo en cuenta exclusivamente el valor de las participaciones sociales suscritas y descartando que la asunción de deuda tuviera relevancia fiscal alguna.

4. La Administración de la Comunidad Valenciana, por

el contrario, consideró que el acto comprendía una segunda convención, consistente en la asunción de deuda por la sociedad referida al crédito hipotecario que garantizaban las fincas aportadas, hecho imponible sometido a la modalidad de transmisiones onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y sujeto a tributación independiente.

El auto de admisión, dictado el 14 de febrero de 2018, considera que concurre el interés casacional objetivo que define el artículo 88.2.a) LJCA (RCL 1998, 1741), señalando que la misma consiste en:

"Determinar si la aportación de bienes inmuebles a una sociedad, a cambio de participaciones, cuando tal aportación supera el valor de las participaciones, y conlleva la asunción de una deuda que grava tales inmuebles, supone la realización de uno o dos hechos imponibles del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

Asimismo, identificó como normas jurídicas que, en principio, será objeto de interpretación los artículos 1.2, 4 y 7.2.A) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849).

**Segundo.** *Los términos de la polémica.*

1. Como se sigue del fundamento precedente, la cuestión no es pacífica, al punto que diferentes Tribunales Superiores de Justicia han dado respuestas contradictorias, considerando (como la Sala de Madrid) que en una operación como la descrita hay dos convenciones sujetas a las dos modalidades impositivas o (como las Salas de Valencia o de Andalucía) que solo podía gravarse por "operaciones societarias", pues la aportación de bienes "engloba" la asunción de deuda.

2. En la sentencia de esta misma Sala y Sección de 1 de julio de 2013 (recurso de casación núm. 713/2012) se acogió el criterio de la existencia de dos hechos imponible en los siguientes términos:

"La Sala de instancia en su fundamento segundo describió la operación documentada en la escritura pública del 4 de diciembre de 2007, que sirvió de sustento a la liquidación combatida.

La sociedad citada decidió ampliar el capital social en nueve millones ochocientos quince mil doscientos ochenta euros, mediante la emisión y puesta en circulación de 981.528 participaciones sociales de diez euros de valor nominal cada una, a la que acudieron Caja Segovia y Caja Círculo, suscribiendo 245.382 participaciones e ingresándolas en la cuenta de "Desarrollos Inmobiliarios".

Consulting 2001 Inmobiliaria, SL suscribió 490.764 participaciones sociales y para el pago de las mismas transmitió a la entidad emisora el pleno dominio de las 28 fincas que iban a formar parte como suelo urbanizable delimitado (SUD) del Sector número 10 y 11 del Plan General de Ordenación Urbana Aldeatejada (Salamanca), así como las hipotecas que gravaban cada una de las fincas aportadas, y en cuya obligación de pago se subrogó "Desarrollos Inmobiliarios", incluida la obligación personal con ellas garantizada. Para el cálculo del valor de la aportación se descontó la suma pendiente de amortizar del préstamo hipotecario, adjudicándose las participaciones por el valor neto de las fincas, que ascendió a 4.907.640 €, valor nominal de las participaciones suscritas (...).

Con buen criterio, la sentencia impugnada consideró que se había realizado el hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, puesto que junto a la operación societaria por la que inicialmente tributó la mercantil, se materializó una entrega de bienes inmuebles con asunción de deudas pendientes, hecho imponible recogido en el artículo 7.2 del Texto Refundido de 1993.

Prueba evidente del doble negocio jurídico llevado a cabo es que, para la suscripción del capital ampliado, se descontó y no se computó el importe de la deuda asumida con la entrega de los bienes inmuebles y en la que se subrogó íntegramente "Desarrollos Inmobiliarios".

3. En definitiva, como se pone de manifiesto en el auto de admisión, el núcleo de la polémica gira en torno a si en las operaciones societarias consistentes en la ampliación de capital (como fue el caso que se resolvió en la sentencia antes citada), o de constitución de sociedad (caso que ahora nos ocupa), existe una única operación sujeta a la modalidad "operaciones societarias", o, además, una segunda convención de adjudicación en pago de asunción de deudas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava.

### Tercero. La normativa aplicable.

1. El artículo 7.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 (RCL

1993, 2849) regula una serie de operaciones que no cabe calificar, realmente, como transmisiones, sino como un conjunto de actos que legalmente se asimila o equipara a las transmisiones patrimoniales a efectos del gravamen por este concepto. Concretamente:

"Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas".

En el caso que nos ocupa estamos ante la adjudicación en pago de asunción de deuda, que produce un cambio del deudor primitivo por el adjudicatario del bien o derecho y del que deriva un desplazamiento patrimonial.

2. El art. 19.1.1º del texto refundido de la ley del impuesto establece, en relación con las operaciones societarias, que:

"Son operaciones societarias sujetas: 1. La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades".

3. El artículo 1.2 del mismo texto legal señala que las dos modalidades que estamos analizando ("operaciones societarias" y "transmisiones patrimoniales onerosas") son entre sí incompatibles, pues

"En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias".

4. El artículo 4 del texto refundido dispone, matizando aquella incompatibilidad cuando sean apreciables varias convenciones en un solo documento o concreto, que:

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

5. En cuanto a la base imponible, el artículo 25.1 de la ley del impuesto la define, en una operación societaria como la que nos ocupa, afirmando:

"En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas".

Quiere ello decir, por tanto, que la base imponible coincide con el importe neto del capital social que responde al valor de las aportaciones evaluables económicamente de los socios, de manera que la suma en que consiste el capital social debe coincidir con la suma de las aportaciones de los socios, que en todo caso es una cifra positiva -aún cuando las aportaciones sean de activos y pasivos-, coincidente con la cifra neta de la aportación.

6. Y el artículo 10 del repetido texto legal se refiere así a la base imponible en la modalidad de transmisiones patrimoniales:

"La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca".

De esta suerte, si consideráramos que en la escritura de 3 de mayo de 2012 existen -a efectos tributarios- dos convenciones, la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas estaría constituida por el valor real de la parte del inmueble transmitido que se corresponde con el equivalente de la deuda adjudicada.

**Cuarto.** *El criterio de este Tribunal y la respuesta a la cuestión interpretativa que suscita el auto de admisión.*

**1.** El análisis de la escritura pública de 3 de mayo de 2012, de constitución de sociedad mediante la aportación de inmuebles y asunción de deuda, pone de manifiesto, prima facie, que las partes acuerdan (i) la suscripción de participaciones por valor de 58.000 euros del capital social de la entidad SOCIEDAD LIMITADA ACB 2221 ALICANTE -que se constituye en ese acto- por don Benedicto, (ii) mediante la aportación de cuatro inmuebles hipotecados valorados en 152.303,90 euros, (iii) que garantizan una deuda hipotecaria pendiente de amortizar por valor de 25.296,27 euros y (iv) con asunción por parte de SOCIEDAD LIMITADA ACB 2221 ALICANTE de la citada deuda pendiente.

De esta forma, el valor neto de los inmuebles aportados a la sociedad era suficiente para suscribir el nominal de las participaciones, pues los inmuebles -descontada la carga real que pesaba sobre ellos- tenían un valor superior al de las participaciones que se suscriben.

**2.** Con independencia -por el momento- de su repercusión tributaria, es evidente que las partes efectúan dos convenciones perfectamente delimitadas y separables: la primera, la suscripción del capital mediante la aportación de inmuebles hipotecados; la segunda, la asunción -por la entidad de nueva constitución- del crédito hipotecario.

Decimos que tales convenciones son separables por la razón esencial de que no hay obstáculo legal para que la primera se produzca sin que tenga lugar la segunda. O, dicho con más precisión, es posible que las fincas hipotecadas se aporten a la sociedad sin que ésta asuma el crédito hipotecario pendiente.

Y ello es así, entendemos, tanto si el valor neto de los inmuebles supera el capital suscrito, como aquí sucede, como si ese valor es plenamente coincidente con el de las aportaciones que se adquieren, que existen dos negocios jurídicos perfectamente identificables y autónomos.

En otras palabras, es posible la operación societaria en sentido estricto (constitución de una sociedad y adquisición de las participaciones sociales mediante la aportación de inmuebles hipotecados) sin necesidad de que la entidad de nueva

creación asuma el crédito hipotecario pendiente, sea el valor neto de los inmuebles superior o igual al del capital suscrito.

**3.** La circunstancia que acaba de señalarse permite extraer una primera e importante consecuencia: no puede sostenerse válidamente que la escritura que nos ocupa expresara -a efectos tributarios- una sola convención -como señala la Sala de instancia- o que la asunción de deuda hipotecaria quede "absorbida" por la aportación de los inmuebles o sea fiscalmente irrelevante -a efectos de transmisiones patrimoniales onerosas- cuando, como se ha visto, puede constituirse la mercantil SOCIEDAD LIMITADA ACB 2221 ALICANTE mediante la aportación de fincas hipotecadas sin asunción de la deuda hipotecaria pendiente, esto es, sin que la sociedad de nueva constitución se obligue al pago de un crédito que podría seguir siendo de cargo exclusivo del deudor hipotecario.

**4.** Si ello es así -y aquí sí procede ya analizar la relevancia fiscal del negocio que nos ocupa- resulta de plena aplicación el artículo 4 del texto refundido de la ley del impuesto, según el cual -y como excepción a la regla de no sometimiento a gravamen de una sola convención- resulta obligado exigir el tributo que corresponda a cada una de ellas "cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente".

Y es que, identificadas esas dos convenciones, cada una de ellas constituye el hecho imponible de dos modalidades previstas en la ley del impuesto: operaciones societarias (por la constitución de SOCIEDAD LIMITADA ACB 2221 ALICANTE, ex artículo 19.1.1 del texto refundido) y transmisiones patrimoniales onerosas (por la asunción de deuda por SOCIEDAD LIMITADA ACB 2221 ALICANTE del crédito hipotecario pendiente que grava las fincas aportadas por don Benedicto, ex artículo 7.2 del mismo texto legal).

**5.** Existe, además, un argumento complementario del puramente literal y que está relacionado -nuevamente- con la posibilidad de la aportación de inmuebles hipotecados sin asunción de deuda.

En un supuesto como en el que nos ocupa, aparecen dos indicadores de capacidad económica ( artículo 31.1 CE (RCL 1978, 2836) ) perfectamente identificables: la aportación de los inmuebles y la asunción de deuda por el crédito hipotecario que aún grava los inmuebles aportados, pues -no lo olvidemos- la primera de las convenciones es perfectamente posible sin la segunda y, por ello, no tiene porqué estar vinculada a ella.

**6.** El argumento de la base imponible tampoco es relevante. Se desprende de la ley (en la modalidad "operaciones societarias") que la base imponible se corresponde con la suma del capital social y que ésta debe coincidir con la cifra neta de la aportación.

Pero ello no significa en modo alguno que eso impida gravar la asunción de deuda por "transmisiones patrimoniales onerosas".

Como hemos afirmado en sentencias anteriores de esta

misma fecha, la circunstancia (legal) de que la base imponible de la operación societaria objeto de tributación haya de excluir el valor de las deudas que recaían sobre los bienes y que asume la persona jurídica, no determina en absoluto que la transmisión de esas deudas esté exenta de todo gravamen, pues el precepto, al igual que la Directiva que resulta de aplicación, tiene por objeto el impuesto sobre las aportaciones a sociedades, no otros actos o negocios jurídicos que se realicen con ocasión de esas aportaciones, como sucede en el caso que ahora nos ocupa (la asunción del crédito hipotecario que pesa sobre las fincas aportadas).

