

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

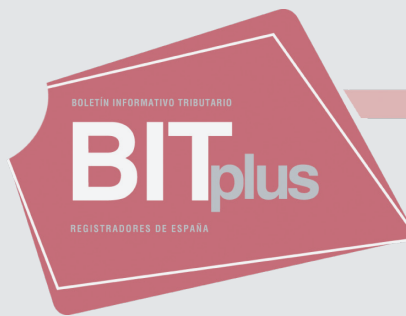
TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- Principales cuestiones resueltas por el Tribunal Supremo durante los últimos meses en recursos de casación tributarios

Ricardo Huesca Boadilla. Abogado del Estado en la Abogacía del Estado ante el Tribunal Supremo. Doctor en Derecho. Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España 4

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

- Cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento sancionador en materia tributaria 12
- Tratamiento tributario de la disolución parcial de condominio 17

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados 26
- Deslinde IVA-TPO 32
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 35

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 38

TRIBUTOS MUNICIPALES





TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES: PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO 4

Principales cuestiones resueltas por el Tribunal Supremo durante los últimos meses en recursos de casación tributarios¹

RICARDO HUESCA BOADILLA. Abogado del Estado en la Abogacía del Estado ante el Tribunal Supremo. Doctor en Derecho. Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España 4

* Reproducimos extracto del artículo con la autorización de la Asociación Española de Asesores Fiscales, en cuya revista tributaria núm. 125 fue publicado.

TEMAS FISCALES: PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Principales cuestiones resueltas por el Tribunal Supremo durante los últimos meses en recursos de casación tributarios¹

RICARDO HUESCA BOADILLA. *Abogado del Estado en la Abogacía del Estado ante el Tribunal Supremo. Doctor en Derecho. Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España.*

- 1.- La validez del método de comprobación de valores del artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria.
- 2.- Consecuencias jurídicas en el plano de la invalidez de los actos administrativos de la utilización inadecuada del procedimiento de verificación de datos.

1. La validez del método de comprobación de valores del artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria

La primera de las importantes sentencias del Tribunal Supremo, que va a ser objeto de reseña y comentario en esta ponencia, tiene que ver con la aplicación por una Comunidad Autónoma, gestora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del medio de comprobación del artículo 57.1.b) LGT/2003, con motivo de una transmisión onerosa de un inmueble sujeta a la modalidad de Transmisiones Onerosas de ese Impuesto.

La Sentencia en cuestión lleva fecha de 23 de mayo de 2018, casación 1880/2017, habiendo tenido bastante resonancia al afectar de lleno hasta, en nuestra opinión, casi inhabilitarlo, a uno de los medios de comprobación más frecuentemente utilizados por las Comunidades Autónomas, a partir de la entrada en vigor de la nueva LGT/2003, para la determinación del valor real del bien o derecho transmitido que, como es sabido, constituye la base imponible del impuesto en la modalidad indicada (artículo 10.1 del TRITPAJD).¹

El tema no es nuevo pues ya la propia Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en dos sentencias de 6 de abril de 2017, se había ocupado del mismo

con motivo de la impugnación de una orden autonómica de aprobación de los coeficientes que servían de índices al valor catastral a los que se refiere dicho medio, estimando el recurso del ente autonómico y dando validez a la disposición impugnada y, por extensión, al medio empleado, que, como es obvio, encuentra un primer acomodo, en el ITPAJD, en el artículo 46.1 en relación con el 10.1 de su Texto Refundido. A dichas sentencias se formularon sendos votos particulares en sentido contrario a la tesis mayoritaria, votos particulares que, ahora, catorce meses después, han servido, en la nueva sentencia, para revertir la situación en la línea contenida en los mismos.

La propia sentencia objeto de este trabajo, muestra, de entrada, su desacuerdo con alguna de las declaraciones que, principales o accesorias, contienen las aludidas sentencias de esa Sala, que considera que han de ser objeto de necesaria modulación, en la medida en que el recurso de casación aquí promovido les atribuye un valor prácticamente absoluto del que en realidad carecen. En particular, destaca la idea de la pretendida discrecionalidad de la Administración para seleccionar cualesquiera de los métodos de valoración enumerados en el actual artículo 57.1. de la LGT, en relación con toda clase de tributos y para toda clase de bienes o derechos (esa discrecionalidad, en nuestra opinión, ha sido una constante en la doctrina del Tribunal Supremo desde la antigua Sentencia de 27 de mayo de 1970, con el único límite de escogerse el medio más adecuado a la índole o naturaleza del bien transmitido) y que, no obstante, la sentencia no considera

¹ Este texto es parte de la ponencia impartida en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España e 8 de mayo de 2019.

admisible en los términos y con la amplitud con que tal proposición se exterioriza en el recurso.