7. Por último, y aun aceptando que la cuestión que nos ocupa es discutible, una solución idéntica a la recogida en la sentencia recurrida supondría revisar la doctrina establecida recientemente por este mismo tribunal en un supuesto prácticamente idéntico al aquí analizado.

Y no entendemos, desde luego, que esa solución contraria aparezca con la suficiente nitidez como para alterar ese criterio jurisprudencial.

8. En consecuencia, debemos responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión en el sentido de que la constitución de una sociedad mediante aportación de inmueble hipotecado cuando se produce la asunción de la deuda hipotecaria pendiente, supone la existencia de dos convenciones, sujetas, respectivamente, a la modalidad de "operaciones societarias" y a la de "transmisiones patrimoniales onerosas".

#### **Quinto.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el presente recurso de casación.*

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del presente recurso de casación, pues la Sala de Valencia ha aplicado en la sentencia recurrida un criterio contrario a la doctrina que hemos entendido correcta en relación con la existencia de dos convenciones que pueden ser gravadas por ambas modalidades del impuesto.

Y por esa misma razón, procede -una vez casada la sentencia citada- resolver el litigio en sentido estimatorio y declarar la disconformidad a Derecho de la resolución del TEAR que anuló la resolución del órgano de gestión de la Hacienda autonómica que -por entender que concurrían en el documento de autos dos convenciones- consideró (acertadamente, como se ha visto) que las mismas estaban sujetas no solo a "operaciones societarias", sino también a "transmisiones patrimoniales onerosas".

#### **Sexto.** *Sobre las costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

Y a tenor del artículo 139.1 LJCA, por lo que se refiere a las costas de la instancia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

## F A L L O

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

1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2.- Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Generalidad Valenciana, representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia núm. 1364, de 27 de septiembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, pronunciada en el recurso núm. 4/500/2016, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 15 de marzo de 2015, estimatoria de la reclamación económico-administrativa NUM000, interpuesta contra liquidación NUM001 del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y por importe de 7.245,51 €, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Generalitat Valenciana contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 15 de marzo de 2015, estimatoria de la reclamación económico-administrativa NUM000, interpuesta contra liquidación NUM001 del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y por importe de 7.245,51 €, declarando la mencionada resolución del TEAR disconforme con el ordenamiento jurídico y ajustada a Derecho, en consecuencia, la liquidación girada en relación con la operación documentada en la escritura de 3 de mayo de 2012 que tiene en cuenta la sujeción a ambas modalidades del tributo ("operaciones societarias" y "transmisiones patrimoniales onerosas").

4.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni sobre las de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

## VOTO PARTICULAR

Con todo el respeto que nos merece el parecer mayoritario, siendo la cuestión en debate polémica, hemos de disentir del mismo por las razones que a continuación exponemos.

Sobre la cuestión en debate.

Como se pone de manifiesto en el auto de admisión, el núcleo de la polémica gira en torno a si en las operaciones societarias consistentes en la ampliación de capital o de constitución de sociedad (caso que ahora nos ocupa), existe una única operación sujeta a la modalidad "operaciones societarias", o, además, una segunda convención de adjudicación en

pago de asunción de deudas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava.

Sobre los antecedentes jurisprudenciales.

La sentencia mayoritaria pone de manifiesto, y así es, que este Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre un supuesto semejante al enjuiciado en la sentencia de instancia de esta misma Sala y Sección de 1 de julio de 2013 (recurso de casación nº. 713/2012), decantándose por considerar que existían dos hechos imponible. Sin restarle su valor, si ha de convenirse que la misma resulta acrítica, limitándose a dar por buena la tesis que se recogía en la sentencia de instancia:

"Con buen criterio, la sentencia impugnada consideró que se había realizado el hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, puesto que junto a la operación societaria por la que inicialmente tributó la mercantil, se materializó una entrega de bienes inmuebles con asunción de deudas pendientes, hecho imponible recogido en el artículo 7.2 del Texto Refundido de 1993.

Prueba evidente del doble negocio jurídico llevado a cabo es que, para la suscripción del capital ampliado, se descontó y no se computó el importe de la deuda asumida con la entrega de los bienes inmuebles y en la que se subrogó íntegramente "Desarrollos Inmobiliarios".

Legislación aplicable.

-El art. 7.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 (RCL 1993, 2849) , regula una serie de operaciones que no son realmente transmisiones, sino actos que legalmente se asimilan o equiparan a las transmisiones patrimoniales para hacerlas tributar por este gravamen, en concreto "Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas". En el caso que nos ocupa estamos ante la adjudicación en pago de asunción de deuda, que produce un cambio, el deudor primitivo por el adjudicatario del bien o derecho y del que deriva un desplazamiento patrimonial.

- El art. 19.1.1º de dicho texto legal establece que "Son operaciones societarias sujetas: 1.º La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades".

- Ambos gravámenes son entre sí incompatibles por así establecerlo el art. 1.2 del Texto Refundido, al disponer que "En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias". En el supuesto de que una convención esté sujeto a ambas modalidades, conforme al principio de especialización, quedará sujeta a operaciones societarias y no a transmisiones patrimoniales, lo que conlleva que tributándose por operaciones societarias no podrá tributar por transmisiones patrimoniales, por la adjudicación en pago de asunción de deuda.

- Ahora bien, establece el art. 4 del texto legal comentado que "A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo docu-

mento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa".

La cuestión, pues, a dilucidar es el determinar si la operación realizada supone una sola convención, la simple constitución de la sociedad mediante la aportación de un inmueble hipotecado, y sólo cabe un gravamen, o dos convenciones, una la constitución de la sociedad y otra la adjudicación del inmueble hipotecado en pago de asunción de la deuda, por lo que ha de tributarse también por esta segunda operación por ser una convención distinta de la primera.

- Conforme al art. 25.1 de la Ley del impuesto, la base imponible "En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas". Esto es, la base imponible coincide con el importe neto del capital social que responde al valor de las aportaciones evaluables económicamente de los socios, por tanto la suma del capital social debe coincidir con la suma de las aportaciones de los socios, que en todo caso es una cifra positiva -aún cuando las aportaciones sean de activos y pasivos-, coincidente con la cifra neta de la aportación.

- La base imponible en la modalidad de transmisiones patrimoniales, art. 10 del texto legal, "La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca". Esto es, en el caso de que se considerara que estamos ante dos convenciones, la base imponible estará constituida por el valor real de la parte del inmueble

transmitido que se corresponde con el equivalente de la deuda adjudicada.

- Define el art. 20 de la LGT (RCL 2003, 2945) el hecho imponible como "el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal"; en el caso que nos ocupa, la finalidad concreta que no se cuestiona, ya se ha dicho, es la constitución de sociedad mercantil mediante la aportación de inmuebles con deuda hipotecaria y asunción de deuda por la sociedad constituida.

Las razones para entender que existe un solo hecho imponible.

## 1. Una sola convención.

Conforme al art. 13 de la LGT, toda obligación tributaria debe exigirse con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado. Lo procedente será determinar cuál fue la voluntad negocial.

No se discute que la finalidad de la operación examinada fue el negocio societario consistente en la constitución de la nueva sociedad, lo cual conlleva necesariamente la aporta-

ción dineraria o no dineraria, siendo factible la aportación de bienes inmuebles hipotecados, recibiendo a cambio participaciones por el importe neto de su valor.

Ahora bien, conforme a las normas mercantiles, la aportación del inmueble hipotecado puede hacerse bien sin asunción del préstamo hipotecario, bien con asunción del préstamo, y a su vez, de forma interna, o mediante subrogación de la sociedad en la posición del deudor, pero también cabe la transmisión del activo y del pasivo cuando la deuda esté vinculada al bien aportado, tal y como ocurre en estos casos de aportación de inmueble hipotecado.

Siendo todos los anteriores supuestos factibles, desde el punto de vista del Derecho mercantil, para la constitución de sociedad -o ampliación de capital-, en todos ellos, como no puede ser de otra forma, existe una sola voluntad negocial, la constitución de la sociedad, más allá de las posibles "modalidades" para llevarla a cabo.

Cualquiera que sea la forma de articularse no puede prescindirse de la causa negocial, que no es otra que la constitución de la sociedad; sin que quepa disgregarla en función de las distintas "modalidades" a utilizar para la constitución de la sociedad, y aún cuando las consecuencias jurídicas derivadas, como pueden ser desde el desplazamiento de la propiedad a la propia asunción de deuda por cambio de deudor, consideradas individualmente y al margen del negocio realmente llevado a cabo, la constitución de la sociedad, pudieran tener transcendencia fiscal, dado que estamos ante una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias, no lo está por la de transmisiones patrimoniales por la incompatibilidad legal prevista en el art. 1.2 del Texto Refundido, sin que exista precepto alguno que distinga entre los supuestos legales que se consideran transmisiones patrimoniales incluida la modalidad especial asimilada de adjudicación en pago de asunción de deuda.

En definitiva, hay una sola convención gravable, pues sólo existe una sola voluntad y una sola causa negocial cual es la constitución de la sociedad, sea cual sea la forma en que se articule.

## 2. Confusión de los elementos esenciales.

Cabe añadir a lo dicho que existe una necesaria correlación entre los elementos esenciales del hecho imponible y la base imponible, en tanto que esta viene a representar la medición cuantitativa del hecho imponible, esto es, el propio contenido material y objetivo del negocio susceptible de gravamen.

En el caso que nos ocupa, ya se ha visto, la base imponible coincide "con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas", y, en definitiva, viene a delimitar el contenido evaluable sometido a gravamen en el acto de la constitución de la sociedad.

Como ha quedado indicado anteriormente en estos casos la base imponible se corresponde con la suma del capital social que debe coincidir con la cifra neta de la aportación, lo

que de suyo delimita y conforma objetivamente el hecho imponible, que en el caso de aportación de inmueble hipotecado con asunción de deuda sólo cabe computar el valor neto de la aportación. Delimitada la base imponible, en la que necesariamente para su determinación se ha debido de descontar la deuda -en este sentido resulta esclarecedor el art. 11 de la Directiva 2008/7 (LGEur 2008, 243) Ce (RCL 1978, 2836) -, queda delimitado el contenido objetivo del hecho imponible de constitución de sociedades, sin que, por ende, la adjudicación del inmueble hipotecado con asunción de deuda conformador del hecho imponible pueda tenerse en cuenta para a su vez determinar un hecho imponible distinto como es la adjudicación en pago de asunción de deuda.

Criterio interpretativo.

Las consideraciones anteriores debieron llevar a modificar el criterio de este Tribunal representado por la sentencia de 1 de julio de 2013, rec. cas. 713/2012, en tanto que la cuestión que presenta interés casacional objetivo debe despejarse en el sentido de que la constitución de una sociedad mediante aportación de inmueble hipotecado cuando se produce la asunción de la deuda, sólo debe tributar por la modalidad de operaciones societarias.

Lo cual es aplicable al caso que nos ocupa, en tanto que si bien en el presente asunto el valor del inmueble, descontado la deuda hipotecaria, es mayor que las participaciones entregadas, respecto de la concreta cuestión que nos ocupa ninguna relevancia posee, y ello sin perjuicio de las consecuencias tributarias del exceso de valor.

Cuestión prejudicial.

Como anteriormente se ha tenido ocasión de decir, estamos ante una cuestión polémica que suscita razonables y serias dudas, también desde la perspectiva de su relación con el Derecho europeo. Por ello consideramos que hubiera sido procedente plantear cuestión prejudicial, puesto que la finalidad perseguida por la Directiva podría verse comprometida si con motivo de la constitución de una sociedad o con la ampliación de capital pudiera percibirse otro impuesto (trasmisiones patrimoniales) distinto del impuesto sobre operaciones societarias.

La Directiva regula la percepción de impuestos indirectos en relación con operaciones de reestructuración que afecten a sociedades de capital. En particular su artículo 3, que lleva por título "aportaciones de capital", señala que a efectos de la presente Directiva y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 4, tendrán la consideración de aportaciones de capital las siguientes operaciones: a) la constitución de una sociedad de capital, c) el aumento de capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza.

En lo que ahora interesa la Directiva 2008/7 del Consejo, de 12 de febrero de 2008 relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, pudiera incidir directamente sobre la consideración de la asunción de deuda como



trasmisión patrimonial objeto de gravamen al margen de la operación societaria de la que se desgaja para hacerla tributaria.

La Directiva pretende preservar el principio de libre circulación de capitales, y ya advierte en sus consideraciones que "Los efectos económicos del impuesto sobre las aportaciones son desfavorables para la agrupación y el desarrollo de las empresas", por lo que "La mejor solución para alcanzar estos objetivos consistiría en suprimir el impuesto sobre las aportaciones", aunque mientras que los Estados miembros sigan recaudando el impuesto sobre las aportaciones debe mantenerse condiciones estrictas, pero con una advertencia "Al margen del impuesto sobre las aportaciones, no debe recaudarse impuesto indirecto alguno sobre la concentración de capitales".

El supuesto que contemplamos, gravar una de las modalidades permitidas legalmente para la constitución de sociedades, como es la de aportación de inmueble con deuda hipotecaria, va de suyo que incide, a nuestro entender, directamente o, al menos, indirectamente, sobre el principio de libertad de capitales, en cuanto que la carga tributaria que incorpora, véase el caso que nos ocupa, la hace inviable. Lo que conlleva que en la práctica se obstaculice los mecanismos dispuestos legalmente a propósito, pues resulta claro que ninguna operación se llevará a efecto mediante esta modalidad, cuando el mismo resultado puede alcanzarse sin carga fiscal. Excepto que se quiera evitar una posible elusión fiscal, en cuyo caso así debe ser

contemplado y regulado.

Junto a o anterior no puede perderse de vista que el art. 11 de la Directiva, relativo a la base imponible, dispone que "En el caso de las aportaciones de capital a que se refiere el artículo 3, letra a), c) y d), la base imponible del impuesto sobre las aportaciones estará constituida por el valor real de los bienes de cualquier naturaleza, aportados por los socios o que esos deban aportar, previa deducción de las obligaciones asumidas y de los gastos soportados por la sociedad a consecuencia de cada aportación"; por lo que resulta evidente que el art. 25 "En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas", sólo se ajustará a los términos de la Directiva de entender que la deuda existente que acompaña al inmueble aportado, queda al margen de gravamen alguno, en tanto que ayuda a definir y delimitar la base imponible gravable en operaciones societarias, que, por ende, la excluye como elemento conformador del gravamen de transmisiones patrimoniales en los términos que anteriormente se han indicado.

Dado en Madrid en la misma fecha que la sentencia de la que se disiente.

## *Base imponible en la adquisición de un porcentaje de participaciones sociales constituido solo por bienes inmuebles de forma que, por esa misma adquisición, se pasa a ostentar el control* *Sentencia de 18 de mayo de 2020*

A partir del 1 de diciembre de 2006, fecha de entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre-, la base imponible de tales operaciones -conforme disponía el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y dispone ahora el artículo 314 del texto refundido de esa misma ley- ha de fijarse en función del porcentaje total de participación que se pasa a disfrutar en el momento en que se obtiene el control de la sociedad cuyo capital se adquiere, con independencia de que con anterioridad a ese momento el adquirente tuviera ya la propiedad de parte de esas participaciones o acciones de la entidad".

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de 28 de junio de 2017 (PROV 2017, 244063) de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal de Justicia de Madrid, recaída en el procedimiento ordinario 506/2015, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 29 de abril de 2015, que a su vez desestimó la reclamación económico administrativa interpuesta contra liquidación por ITPAJD.

Por auto de admisión de 14 de febrero de 2018 se acordó admitir el recurso de casación y declarar que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia era:

"Determinar si, en relación con las transmisiones o adquisiciones de valores sujetas, en cuanto transmisiones onerosas de bienes inmuebles, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la base imponible ha de fijarse en función del porcentaje total de participación que se pasa a disfrutar en el momento en que se obtiene el control de la sociedad cuyo capital se adquiere o si, por el contrario, la misma ha de quedar acotada al porcentaje en el que aumen-

ta la participación del socio-adquirente en la operación en la que se verifica su toma de control, al margen de adquisiciones anteriores".

**Segundo.** *Pronunciamiento sobre la cuestión, contenido interpretativo y su proyección al caso que nos ocupa.*

Sobre la cuestión que presenta interés casacional objetivo se ha pronunciado este Tribunal en sentencia de 18 de diciembre de 2018, rec. cas. 485/2017 (RJ 2018, 5718). Basta para resolver el presente recurso de casación, pues, remitirnos íntegramente a lo dicho en la citada sentencia, advirtiendo, como se hacía en la misma, que esta interpretación que se desarrolla es fruto del desarrollo normativo en la materia, en tanto que el artículo 108 de la ley del Mercado de Valores (RCL 2015, 1659, 1994) (de idéntica redacción a la del artículo 314 del actual texto refundido de esa Ley, de 23 de octubre de 2015) fue objeto de modificación por el artículo 8 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (RCL 2006, 2130y RCL 2007, 467), de medidas para la prevención del fraude fiscal, de forma que, tras señalar que "la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", dispone ahora lo siguiente en su número segundo:

"Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá, salvo prueba en contrario, que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles en los siguientes supuestos:

a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella (...).

Además, el número 3, apartado 5º, de dicho artículo, en relación con las transmisiones o adquisiciones sujetas, señala literalmente:

"En las transmisiones de valores que, de acuerdo a lo expuesto en el apartado 2 anterior, deban tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, para la práctica de la liquidación, se aplicarán los elementos de dicho impuesto a la parte proporcional del valor real de los inmuebles, calculado de acuerdo con las reglas contenidas en su normativa. A tal fin se tomará como base imponible:

- En los supuestos a los que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior, la parte proporcional sobre el valor real de

la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de este precepto, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación".

Normativa aplicable al caso que nos ocupa, pues se trata de un hecho imponible devengado en 12 de febrero de 2008. Como se dijo entonces no se precisan especiales esfuerzos hermenéuticos para concluir que lo que esta nueva redacción -que es la aplicable a nuestro asunto- señala es que la base imponible en los supuestos en los que se pasa a obtener el control de la entidad -como aquí sucede con la compra de febrero de 2008- estará constituida por la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de este precepto, deban computarse como inmuebles que corresponda "al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación".

A diferencia de lo que sucedía con la redacción anterior (en la que no se señalaba cómo se determinaba la base imponible) nos encontraríamos con un doble sistema de formación y cuantificación de la base imponible del tributo en estas operaciones:

a) El primero, cuando el socio alcanza el control de la entidad como consecuencia de la operación que se somete a tributación, en cuyo caso la base imponible es la participación total que pasa a tener (con independencia de si esas acciones o participaciones se adquieren en su totalidad o en operaciones previas).

b) El segundo, cuando el socio ya había adquirido el control de la entidad en operaciones anteriores, en cuyo caso la base está constituida solo por el porcentaje que representa la nueva adquisición.

Como dijimos, por tanto, es el momento de alcanzar el control de la sociedad el que determina la cuantificación de la base imponible, pues la ley es muy clara al referirse al porcentaje total de participación "que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación".

Es aquí donde encontramos la gran diferencia con la anterior redacción del precepto, en la que solo se afirmaba que las transmisiones se sujetarían siempre que, como resultado de las mismas, "el adquirente obtenga la titularidad total de este patrimonio o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades". Y esa parquedad en la norma -pues nada decía sobre la base imponible- es la que llevó al Tribunal Supremo a interpretarla en el sentido más acorde con el hecho imponible definido por la ley, constituido por la "transmisión" y no por "la toma de control".

En definitiva, no resulta de aplicación al caso una jurisprudencia

dencia dirigida a interpretar una norma que difiere claramente de la que aquí resulta de aplicación pues, ahora, insistimos, una vez producido el hecho que constituye la *condictio iuris* de la sujeción al impuesto (la toma de control de la sociedad), la base imponible se determinará por la parte proporcional "que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control".

Todo lo cual nos llevó a determinar el siguiente contenido interpretativo:

"Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA (RCL 1998, 1741) , estamos en condiciones de responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, que nos interroga sobre si, en relación con las transmisiones o adquisiciones de valores sujetas en cuanto transmisiones onerosas de bienes inmuebles al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la base imponible ha de fijarse en función del porcentaje total de participación que se pasa a disfrutar en el momento en que se obtiene el control de la sociedad cuyo capital se adquiere o si, por el contrario, la misma ha de quedar acotada al porcentaje en el que aumenta la participación del socio-adquirente en la operación en la que se verifica su toma de control, al margen de adquisiciones anteriores.

Y la respuesta ha de ser la de que -a partir del 1 de diciembre de 2006, fecha de entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre-, la base imponible de tales operaciones -conforme disponía el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y dispone ahora el artículo 314 del texto refundido de esa misma ley- ha de fijarse en función del porcentaje total de participación que se pasa a disfrutar en el momento en que se obtiene el control de la sociedad cuyo capital se adquiere, con independencia de que con anterioridad a ese momento el

adquirente tuviera ya la propiedad de parte de esas participaciones o acciones de la entidad".

Tesis la anterior que, en atención a los hechos enjuiciados, debe llevarnos a considerar el acierto de la sentencia de instancia, cuya confirmación procede.

**Tercero.** *Pronunciamiento sobre Costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741) , al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, no procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de este recurso de casación.

**F A L L O**

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

**1.-** Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia.

**2.-** No haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 28 de junio de 2017, dictada en el procedimiento ordinario nº. 506/2015 (PROV 2017, 244063) sobre liquidación por impuesto sobre transmisiones patrimoniales en aplicación de lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores (RCL 2015, 1659, 1994) , sentencia que se confirma.

**3.-** No hacer una expresa condena sobre las costas causadas en la instancia y en esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

#### **AUMENTO DE CAPITAL POR COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS DE LOS SOCIOS CONTRA LA SOCIEDAD Y POSTERIOR REDUCCIÓN DE CAPITAL CON DEVOLUCIÓN DE APORTACIONES A LOS SOCIOS, TRANSMITIÉNDOLES A AMBOS DOS INMUEBLES**

(Consulta nº V0451-20 de 26 de febrero de 2020)

1. La ampliación de capital es una operación que constituye hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, estando sujeta y exenta de la misma, en virtud del artículo 45.I.B.11 del Texto Refundido del citado impuesto.