Antes de dar respuesta a las cuestiones casacionales admitidas, dos son los conceptos básicos que tiene presente la sentencia: el del valor real y el valor de mercado.

Respecto al valor real el fallo destaca que configura un concepto jurídico indeterminado de imprecisos perfiles, como la Sala ha subrayado en una jurisprudencia constante y uniforme, puesto que no se ampara en definición legal alguna y, permite, sea cual fuere el medio de comprobación o determinación que en cada caso se utilice, un cierto margen legítimo. El valor real no arroja – no puede hacerlo – un guarismo exacto, único y necesario, sino una franja admisible entre un máximo y un mínimo.

Esa inexactitud – añade– *a priori*, consustancial a la idea de valor real y a su integración en la categoría dogmática de los conceptos jurídicos indeterminados, guarda relación directa con la que padece otra noción relativamente semejante, la de valor de mercado. Ello hasta el punto de que esta misma Sala, – continúa diciendo– en jurisprudencia reiterada, identifica ese valor real con el «...*precio que sería acordado en condiciones de mercado entre partes independientes...*» (sentencia, entre otras, de 18 de junio de 2012, pronunciada en el recurso de casación n.o 224/2009, para un caso de IRPF) (ES:TS:2012:4224).

Siendo ello así, considera que estamos en todo caso ante un valor que, al margen de su natural incertidumbre previa, sólo puede alcanzarse teniendo en cuenta las circunstancias singulares de la operación económica o manifestación de capacidad contributiva que se somete a tributación, así como apreciando las características propias del bien sometido a valoración, irreductibles al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales.

En un momento determinado, al hilo de las consideraciones que hace sobre el valor real, la sentencia se refiere a la sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, indicando que «(...) *la expresión del valor real impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias (STC 194/2000) (ES:TC:2000:194). Dice así la mencionada sentencia:*

«[...] *Ciertamente, la Ley General Tributaria (art. 52) establece unos «medios» con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el «valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible», medios de comprobación a los que, conforme al art. 46.2 Real Decreto Legislativo 1/1993, habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos. Y también es cierto que tanto la referencia al «valor real» –por muy*

indeterminados que resulten los vocablos «valor» y «real»– cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 C.E., le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 a)], ante una fórmula –el «valor real»– que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias».

Ahora bien, autores como PEREZ-FADON MARTINEZ² se han apoyado también en ese mismo párrafo de la sentencia para entender que la doctrina del Tribunal Supremo es contraria a la validación de estos medios estimativos de comprobación del Tribunal Constitucional por parte de esta sentencia cuando señala refiriéndose a la Administración tributaria y a la habilitación del antiguo artículo 52 LGT/1963, hoy 57 LGT/2003, que son «(...) *medios de comprobación a los que, conforme al art. 46.2 Real Decreto Legislativo 1/1993, habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos*», añadiendo que aunque el Ministerio de Hacienda ha iniciado los trámites para sustituir el actual «valor real» por el de «valor de mercado», entendiéndose por tal el valor de referencia publicado por la Dirección General del Catastro, entiende que debiera desecharse la nueva doctrina del Tribunal Supremo por la falta de competencia para «anular» de facto unas normas con rango legal, al ser una materia que corresponde al Tribunal Constitucional.

Aunque se podrían añadir otras importantes consideraciones de la sentencia vamos a centrarnos en la respuesta dada por la misma a las cuestiones de interés casacional admitidas.

La primera cuestión sobre la que interroga el auto de admisión es «*Determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real*».

² En su trabajo «Análisis del concepto de «Valor de referencia de mercado». Revista BITplus. Registradores de España. N.º 226/diciembre 2018. Pág. 14.

Después de un amplio razonamiento, la respuesta dada por la sentencia a dicha cuestión se resume, según el propio fallo, en lo siguiente:

«1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.