2. La reducción de capital es una operación igualmente sujeta, pero no exenta, de la modalidad de operaciones societarias. Son sujetos pasivos del impuesto los socios, por los bienes que reciban, debiendo tributar por el valor real de los mismos, al tipo del 1 por 100.

3. La sujeción de las referidas operaciones por la modalidad de operaciones societarias, incluso estando exenta una de ellas, excluye la posible aplicación de ninguna de las otras modalidades del impuesto, dada la incompatibilidad existente entre las mismas en aplicación de los artículos 1.2 y 31.2 del Texto Refundido.

#### **MODIFICACIÓN DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO: ELIMINACIÓN DE CLÁUSULA SUELO**

(Consulta nº V0490-20 de 27 de febrero de 2020)

La escritura de novación modificativa de un préstamo hipotecario, a los solos efectos de eliminar la denominada cláusula suelo no constituye hecho imponible de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, documento notarial, al no tener por objeto cantidad o cosa valuable, ni tampoco constituye hecho imponible de las otras dos modalidades del impuesto.

#### **CANCELACIÓN DE DIVISIÓN HORIZONTAL**

(Consulta nº V0276-20 de 5 de febrero de 2020)

Primero. Si realmente se tratara de la cancelación de la división horizontal que figura en el registro, la referida escritura de modificación no tendría contenido valuable, ya que, en dicha escritura, no hay una nueva división horizontal. En consecuencia, tal escritura no debería tributar por la cuota variable del documento notarial, al no cumplirse uno de los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Segundo. Sin embargo, si se tratara del otorgamiento de una nueva división horizontal distinta de la anterior, a la que sustituye, circunstancia que deberá determinar la oficina liquidadora correspondiente, se estará produciendo un nuevo hecho imponible por la referida cuota variable, al concurrir los cuatro requisitos exigidos por el apartado 2 del artículo 31 del TRLITPAJD.

#### **CANCELACIÓN DEL RÉGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL, A CONSECUENCIA DEL DERRIBO DEL EDIFICIO**

(Consulta nº V0363-20 de 17 de febrero de 2020)

La escritura de cancelación de la declaración de obra nueva y división horizontal no tendrá contenido valuable, por lo que no tributará por dicho concepto al no cumplir uno de los requisitos del artículo 31.2 del texto refundido.

## **CONSTITUCIÓN Y REGISTRO DE LA FIGURA DE EMPRENDEDOR DE RESPONSABILIDAD LIMITADA**

(Consulta nº V0448-20 de 26 de febrero de 2020)

En el caso que se examina, y en cuanto a si se cumplen los requisitos exigidos en el citado artículo, puede afirmarse que queda fuera de duda la no sujeción a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni de Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Para el examen de los otros tres requisitos es necesario tener en cuenta lo dispuesto en la Ley 14/2013, de 24 de septiembre. Dicha ley crea una nueva figura, el Emprendedor de Responsabilidad Limitada, quien podrá limitar su responsabilidad por las deudas que traigan causa del ejercicio de su actividad empresarial o profesional, permitiendo, además, que las personas físicas puedan evitar que la responsabilidad derivada de sus deudas empresariales afecte a su vivienda habitual bajo determinadas condiciones. La creación de esta figura va acompañada de las oportunas garantías para los acreedores y para la seguridad jurídica en el tráfico mercantil. En este sentido, la operatividad de la limitación de responsabilidad queda condicionada a la inscripción y publicidad a través del Registro Mercantil y el Registro de la Propiedad, en los términos que se regulan en el citado precepto.

Artículo 9. Publicidad mercantil del emprendedor de responsabilidad limitada.

“1. La condición de emprendedor de responsabilidad limitada se adquirirá mediante su constancia en la hoja abierta al mismo en el Registro Mercantil correspondiente a su domicilio. Además de las circunstancias ordinarias, la inscripción contendrá una indicación del activo no afecto conforme a los apartados 1 y 2 del artículo 8 de esta Ley y se practicará en la forma y con los requisitos previstos para la inscripción del empresario individual. Será título para inmatricular al emprendedor de responsabilidad limitada el acta notarial que se presentará obligatoriamente por el notario de manera telemática en el mismo día o siguiente hábil al de su autorización en el Registro Mercantil o la instancia suscrita con la firma electrónica reconocida del empresario y remitida telemáticamente a dicho Registro”.

A la vista del citado precepto se puede concluir:

- Que el acto que se examina tiene acceso al Registro Mercantil.
- Que, con respecto a que se trate de una primera copia de una escritura o un acta notarial, el título para acceder al registro mercantil puede ser tanto un acta notarial como una instancia suscrita con firma electrónica, debiendo entenderse que en caso de que se opte por esta segunda posibilidad, se produce automáticamente la inaplicabilidad de la cuota variable del documento notarial.

Por último, queda por examinar el requisito de que el documento notarial tenga por objeto cantidad o cosa valuable, debiendo entenderse que se trata de un acto sin contenido económico, de igual forma que sucede con las circunstancias que afectan o modifican la capacidad civil de las personas en cuanto a la libre disposición de sus bienes o a su capacidad legal para administrar, a que se refiere el apartado 4 del artículo 2 de la Ley Hipotecaria, todas ellas referidas al aspecto personal y no patrimonial de aquel a quien se refieran.

Por tanto, la falta de concurrencia de todos los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, determina la no sujeción de la operación planteada por la cuota variable del documento notarial, de Actos Jurídicos Documentados.

## **MODIFICACIÓN DE LAS CUOTAS DE PARTICIPACIÓN EN LOS ELEMENTOS COMUNES DE LA PROPIEDAD HORIZONTAL**

(Consulta nº V0449-20 de 26 de febrero de 2020)

La variación de las cuotas de participación de los elementos privativos del edificio no supone el devengo de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, pues lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, los cuales no son objeto de cambio o modificación alguna.

## **POSIBILIDAD DE DECLARAR POR EL VALOR COMUNICADO POR LA ADMINISTRACIÓN, SIENDO EL PRECIO DECLARADO SUPERIOR**

(Consulta nº V0450-20 de 26 de febrero de 2020)

La imposibilidad por parte de la Administración de comprobar el valor declarado cuando éste se ajuste a los valores publicados por la propia Administración actuante, no significa que dicho valor deba tener necesariamente la consideración de base imponible, pues el artículo 46 señala expresamente que, si el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación, será esta magnitud la que se tomará como base imponible.

## **TRANSMISIÓN DE UN LOCAL TRAS LA REALIZACIÓN DE OBRAS DE REHABILITACIÓN**

(Consulta nº V0284-20 de 7 de febrero de 2020)

Siempre que las obras de rehabilitación que el consultante realizó en la edificación objeto de consulta cumplan con los requisitos señalados, la entrega del local habría tenido la consideración de primera entrega en los términos previstos en el artículo 20.Uno.22º.A), párrafo segundo, y la misma se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, si a la entrega del local le resultase de aplicación la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, ordinal 22º, de la Ley del Impuesto por no tener la consideración de obras de rehabilitación en los términos expuestos, hay que hacer referencia a la posibilidad de renunciar a la aplicación de la exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, según el cual:

“Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.” En el supuesto de que se renunciase a la exención, el artículo 84.Uno.2º, letra e) de la Ley 37/1992 señala, en relación con el sujeto pasivo de las operaciones, que:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...).

– Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

(...).”

## **TRANSMISIÓN POR UNA ENTIDAD MERCANTIL DE CARÁCTER PATRIMONIAL, SIN ACTIVIDAD ECONÓMICA, DE VARIAS PARCELAS**

(Consulta nº V0285-20 de 7 de febrero de 2020)

La entidad consultante tendría la condición de empresario o profesional y estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realizase en el territorio de aplicación del Impuesto, en particular, si hubiera sido arrendador de las parcelas objeto de consulta o si hubiera efectuado la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

En este sentido, si como manifiesta la entidad consultante en su escrito, la misma no desarrollase ninguna actividad económica y las parcelas que van a ser objeto de transmisión no se hubieran encontrado afectas a su patrimonio empresarial, la entrega de las mismas no se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que pudiera corresponder, en el caso de transmisión de bienes, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

## **EJERCICIO DE LA OPCIÓN DE COMPRA EN UNA VIVIENDA DE OBRA NUEVA UNA VEZ TRANSCURRIDOS LOS TRES AÑOS ESTABLECIDOS PARA ELLO EN EL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA**

(Consulta nº V0409-20 de 20 de febrero de 2020)

Se consulta sobre el ejercicio de la opción de compra en una vivienda de obra nueva una vez transcurridos los tres años establecidos para ello en el contrato de arrendamiento con opción de compra.

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

Ahora bien, debe significarse que el precepto se refiere de forma expresa a uso, entre otros, en virtud de contratos sin opción de compra; quiere ello decir que el uso en virtud de contratos con opción de compra suscritos con el promotor, por muy dilatados

o sucesivos en el tiempo que sean, no pueden agotar nunca la primera entrega, siempre que se haya dado a la edificación ese uso y con independencia de que las condiciones contractuales del arrendamiento con opción de compra varíen de unos a otros. En estas circunstancias, la entrega que realice el promotor de la edificación que ha sido destinada al arrendamiento en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra siempre va a tener la consideración de primera entrega ya el adquirente sea el propio arrendatario optante ya un tercero distinto del anterior.

En consecuencia, tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta la transmisión por el promotor de una vivienda a un tercero cuando dicha vivienda ha estado desde su construcción destinada al arrendamiento con opción de compra.

Por el contrario, si los contratos de arrendamiento con opción de compra no hubieran sido suscritos con quien tiene la condición de promotor conforme a lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 o bien la edificación hubiera sido destinada también por su promotor a un uso distinto al de arrendamiento con opción de compra por un plazo ininterrumpido igual o superior a dos años, la entrega posterior de esa edificación al arrendatario en el ejercicio de la opción de compra o a un tercero adquirente tendrá la consideración de segunda entrega sujeta y exenta, sin perjuicio que resulte aplicable alguna de las excepciones que contempla el mencionado precepto.

## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### **DONACIÓN A RESIDENTE EN LUXEMBURGO**

**(Consulta nº V0149-20 de 21 de enero de 2020)**

Primera: Una donación de un bien inmueble situado en territorio español a un donatario no residente en el mismo estará sujeta a tributación en España por obligación real.

Segunda: 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 por obligación real siempre que el dinero objeto de la donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico.

Tercera: El consultante, residente en Luxemburgo, tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma de Madrid en el supuesto de donación del bien inmueble o 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, en el supuesto de donación de dinero en efectivo.

### **DONACIÓN POR EL MARIDO, DE NACIONALIDAD Y RESIDENCIA LIBANESA, DEL 50 POR CIENTO DE DOS INMUEBLES EN MARBELLA (MÁLAGA) A SU ESPOSA TAMBIÉN RESIDENTE EN LÍBANO**

**(Consulta nº V0282-20 de 7 de febrero de 2020)**

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 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.

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.

## PUNTOS DE CONEXIÓN: IMPUESTO SOBRE DONACIONES

(Consulta nº V0342-20 de 13 de febrero de 2020)

En cuanto a las adquisiciones “inter vivos”, se regula en el artículo 32 de la Ley 22/2009, que establece la regla general de delimitación en sus apartados 1 y 2.b) y c), al disponer lo siguiente:

“Artículo 32. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.
2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

(...)

b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.

A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

(...)

En cuanto al concepto de residencia, el artículo 6 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones- en adelante LISD- dispone lo siguiente en sus apartados 1 y 2:

“Artículo 6. Obligación personal.

1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.

2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”.

A este respecto, 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 regula la residencia en su artículo en estos términos:

“Artículo 9. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

(...)

De acuerdo con el precepto transcrito, como regla general, tendrán la condición de residentes aquellas personas que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, circunstancia que se da en la consultante, quien reside en España desde abril de 2019 hasta la actualidad.

Por lo tanto, el punto de conexión respecto a las donaciones que va a recibir será el siguiente:

Respecto a los inmuebles que va a recibir, situados en Andalucía y las acciones de una sociedad limitada cuyo activo principal está compuesto por inmuebles, radicados también en Andalucía, el punto de conexión será la Comunidad Autónoma de Andalucía en función de lo establecido en el artículo 32.2.b) de la Ley 22/2009. Respecto al dinero que va a recibir, al ser la consultante residente en la Comunidad Autónoma de Andalucía, el punto de conexión será dicha comunidad autónoma, tal y como establece el artículo 32.2.c) de la Ley 22/2009. 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.



## **DONACIÓN POR LOS PADRES, RESIDENTES EN LA COMUNIDAD DE MADRID, A SU HIJA, RESIDENTE EN REINO UNIDO DINERO OBTENIDO POR LA VENTA DE UN FONDO DE INVERSIÓN**

(Consulta nº V0418-20 de 21 de febrero de 2020)

Se consulta sobre la donación por los padres, residentes en la Comunidad de Madrid, a su hija, residente en Reino Unido desde hace ocho años, el dinero obtenido por la venta de un fondo de inversión que durante más de cinco años ha estado gestionado por una oficina ubicada en Madrid y, a principios de este año su gestión se ha trasladado a la Comunidad de Castilla La Mancha. 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.

Asimismo, 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.

Por tanto, la 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.

Finalmente, al no ser la donataria 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, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no residentes (c/ infanta mercedes, nº 49. madrid; registro en c/ lérída, nº 32-34).

## **DONACIÓN A SUS HIJOS DE LA NUDA PROPIEDAD, DE DETERMINADOS FONDOS DE INVERSIÓN, RESERVÁNDOSE LOS DONANTES EL USUFRUCTO VITALICIO, ASÍ COMO LA FACULTAD DE DISPONER SOBRE LOS MISMOS**

(Consulta nº V0431-20 de 24 de febrero de 2020)

En los supuestos de desmembramiento de la propiedad, con independencia de que exista o no reserva del poder de disposición en favor de los usufructuarios vitalicios, se aplica la normativa habitual reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En consecuencia, los consultantes deberán tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la donación de la nuda propiedad de determinados fondos de inversión.

Cada consultante recibirá dos donaciones diferenciadas, una por cada progenitor.

La base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se determinará por la diferencia entre el valor total de los bienes y el valor del usufructo vitalicio, que se reservan los donantes.

Por otro lado, la cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

Por último, en la extinción del derecho real de usufructo vitalicio por fallecimiento del usufructuario, el nudo propietario deberá practicar la declaración-liquidación pendiente aplicando la normativa vigente al tiempo del desmembramiento del dominio.

## **RECTIFICACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES COMO CONSECUENCIA DE LA MINORACIÓN DEL VALOR CATASTRAL**

(Consulta nº V0306-20 de 10 de febrero de 2020)

Los bienes y derechos adquiridos «mortis causa» deben incluirse en la base imponible del ISD por su valor real.

La modificación del valor catastral de un bien inmueble adquirido «mortis causa», minorando dicho importe, por parte de los órganos competentes del Catastro Inmobiliario, no es título suficiente para solicitar la rectificación de la autoliquidación.

Asimismo, la modificación con efectos retroactivos del valor catastral de un bien inmueble, minorando dicho importe, por parte de los órganos competentes del Catastro Inmobiliario, determina la procedencia de la devolución del exceso de cuota del IBI ingresado por el contribuyente correspondiente a los periodos impositivos devengados desde la fecha a la que se retrotraen los efectos en la resolución del Catastro.

## **FALLECIMIENTO DE LA MADRE RECIBIENDO EL 50 POR 100 DEL SALDO DE LAS CUENTAS CORRIENTES QUE SON TITULARIDAD DE LA MADRE Y LA HERMANA**

**(Consulta nº V0307-20 de 10 de febrero de 2020)**

La consulta planteada suscita varias cuestiones:

Primero: Distinción entre titularidad de disposición y titularidad dominical.

No existe un sistema de atribución de bienes o derechos diferente en el ámbito fiscal al que corresponde en el ordenamiento jurídico general. No obstante lo anterior, es bien conocido que la titularidad de los saldos de las cuentas de depósito que figuran a nombre de varias personas de forma indistinta es una cuestión que ha sido objeto de análisis por diversas instancias, pero que el Tribunal Supremo ha aclarado en varias sentencias

Concretamente, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, los fondos depositados en una cuenta bancaria abierta a nombre de dos o más titulares con el carácter de indistinta o solidaria no pertenecen por ese solo hecho a todos los cotitulares (la cotitularidad no determina, por sí sola, la existencia de un condominio, y menos por partes iguales), sino que lo que tal titularidad de disposición solidaria significa es que cualquiera de dichos titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta.

La titularidad dominical sobre dichos fondos y, en su caso, la existencia de condominio sobre ellos, habrá de venir determinada únicamente por las relaciones internas entre ambos titulares y, más concretamente, por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros.

Segundo: Distinción entre las facultades de disposición sobre una cuenta indistinta según vivan los cotitulares o haya fallecido alguno de ellos.

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

Tercero: Porcentaje del dinero depositado en cuentas bancarias solidarias o indistintas que corresponde a cada cotitular de dichas cuentas.

No es posible establecer a priori el porcentaje del dinero depositado en cuentas bancarias solidarias o indistintas que corresponde a cada uno de los cotitulares de dichas cuentas, ya que la titularidad dominical sobre el dinero vendrá determinada por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de los que se ha nutrido cada cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros en la oficina liquidadora correspondiente, este Centro Directivo no tiene competencias para determinar el origen de los fondos.

Por lo tanto, si efectivamente la titularidad dominical era exclusivamente de la madre, a su muerte todo el dinero de las dos cuentas formará parte del caudal relicto, es decir, de la masa hereditaria.

Por lo tanto, si el consultante recibe el 50 por 100 del dinero de las cuentas por su condición de heredero, deberá tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de sucesiones.

## **RESIDENTE EN ESPAÑA QUE HEREDA UNA CUENTA BANCARIA QUE SU PADRE, RESIDENTE EN MÉXICO, QUE TENÍA EN LA COMUNIDAD DE MADRID**

**(Consulta nº V0417-20 de 21 de febrero de 2020)**

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.

Concretamente, 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 definitiva, la consultante deberá presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes que adquiera, con independencia del lugar donde estos se encuentren situados y tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad de Madrid.

Por último, al no ser el causante 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, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (C/ Infanta Mercedes, nº 49. Madrid; registro en C/ Lérida, nº 32-34).

**TRIBUNAL SUPREMO:  
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ... 45**

Alcance en relación a ingresos derivados de liquidaciones firmes: imposibilidad de devolución directa . . . . . 45

**CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS:  
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ... 55**

Constitución de una sociedad limitada aportando varias. . . . . 55

## TRIBUNAL SUPREMO: Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

*Alcance en relación a ingresos derivados de liquidaciones firmes: imposibilidad de devolución directa: Sentencia de 18 de mayo de 2020*

En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria. La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios

(i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza;

(ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido;

(iii) no han provocado que el solicitante adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y

(iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical y, desde luego, ésta no puede ser la aducida por la parte recurrente en su demanda (el artículo 47.2 de la Ley 39/2015 referida a disposiciones generales y no a actos administrativos, como la liquidación firme que nos ocupa).

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Hechos del litigio, respuesta de la sentencia recurrida y argumentos impugnatorios del recurrente en casación.*

1. La solución a las cuestiones que el presente recurso plantea exige, en primer lugar, constatar los hechos relevantes que se desprenden del expediente administrativo, de las actuaciones procesales y de las alegaciones de las partes:

1.1. Como consecuencia de la venta por BANKIA de un inmueble en la localidad de Creixell (Tarragona) en el año 2014, se giró una liquidación del correspondiente impuesto (plusvalía) por importe de 91,98 euros aplicando los preceptos correspondientes del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (RCL 2004, 602, 670), liquidación que fue debidamente notificada al contribuyente y que éste no recurrió, dejando que adquiriera firmeza.

1.2. Con fecha 8 de febrero de 2018, conocida la sentencia del TC que declara nulos por inconstitucionales ciertos preceptos "en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad jurídica", presenta la vendedora un escrito al ayuntamiento solicitando la devolución de la cantidad abonada, por considerarla indebida, interesando la

incoación del procedimiento de revocación de actos nulos de pleno derecho e invocando expresamente al efecto el artículo 221.3, en relación con el artículo 217.1.a), ambos de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945), siendo éste el único motivo de nulidad que se aduce en dicho escrito.

1.3. Con fecha 14 de junio de 2018, la Junta de Gobierno Local del indicado ayuntamiento dicta una resolución en la que desestima la solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho y devolución de ingresos indebidos por entender (i) que no concurre el supuesto previsto en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria y (ii) que revisar liquidaciones firmes atentaría contra el principio de seguridad jurídica.

1.4. Contra tal decisión desestimatoria interpone la contribuyente recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado núm. 1 de Tarragona. En la demanda de dicho procedimiento la parte actora hace hincapié especialmente en los efectos extunc de la declaración de inconstitucionalidad, que derivarían: (i) De la expresión ex origine utilizada en la sentencia; (ii) De la imposibilidad de que "cosa juzgada" y "firmeza administrativa" (a efectos del artículo 40 LOTC (RCL 1979, 2383)) coincidan, pues eso solo se produce cuando el Tribunal Constitucional así lo declara, y aquí no lo ha hecho; (iii) De la existencia de una línea jurisprudencial que avala la tesis de

retroactividad que se postula.

En esa misma demanda, la actora apuntaba -muy genéricamente- que concurrían en el caso cuatro motivos de nulidad de los previstos en el artículo 217.1: los de los apartados a), e), f) y g).

2. El Juzgado núm. 1 de Tarragona dicta sentencia en la que considera que concurre el supuesto previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria, pues la liquidación se habría dictado prescindiendo totalmente del procedimiento en la medida en que, expulsado incondicionalmente el artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales (RCL 2004, 602, 670) por la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 (RTC 2007, 59), "no se pudo probar en su momento la inexistencia del hecho imponible".

La decisión se argumenta en los siguientes términos, expresados aquí en lo esencial:

**2.1.** Si se ha expulsado por completo y ex origine del ordenamiento jurídico el artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, según la sentencia del Tribunal Constitucional y la interpretación de la misma que ha llevado a cabo la Sala Tercera del Tribunal Supremo, "el efecto de la sentencia del Tribunal Constitucional quedaría sin contenido si no se aplica con carácter retroactivo", pues aquel precepto "nunca ha formado parte del ordenamiento jurídico".