3) La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

4) El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia».

ROMERO HINJOS³ ha tenido también oportunidad de analizar y comentar esta sentencia y respecto a las respuestas anteriores del Tribunal a la primera cuestión suscitada y a la conclusión esencial del mismo según la cual, la valoración de bienes en impuestos cuya base imponible es el valor real no puede basarse exclusivamente en medios de comprobación de valores que se refieran a la valoración media de un conjunto de bienes homogéneos (precios medios de mercado o aplicación de coeficientes sobre valores contenidos en registros de carácter fiscal), sino que es preciso valorar específicamente el bien objeto de la comprobación administrativa, mediante un examen singular, individualizado y exclusivo del bien en cuestión, señala en su trabajo que:

«La clave está, pues, en el concepto de «valor real» como base imponible del impuesto que debe ser sustituido por otro tipo de valor. A este respecto, una solución podría ser que en la propia definición de base imponible de cada uno de los impuestos afectados –básicamente ITP y AJD, ISD, IP– se estableciera como tal al valor de mercado y, además, se añadiera que en el caso de inmuebles se considerará como tal

el valor de referencia de mercado, fijado y publicado al efecto por la Dirección General del Catastro⁴. De este modo, existiría para los bienes inmuebles una base imponible definida por la ley, con valor validado y motivado por ley, sin perjuicio de que el contribuyente pueda impugnarlo por no haberse determinado conforme al procedimiento legal establecido o, en su caso, porque en su caso particular, el inmueble en concreto tenga un valor diferente al valor de referencia de mercado obtenido por la Dirección General del Catastro».

La segunda cuestión a la que da respuesta la Sala tiene que ver con la aplicación de la tasación pericial contradictoria como instrumento para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria, siendo textualmente la cuestión sobre la que se inquiere el parecer de la misma la siguiente:

«Determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia».

Pues bien, en armonía con una reiterada y constante jurisprudencia de este Tribunal Supremo, –dice el fallo– la respuesta a tal pregunta debe ser la siguiente:

«1) La tasación pericial contradictoria no es una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa.

2) Para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho, debiendo tenerse en cuenta lo respondido en la pregunta anterior sobre la carga de la prueba.

3) En el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquél el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa.

4) La decisión del Tribunal de instancia que considere que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real, o lo hace en mayor medida que el establecido

³ «Consecuencias de las sentencias del Tribunal Supremo 842/2018 y 843/2018, de 23 de mayo de 2018 en la valoración de bienes inmuebles en el ITP y AJD y en el ISD», artículo publicado en la Revista BITplus. Registradores de España. Nº 226/diciembre 2018. Pág.26.

⁴ Por primera vez, en la Ley 6/2018, de 3 de julio, de PGE para el año 2018, se ha incluido un «valor de referencia de mercado», que puede adjetivarse de catastral por estar incluido en la normativa del catastro, pero con finalidad no solo de registro de la riqueza inmobiliaria, sino también, tributaria, porque es el medio de valorar los bienes inmuebles radicados en el territorio nacional. En este sentido PEREZ FADON. Op cit. Pág. 12. Sobre el tema se puede consultar también el reciente trabajo de LASARTE LOPEZ, R. que lleva por título «La difícil valoración de los inmuebles urbanos. Problemas actuales», publicado en la Revista BITplus 230. Registradores de España. Págs. 29 y siguientes.

por la Administración, constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación».

Ningún problema se plantea con estas conclusiones, debiendo resaltarse que la tasación pericial contradictoria, aunque potestativa, es el único medio de impugnación en vía administrativa para desvirtuar una comprobación de valores cuando el interesado discrepe de la misma por razones de fondo, por considerar excesivo ese valor. Si, previamente, discrepa de esa valoración por razones de forma como puede ser esencialmente, la falta de motivación, la inadecuación del medio empleado por la naturaleza del bien transmitido, la falta de idoneidad del perito interviniente, etc, lo que procedería es impugnar en vía de reposición o económico administrativa la comprobación reservándose la posibilidad de pedir en su momento la tasación pericial contradictoria, todo ello de acuerdo con el artículo 135 de la LGT/2003 y 120 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Esas carencias de motivación del medio de comprobación utilizado deberían servir para dotar de dicha motivación –vía recurso o reclamación– a cualquiera de los medios empleados, incluso, desde nuestro punto de vista, al medio de comprobación por estimación del artículo 57.1.b).