**2.2.** Si ello es así -esto es, si el artículo 110.4 nunca ha formado parte del ordenamiento jurídico- la liquidación del impuesto exigía un trámite de audiencia inexcusable en el que se permitiera al interesado probar la ausencia de incremento gravable, de manera que -al no haber existido dicho trámite- "hay que entender que el acto se ha dictado prescindiendo absolutamente del procedimiento exigible".

**3.** El ayuntamiento demandado recurre en casación la expresada sentencia utilizando dos argumentos esenciales:

El primero, que el juzgado infringe el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, del que se desprende "la intangibilidad de las situaciones firmes declaradas".

El segundo, que ha de reputarse ex nunc, no ex tunc, la eficacia de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, pues así se desprende del conjunto del ordenamiento jurídico y de la propia doctrina emanada de dicho Tribunal que siempre ha estado guiada por preservar la seguridad jurídica.

**4.** En su escrito de oposición al recurso de casación, la representación procesal de BANKIA, SA destaca, en primer lugar, que la repetida sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 no modula el alcance de la declaración de inconstitucionalidad ni, por tanto, decreta que solo sea eficaz pro futuro, cosa que sí se ha hecho en otras ocasiones.

Y si ello es así, resulta aplicable al caso la jurisprudencia del Tribunal Supremo (expresada en las conocidas sentencias sobre el gravamen complementario sobre la tasa fiscal sobre el juego) que destaca cómo -en estos casos- la nulidad derivada de la inconstitucionalidad tiene efectos retrospectivos o hacia el pasado, sin que ello suponga merma alguna del principio de seguridad jurídica, que solo determinaría la

intangibilidad de estas situaciones cuando el órgano competente (el Tribunal Constitucional) así lo declare expresamente.

Por último, en relación con el motivo de nulidad previsto en el apartado e), coincide plenamente el recurrido con la sentencia impugnada pues la expulsión incondicionada del ordenamiento jurídico del artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales determina la necesidad de otorgar a dicha declaración carácter retroactivo, puesto que en caso contrario "quedaría vacía de contenido", a lo que debe añadirse que todo procedimiento "legalmente establecido" debería necesariamente comportar la existencia de un trámite que, en el caso que nos ocupa, permitiera al interesado alegar y probar la ausencia de incremento gravable.

### **Segundo.** *La doctrina jurisprudencial sobre la revisión de liquidaciones tributarias firmes.*

En relación con la revisión de los actos tributarios firmes y las potestades del órgano judicial para acordarla, a tenor de la decisión que haya sido adoptada al respecto por la Administración, hemos sentado una doctrina reiterada que puede resumirse en los siguientes términos:

**1.** El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados, en relación con los actos tributarios, en el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945)), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018 (RJ 2018, 486), dictada en el recurso de casación núm. 122/2016).

**2.** Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados "con talante restrictivo" (sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013 (RJ 2013, 4468), dictada en el recurso de casación núm. 6165/2011).

**3.** La acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que -dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente- "la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho" (sentencia de 14 de abril de 2010 (RJ 2010, 2793), dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007).

### **Tercero.** *La aplicación de la doctrina expuesta al caso analizado: necesaria matización de la cuestión precisada en el*

*auto de admisión.*

1. Ya hemos señalado más arriba que en su escrito de demanda BANKIA, SA justificó la procedencia de anular la liquidación del impuesto (i) en el carácter *ex tunc* de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia núm. 59/2017 (RTC 2017, 59) y (ii) en la concurrencia de cuatro motivos de nulidad de los previstos en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) : los contenidos en los apartados a) -único aducido, por cierto, en vía administrativo-, e), f) y g).

2. Hemos puesto también de manifiesto que el juzgado núm. 1 de Tarragona ha considerado procedente la devolución de ingresos indebidos por entender que concurre en el caso la causa de nulidad prevista en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria, pues la liquidación se habría dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente previsto en la medida en que los trámites que dieron lugar a la liquidación -regulados en el artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales (RCL 2004, 602, 670) , expulsado completa e incondicionadamente del ordenamiento jurídico por la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017- no permitían que el contribuyente probara de ninguna forma que no se había producido el hecho imponible del impuesto, esto es, que no existió en la transmisión incremento, sino minusvalía.

3. El auto de admisión del presente recurso de casación, como ya dijimos, nos interroga sobre los siguientes extremos:

El primero, si la STC 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59) , permite revisar en favor del contribuyente actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicada en un supuesto en que no hubo incremento de valor probado, que han quedado firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia.

El segundo, solo para el caso de que diéramos a la pregunta anterior una respuesta afirmativa, habilitante de esa posibilidad de revisión de actos firmes por consentidos, en virtud de qué título jurídico -esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas *numerus clausus* en el artículo 217 LGT - operaría; y, además, con qué limitación temporal.

4. Por razones relacionadas con el juicio de relevancia (que implica la necesaria conexión entre lo que debe resolverse en el recurso y el contenido del debate producido en el proceso en que recayó la sentencia impugnada), no podemos ofrecer aquí la respuesta que nos pide el auto de admisión; o, al menos, no podemos hacerlo completamente. Y ello por varias razones:

4.1. En primer lugar, porque la pretensión ejercitada por el contribuyente se amparó, primero, en la supuesta eficacia *ex tunc* de la sentencia del Tribunal Constitucional, lo que entrañaría ya el derecho a obtener la devolución de in-

gresos indebidos; y, además, en la concurrencia en el caso de esos cuatro motivos de nulidad del artículo 217.1 LGT.

Evidentemente, en la presente casación debemos resolver no solo sobre cuál es el cauce adecuado en estos casos para obtener la devolución de ingresos indebidos, sino también sobre si concurren o no los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos legalmente sobre los que hubo debate en la instancia.

4.2. La segunda razón deriva de la anterior: cualquier consideración ajena a esa pretensión (como lo sería la de determinar si concurre algún otro supuesto de nulidad radical que no fue ni debatido, ni considerado en la instancia) resultaría completamente irrelevante para resolver el litigio, alteraría el debate procesal (que debe descansar ineluctablemente en la pretensión ejercitada) e incorporaría al litigio, indebidamente, aspectos que se desviarían del verdadero objeto del proceso, pues éste -por propia voluntad del recurrente y por decisión del juez a quo- ha quedado delimitado en los términos vistos, esto es, en si concurre o no los supuestos de nulidad previstos en el repetido artículo 217.1, letras a), e), f) y g) de la Ley General Tributaria.

4.3. Por más que el nuevo régimen del recurso de casación obligue a la Sala sentenciadora de este Tribunal Supremo a fijar la interpretación de las normas aplicables ( artículo 93.1 de la Ley de esta Jurisdicción (RCL 1998, 1741) ), esa labor hermenéutica no puede prescindir en modo alguno del objeto del litigio en los términos que derivan de la actuación administrativa recurrida y de las pretensiones ejercitadas por las partes.

Dar respuesta a esa pregunta, en fin, exigiría sentar doctrina sobre el alcance de otros eventuales supuestos de nulidad radical, previstos también en la ley pero distintos del tenido en cuenta por el Juzgado de Tarragona en la sentencia recurrida y de los aducidos -además de ese- por el contribuyente en su escrito de demanda. Y una interpretación de esa naturaleza solo es posible, insistimos, si la misma es necesaria o relevante para resolver el proceso y, además, si ha habido debate suficiente sobre la misma, lo que en el presente asunto - precisamente por ser innecesario para resolver- no ha tenido lugar.

4.4. Por consiguiente, podemos responder a la primera cuestión planteada por el auto de admisión, pero no a la segunda. Es decir, podemos pronunciarnos sobre qué cauces son idóneos para pretender (y, en su caso, obtener) la devolución de ingresos indebidos que tienen su origen en liquidaciones firmes; y podemos también pronunciarnos sobre si, en el caso de que fuera viable el procedimiento de nulidad de pleno derecho, concurren aquí los supuestos contemplados en el artículo 217.1.a), e), f) y g) de la Ley General Tributaria, únicos que podemos considerar que tienen relevancia para resolver el asunto.

No podríamos, sin embargo, contestar a la segunda cuestión en su integridad porque ello exigiría analizar su-

puestos (del 217.1 de la Ley General Tributaria) que no han estado en el pleito, que no han sido tenidos en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que no son relevantes para la solución del litigio.

En otras palabras, cabe que decidamos sobre si -en el caso que nos ocupa- cabe solicitar la devolución de ingresos indebidos derivados de una liquidación firme del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana con base en la nulidad radical de esa liquidación por concurrir en la misma alguno de los indicados supuestos previstos en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, que son, insistimos, los (únicos) sobre los que se ha producido debate procesal.

**Cuarto.** *Cabe solicitar la devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes instando la revisión de actos nulos de pleno derecho, pero no concurre -en el caso del tributo que nos ocupa y tras la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 (RTC 2017, 59) - el supuesto de nulidad previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) , que fue el considerado en la sentencia recurrida.*

**1.** La sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, como es sabido, declaró la inconstitucionalidad y nulidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (RCL 2004, 602, 670) "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica", de suerte que -en la interpretación que ha efectuado esta Sala Tercera desde nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 (RJ 2018, 3952) , pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017- tales preceptos

" (...) son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE (RCL 1978, 2836) ".

**2.** A tenor de esa misma sentencia del Tribunal Constitucional, y -también- en los términos en los que esta Sala ha interpretado su contenido, el artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso, por cuanto dicho precepto:

"(...) no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene, o, dicho de otro modo, porque "impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica".

**3.** En la repetida sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 (RTC 2017, 59) se guarda silencio sobre el alcance de los efectos de su declaración de inconstitucionalidad.

Este silencio contrasta con lo declarado por el propio Tri-

bunal Constitucional en la posterior sentencia de 31 de octubre de 2019 (RTC 2019, 126) (cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020/2019), referida también al impuesto que nos ocupa aunque desde otra perspectiva: la de la eventual inconstitucionalidad del artículo 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales cuando la aplicación de la regla de cálculo que tal precepto contiene (que parte del porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) determine un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo.

En esta segunda sentencia, declara el Tribunal Constitucional en su fundamento jurídico cuarto que, en supuestos como el descrito:

"(...) La cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo ( art. 31.1 CE)"

Y eso le permite concluir que el artículo 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto 17 Legislativo 2/2004, de 5 de marzo resulta inconstitucional:

"(...) Únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria".

La sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019 (RTC 2019, 126) limita, además, los efectos de su declaración de inconstitucionalidad parcial del artículo 107.4 de la Ley de Haciendas Locales, al declarar que:

"Por exigencia del principio de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (...), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme".

**4.** Como decíamos más arriba, esta limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad no se efectuó en la sentencia del mismo Tribunal Constitucional núm. 59/2017.

Y si ello es así, esto es, si el Tribunal Constitucional -pu- diendo hacerlo- no ha establecido límites a la declaración de inconstitucionalidad contenida en esa sentencia, corresponde a este Tribunal Supremo -en aplicación de la legalidad ordinaria- determinar en qué medida esa declaración puede tener efectos para el contribuyente a quien le fueron giradas



liquidaciones aplicando los preceptos considerados parcialmente inconstitucionales cuando tales liquidaciones ganaron firmeza por no haber sido recurridas en tiempo y forma.

**5.** Tratándose de liquidaciones firmes -como ahora sucede- el precepto que resulta de aplicación cuando el contribuyente pretende obtener la devolución de lo que ingresó en aplicación de aquéllas es el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor:

"Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

El precepto nos permite una primera aproximación a la primera cuestión que nos señala el auto de admisión, aunque sea de carácter negativo: no es posible una devolución directa, automática del gravamen abonado en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (declarados parcialmente inconstitucionales), sino que tal devolución debe solicitarse necesariamente a través de alguno de aquellos procedimientos, en el bien entendido de que no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la Ley General Tributaria, no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación.

**6.** Para llegar a esta conclusión (que - prima facie - permitiría instar la devolución a través del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho o del de revocación) no constituye obstáculo alguno la doctrina de este Tribunal Supremo que arranca de la sentencia de 16 de diciembre de 2010 (RJ 2010, 9135) (casación núm. 6163/2007) sobre el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego.

Recordemos que, en ese supuesto, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional dicho gravamen mediante la sentencia núm. 173/1996 (RTC 1996, 173) en la que -como ha sucedido con la núm. 59/2017- no se limitaron los efectos en relación con actos tributarios que habían ganado firmeza en vía administrativa.

Y la doctrina de este Tribunal, en relación con los posibles efectos de esa declaración de inconstitucionalidad respecto de liquidaciones firmes, se resume en los siguientes términos:

"(...) El ingreso por el gravamen complementario declarado inconstitucional era indebido desde que se produjo porque los efectos de la mencionada declaración de inconstitucionalidad no eran constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado sino meramente declarativos del mismo, pues no se trata de un supuesto de devolución de ingresos indebidos "ordinario", ocasionado por una revisión en vía administrativa o judicial, sino de un supuesto de devolución de ingresos indebidos fruto de una declaración de

inconstitucionalidad con eficacia "ex tunc", que aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado inconstitucional desde su entrada en vigor, "tamquam non esset", como si no hubiese existido nunca".

**7.** Decimos que esta doctrina no resulta aplicable al caso por la razón esencial de que la misma se efectúa bajo la vigencia de un régimen legal de devolución de ingresos indebidos -el previsto en la Ley General Tributaria anterior- claramente distinto del procedimiento que, para obtener dicha devolución, aparece regulado en la normativa vigente.

En efecto: en el sistema aplicable cuando se estableció aquella doctrina jurisprudencial, la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490) dedicaba a la devolución de ingresos indebidos un lacónico precepto (el artículo 155), que se limitaba a afirmar lo siguiente:

"Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés legal".

Y en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre (RCL 1990, 1968, 2140), por el cual se regulaba el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, no se establecía más límite al respecto que el plazo de prescripción (artículo 3 de la propia norma reglamentaria).

**8.** En el régimen que -tras la declaración de inconstitucionalidad derivada de la STC 59/2017- resulta aplicable, la actual Ley General Tributaria (artículo 221.3, ya citado) es de una precisión extraordinaria: la devolución de ingresos indebidos solo podrá realizarse "instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos el artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

No son necesarios especiales esfuerzos hermenéuticos para convenir que solo procederá la devolución cuando el acto (firme) de aplicación del tributo en virtud del cual se haya efectuado el ingreso indebido (i) sea nulo de pleno derecho o (ii) se revoque en los términos del artículo 219 de la Ley General Tributaria, en ambos casos -obvio es decirlo- siempre que se cumplan estrictamente las exigencias previstas en esos dos preceptos.

**9.** Llegados a este punto nos queda por dilucidar una primera cuestión: la de si concurre en el caso el supuesto de nulidad previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria pues este motivo -como ya adelantamos más arriba- es el único que fue tenido en cuenta por el juzgador para considerar nula la liquidación tributaria de la que trae causa el ingreso que, por ello, debe considerarse indebido.

Tendremos que pronunciarnos, además y en el caso de que entendamos que tal motivo no concurre, sobre los otros motivos de nulidad que estuvieron en el debate en la medida en que fueron aducidos en el escrito rector del procedimiento abreviado; seguramente en otros procesos resultará obliga-

torio analizar la incidencia en supuestos como este del artículo 219 de la Ley General Tributaria, pues en ellos tal cuestión será la relevante.

Pero, insistimos, la congruencia interna de esta sentencia, el respeto al debate procesal producido en sede administrativa y en la instancia y el juicio de relevancia que resulta aquí aplicable nos obligan a resolver la casación, en primer lugar, en relación a la concurrencia en el caso del repetido motivo de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria y, en su caso, respecto de los otros tres supuestos de nulidad que tienen aquí, como se ha dicho, relevancia.

**10.** En relación con dicha cuestión, resulta forzoso recordar aquí la consolidada jurisprudencia de esta Sala sobre el significado y alcance de ese motivo de nulidad, según el cual son nulos los actos tributarios

"Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados".

Así, nuestra jurisprudencia ha distinguido distintos supuestos en relación con este motivo, que pueden sintetizarse así:

**10.1.** La expresión "prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello" debe reservarse a supuestos en los que se aprecien vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico, debiendo ser la omisión clara, manifiesta y ostensible, sin que baste el desconocimiento de un mero trámite que no pueda (ni deba) reputarse esencial.

**10.2.** La utilización de un procedimiento distinto del establecido expresamente en la Ley puede asimilarse a la ausencia absoluta de procedimiento; pero puede también no integrar el supuesto de nulidad cuando en el seno de ese procedimiento diferente se hayan seguido los trámites esenciales previstos en el regulado ad hoc, lo que excluiría, además, toda forma de indefensión.

**10.3.** Prescindir de un trámite esencial del procedimiento constituye, de suyo, una infracción que acarrea la nulidad radical, especialmente si ese trámite es el de audiencia, que es capital, fundamental para que el acto no produzca indefensión al interesado y éste pueda atacarlo desde el inicio mismo del procedimiento.

**11.** La circunstancia de que en el procedimiento que dio lugar a la liquidación (firme) que ahora nos ocupa no pudiera el contribuyente -por aplicación del artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales- acreditar un resultado diferente del resultante de las reglas objetivas de valoración previstas en el precepto no permite afirmar que dicho procedimiento adolezca del motivo de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria. Y ello por las razones que a continuación se exponen:

**11.1.** El "procedimiento legalmente previsto" cuando se dictó la liquidación firme cuya nulidad se pretende era, cabalmente, el que regulaba el texto refundido de la Ley de Haciendas

Locales, concretamente, sus artículos 102, 107 y 110.4.

En la sentencia 59/2017 (RTC 2017, 59), el Tribunal Constitucional declara inconstitucional (completa, absoluta, incondicionadamente) este último precepto por cuanto el mismo impedía a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica.

Pero eso no permite afirmar, en absoluto, que todas las liquidaciones anteriores a esa sentencia sean nulas por falta de procedimiento, pues eso supondría no ya solo proyectar hacia atrás esa declaración de nulidad, sino, sobre todo, "construir" -retrospectivamente- un procedimiento con un trámite (la eventual prueba de la inexistencia de minusvalía) que no podía ser omitido por la Hacienda municipal por la razón esencial de que "no estaba previsto legalmente", esto es, no estaba contemplado en la Ley reguladora del procedimiento que debía seguirse para liquidar.

**11.2.** El artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria exige, como se ha visto, que el acto haya prescindiendo "total y absolutamente" del procedimiento legalmente previsto, y esta exigencia no concurre, desde luego, en los trámites que dieron origen a nuestro acto tributario firme.

En la liquidación girada a la contribuyente, el ayuntamiento de Creixell se atemperó al procedimiento que resultaba de la ley entonces vigente, procedimiento que -solo después de la sentencia del Tribunal Constitucional- se ha revelado inconstitucional por no permitir la prueba de la inexistencia del hecho imponible.

Dicho de otro modo, y gráficamente, para imputar a un ayuntamiento tan grave conducta procedimental determinante de la nulidad de su resolución, tendríamos que exigir a las Haciendas Locales que hubieran inaplicado la Ley o que hubieran incluido en el procedimiento un trámite no previsto -como el de abrir un período de prueba para acreditar la eventual inexistencia de la plusvalía-; algo que, en nuestro caso, ni siquiera fue aducido por el contribuyente en su momento, pues éste solo pretende exonerarse del tributo por ausencia de hecho imponible cuando se publica la sentencia núm. 59/2017 del Tribunal Constitucional.

**11.3.** Si, como se ha dicho, los preceptos reguladores de la nulidad radical deben ser de interpretación estricta y si, también en los términos vistos, el motivo en cuestión exige que la omisión procedimental sea clara, manifiesta y ostensible, forzoso será concluir que no concurre en el caso analizado el motivo tenido en cuenta en la sentencia de instancia.

El ayuntamiento -al liquidar a BANKIA, SA el tributo que nos ocupa- no prescindió absolutamente del procedimiento legalmente previsto sino que, antes al contrario, respetó los trámites previstos en la ley entonces vigente, trámites en los que -ciertamente- no se permitía al contribuyente probar la inexistencia de incremento de valor del terreno transmitido; pero esa objeción -- declarada con efectos anulatorios por el Tribunal Constitucional años después de girarse la liquidación- no puede ser oponible al ayuntamiento recurrente en la medida en que éste no tenía otra opción, para liquidar el

tributo, que ajustarse a la ley reguladora del mismo.

**12.** En definitiva, no concurre el supuesto de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria, lo que obliga a la Sala a analizar el resto de los motivos de nulidad que -con amparo en otras letras de ese mismo precepto legal- adujo el recurrente

**Quinto.** *La sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 (RTC 2017, 59) no hace nulas las liquidaciones firmes del tributo que nos ocupa en base a las letras a), f) y g) del artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945).*

**1.** La nulidad de los actos tributarios que prevé el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria se produce en aquellos actos

"Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional".

El hoy recurrente en casación pretendió en vía administrativa y en sede jurisdiccional que concurría esa causa de nulidad en la medida en que, a tenor de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, el precepto legal que amparaba la liquidación -el artículo 102 de la Ley de Haciendas Locales (RCL 2004, 602, 670) - vulneraba el principio de capacidad económica previsto en el artículo 31.1 de la Constitución.

Basta para rechazar esta alegación con recordar que la vulneración del principio de capacidad económica -como consideró el contribuyente en su demanda- no tiene encaje en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria, pues tal principio -reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836) - no constituye un derecho "susceptible de amparo constitucional", como tal precepto establece, al no estar reconocido en los artículos 14 a 29 de la Constitución (v. artículos 53.2 de la Constitución y 41.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre (RCL 1979, 2383) , del Tribunal Constitucional).

**2.** Tampoco concurre en el caso, claramente, el supuesto previsto en la letra f) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor son nulos de pleno derecho los actos dictados en materia tributaria cuando se trate de actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico

"Por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición".

Para fundamentar la concurrencia en el caso de este motivo de nulidad, señalaba en su demanda BANKIA, SA, lacónicamente, lo siguiente:

"El TC ha declarado nulos de pleno derecho los artículos 107.1 , 107.2.a) y 110.4 LHL, declaración de nulidad que conlleva que haya un acto administrativo expreso (la liquidación) contrario al ordenamiento jurídico (como declara el TC) que permite adquirir un derecho (cobrar o exigir el importe de la liquidación) al ayuntamiento careciendo de los requisitos esenciales para su adquisición (carencia de cobertura legal para la liquidación con la nulidad de los artículos citados), por lo que también estaríamos en el supuesto contemplado

en la letra f) del artículo 217.1 LGT, procediendo por tanto la revisión planteada".

Es evidente que el precepto en estudio sanciona con nulidad radical los actos declarativos de derechos "dictados por la Administración" (expresa o presuntamente) que, sin embargo y al no tener los requisitos fundamentales requeridos por el ordenamiento, no permiten incorporar al patrimonio del particular (no de la Administración autora del acto) un derecho o una facultad que, en puridad, nunca ostentó.

La doctrina científica y la jurisprudencia han puesto especial énfasis, cuando han analizado el artículo que nos ocupa, en delimitar cuáles son, en cada caso, los "requisitos esenciales" (cuya ausencia determinará la nulidad) para adquirir la facultad o el derecho, existiendo cierto acuerdo en afirmar que éstos son aquéllos que constituyan los presupuestos de la estructura definitoria del acto, o sean absolutamente determinantes para la configuración del derecho adquirido o la finalidad que se pretende alcanzar.

El precepto en cuestión, sin embargo, no se refiere -ni puede referirse- a actos de gravamen o a actos -como los tributarios que ahora nos conciernen- en los que la Administración impone al particular una obligación de dar a tenor de la legislación aplicable, pues el supuesto de nulidad solo está pensado para revocar actos en los que el particular interesado -no la Administración- se ha hecho con facultades, o ha adquirido derechos careciendo de los requisitos esenciales al respecto.

Resulta, en definitiva, extravagante la alegación de este supuesto de nulidad en relación con un acto administrativo de naturaleza tributaria en el que la Administración competente lo único que ha hecho es exigir un impuesto por entender que concurría el hecho imponible definido en la ley.

El supuesto analizado, en fin, no está pensado en absoluto para supuestos como el que ahora nos ocupa ni, desde luego, resulta aceptable la alegación genérica de que la Administración, al liquidar el tributo, ha obtenido un derecho (el importe de la cuota) sin que concurren los requisitos legalmente previstos tras la sentencia del Tribunal Constitucional.

**3.** El artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contiene una última letra -la g)- en la que declara nulos los actos tributarios

" (En) cualquier otro (supuesto) que se establezca expresamente en una disposición de rango legal".

En el escrito de demanda se justifica la concurrencia de este supuesto de nulidad radical en los siguientes términos literales:

"Finalmente, debemos recordar a este respecto que el artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre (RCL 2015, 1477) , del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, Ley 39/2015) recoge las causas de nulidad de pleno derecho cuando establece que los actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

"También serán nulas de pleno derecho las disposiciones

administrativas que vulneren la Constitución (RCL 1978, 2836) , las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones administrativas no favorables o restrictivas de derechos individuales".

En consecuencia, entendemos que también resulta aplicable la letra g) de dicho artículo, toda vez que, conforme al artículo 47 de la Ley 39/2015, son nulos de pleno derecho cuando vulneren la Constitución, las leyes o el principio de reserva de ley, casa que sucede en este caso, pues la liquidación carece de norma legal de cobertura (al estar expulsados ex tunc del ordenamiento jurídico los artículos 107.1 , 107.2.a) y 110.4 LHL), vulnera la LHL (vigente tras esta expulsión) y no cabe duda de que vulnera la Constitución pues así lo ha declarado el TC".

Es evidente que el precepto aducido -el artículo 47.2 de la Ley 39/2015- no es aplicable a los actos administrativos -cualidad que ostenta la liquidación firme que nos ocupa-, sino a las disposiciones generales, lo que determina que no queda justificar la nulidad de aquel acto en una causa no prevista al respecto.

Y es que -y ello no merece mayores razonamientos- los motivos de nulidad radical de los actos administrativos son los previstos en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria (para los actos de naturaleza tributaria) y en el artículo 47.1 de la Ley 39/2015 (para el resto de actos administrativos), y no lo son -en ningún caso- los previstos en el artículo 47.2 de esta última ley, que es el alegado en el escrito de demanda y que se refiere -exclusivamente- a las disposiciones generales.

En cualquier caso, y en relación con este concreto supuesto de nulidad, la Sala entiende necesario efectuar determinadas declaraciones en la medida en que la eventual concurrencia de ese motivo de nulidad radical ha sido objeto de estudio doctrinal y no está, en la práctica, exenta de polémica, por lo que no podemos -ni debemos- eludir un pronunciamiento al respecto.

a) No existe ningún precepto expreso, contenido en una norma con rango de ley, que tipifique o establezca que la nulidad -por inconstitucionalidad- de un precepto legal (como lo sería, en el caso, el artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales, a tenor del cual se dictó un acto administrativo -en el supuesto analizado, la liquidación del impuesto) determine la nulidad de éste cuando el mismo ha ganado firmeza en vía administrativa.

b) Si los supuestos legales de nulidad radical deben ser objeto -como dijimos más arriba- de interpretación estricta, la aplicación de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria exigiría, cuando menos, que una norma con rango de ley señalara con claridad que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal acarrea la nulidad radical de los actos dictados a su amparo, norma que -como dijimos- no aparece en nuestro ordenamiento jurídico.

c) No consideramos que sea una norma de esa clase -suficiente a los efectos de la nulidad del acto- la contenida en el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, a cuyo tenor:

"Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia".

No lo entendemos así, en primer lugar, porque la declaración de nulidad que dicho artículo contempla se refiere a los "preceptos" impugnados (o a aquellos otros - preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley -) a los que se extienda la declaración de inconstitucionalidad.

De desprenderse de dicha norma legal que la nulidad se extiende a los actos administrativos dictados al amparo del precepto inconstitucional así debería haberse expresado en aquella norma, so pena -ante la falta de tal especificación- de efectuar una interpretación extensiva o amplia del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contraria a nuestra jurisprudencia.

d) En todo caso, aun admitiendo dialécticamente que el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (RCL 1979, 2383) se refiere también a los actos dictados al amparo del precepto declarado inconstitucional, tampoco cabría entender, en el caso que nos ocupa, que la liquidación firme que analizamos está afectada de la nulidad radical que se infiere de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria.

Recordemos que la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 (RTC 2017, 59) declaró la inconstitucionalidad parcial, condicionada o limitada de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, de manera que tales preceptos -como señalamos expresamente en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 - "son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836) ".

Quiere ello decir, por tanto, que la nulidad del acto tributario que nos ocupa sería también parcial, condicionada o limitada o, expresado de otro modo, no resultaría directamente del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, sino que exigiría una suerte de "reconstrucción" -valga la expresión- del procedimiento que condujo a la liquidación tributaria, analizando los distintos trámites del mismo, las alegaciones del contribuyente y los documentos aportados por éste para determinar si, en ese caso concreto, se habría producido -o no- la vulneración del artículo 31.1 CE (RCL 1978, 2836) al gravarse una situación inexpresiva de capacidad económica por haberse probado por el interesado -a quien incumbe la

carga de acreditarlo, según nuestra sentencia de 9 de julio de 2018- la inexistencia del incremento de valor que constituye el hecho imponible del impuesto.

Desde luego esa nulidad condicionada o supeditada al análisis del procedimiento no parece que tenga encaje en el supuesto de nulidad radical que prevé el artículo 217.1.g) de la Ley General Tributaria que exige, como los otros supuestos de nulidad, que la radical contravención del ordenamiento jurídico resulte clara, patente e indubitada, lo que resulta incompatible con una exigencia, la de analizar el procedimiento que dio lugar al acto y si hubo discusión en su seno sobre la prueba del incremento o aparecía ésta con mayor o menos claridad de los documentos aportados, como la que requeriría la aplicación al caso de la declaración de inconstitucionalidad parcial de continua cita.

e) Y, finalmente, viene al caso recordar aquí la diferencia entre este asunto y el de la inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego.

Como se sigue de la declaración de inconstitucionalidad de dicho gravamen, la misma resultó completa e incondicionada, esto es, el gravamen había de reputarse nulo por ser inconstitucional la norma con rango de ley que lo creó.

Esta circunstancia contrasta con la que aquí concurre en la que -insistimos- no existe un pronunciamiento de esa naturaleza, sino otro parcial o condicionado, pues los preceptos legales concernidos no son en todo caso inconstitucionales, sino exclusivamente cuando su concreta aplicación determine que sea gravada una situación inexpresiva de capacidad económica, extremo que debe probar el contribuyente.

## **Sexto.** *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

Teniendo en cuenta los razonamientos expuestos, estamos en condiciones de dar respuesta a las cuestiones jurídicas que suscita el presente recurso, en el bien entendido que debemos hacerlo -forzosamente- a tenor de las circunstancias fácticas y jurídicas de este proceso, teniendo en cuenta las pretensiones en él deducidas y alterando en lo que sea menester el auto de admisión del recurso de casación que nos ocupa.

Y el contenido interpretativo de esta sentencia, reformulando, como se ha dicho, las cuestiones de interés casacional que el auto de admisión nos plantea, es el siguiente:

a) En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59), debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945).

b) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" y del artí-

culo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios

(i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza;

(ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido;

(iii) no han provocado que el solicitante adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y

(iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical y, desde luego, ésta no puede ser la aducida por la parte recurrente en su demanda (el artículo 47.2 de la Ley 39/2015 (RCL 2015, 1477), referida a disposiciones generales y no a actos administrativos, como la liquidación firme que nos ocupa).

2. No es posible, en el presente recurso, contestar por completo a la cuestión que nos suscita el auto de admisión en segundo lugar (determinar si concurren o no otros supuestos de nulidad radical de aquellas liquidaciones firmes) por las razones que expusimos más arriba y que descansan, fundamentalmente, en carecer de relevancia esos otros motivos de nulidad para resolver el litigio y la presente casación.

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

1. La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación al descansar la sentencia recurrida en un presupuesto -la concurrencia del motivo de nulidad previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) - que ha de reputarse erróneo.

2. Ello nos obliga a declarar que el acto administrativo impugnado en la instancia es conforme a Derecho, pues rechazó que la liquidación tributaria firme cuya nulidad se pretendía incurriera en los supuestos legales establecidos al efecto.

## **Octavo.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes. Y, en relación con las causadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

### FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución (RCL 1978, 2836) , esta Sala ha decidido:

**1.-** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

**2.-** Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal del AYUNTAMIENTO DE CREIXELL contra la sentencia núm. 5/2019, de 8 de enero (JT 2019, 312) , dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Tarragona en el procedimiento abreviado núm. 358/2018, sobre liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sentencia que se casa y anula.

**3.-** Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de BANKIA, SA contra la resolución de la Junta de Gobierno Local del ayuntamiento de Creixell de 14 de junio de 2018, que desestimó la petición de devolución de ingresos indebidos y de nulidad de pleno derecho formulada por la contribuyente indicada en relación con la liquidación firme del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana relativa a la transmisión del inmueble con referencia catastral 8184908CF6588S-0001XM, declarando la expresada resolución ajustada a Derecho.

**4.-** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni sobre las causadas en la instancia.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD LIMITADA APORTANDO VARIAS FINCAS

(Consulta nº V0234-20 de 4 de febrero de 2020)

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

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 del TRLRHL establecen que:

*“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.*

*2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia, con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”*

Por su parte, la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula el régimen del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (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 los bienes inmuebles aportados se encuentren integrados en una rama de actividad.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto las personas físicas aportantes.