Por otro lado, es necesario señalar que si se acude a la tasación pericial contradictoria, el artículo 135.2 de la LGT/2003 obliga siempre a una valoración realizada por un perito de la Administración (suficientemente singularizada y motivada, se sobreentiende) «cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante el dictamen de peritos de aquella», supliéndose de esa forma las posibles carencias del medio de comprobación utilizado, en este caso el del artículo 57.1.b).

Por supuesto, si el interesado no quiere acudir a la vía administrativa de la tasación pericial contradictoria, siempre le quedará la opción –una vez agotada la vía económico administrativa– de impugnar la liquidación que toma por base esa comprobación en la vía contencioso administrativa valiéndose de cualquier medio de prueba admisible en derecho para desvirtuar esa comprobación (así lo viene reconociendo el Tribunal Supremo desde hace mucho tiempo, pudiéndose citar en este sentido, entre las más antiguas, las Sentencias de 19 de enero y 29 de noviembre de 1996 y que, como es obvio, se tiene presente en este fallo). Esa misma vía la tendrá abierta para impugnar también el resultado de la tasación pericial contradictoria cuando haya acudido a la misma en vía administrativa y no esté de acuerdo con la tasación final del perito tercero que habrá servido, con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria (artículo 135.4 LGT/2003), a la liquidación final.

ROMERO HINJOS⁵, para el futuro, y en el caso de que se establezca el valor de referencia como valor de mercado,

por ende, como base imponible, por lo que se refiere a las vías impugnatorias, señala que «(...)cabrían dos opciones: que tal valor de referencia sea necesariamente la base imponible del impuesto en cuestión, sin posibilidad de prueba en contrario (norma de valoración a modo de presunción «iuris et de iure») o, como presunción «iuris tantum», para invertir la carga de la prueba, pero que permita al interesado probar en contra del valor de mercado, así obtenido, solución más acorde con el sistema de garantías del ordenamiento jurídico español»

Por último, la sentencia comentada, tiene un importante Voto particular discrepante, cuya lectura es muy recomendable y en el que se analizan, entre otros aspectos, la significación que ha de atribuirse al concepto «valor real» cuando la ley lo configura como el elemento determinante de la base imponible en algunos impuestos así como la significación, también, que tienen los medios de comprobación enumerados por el artículo 57.1 LGT respecto de ese «valor real» y los requisitos que son exigibles a la Administración tributaria en lo relativo a la utilización de esos medios. También se refiere a la utilización por la Administración del medio previsto en el art. 57.1.b) LGT, cuando este consista en la aplicación de unos índices generales aprobados en una disposición reglamentaria, así como a las razones de índole constitucional que aconsejan este sistema y a la posibilidad que la regulación legal ofrece al contribuyente para hacer valer los datos singularizados que pueda presentar el concreto bien inmueble cuya valoración sea objeto de comprobación.

Sobre este último es muy importante destacar el siguiente párrafo del voto particular discrepante:

«Las operaciones traslativas de inmuebles en las grandes ciudades tienen un carácter masivo y la totalidad o gran parte de los elementos de esos inmuebles que han de ser los determinantes de su «valor real» presentan unas notas comunes, lo que hace que tales elementos sean susceptibles de una valoración común.»

«Esas notas comunes están referidas a datos como la localización, circunstancias urbanísticas, valores del mercado y otros similares, que ya han sido ponderados en la valoración catastral, por lo que no puede considerarse anómalo o irregular que se parta de esa valoración y, en función de concreto contexto económico en el que se desenvuelve la vida del municipio, se establezca un coeficiente que corrija el directo resultado de la valoración catastral. Un coeficiente, ha de añadirse, que habrá de ser debidamente justificado por la Administración en la decisión que lo establezca.»

«Y tales notas no son incompatibles con que determinados inmuebles presenten singularidades que deprecien ese valor común inicial (por ejemplo: su estado de deterioro, su ubicación en una zona especialmente ruidosa su proximidad a establecimientos que desarrollen actividades peligrosas, etc)».

Por lo que se refiere a la tasación pericial contradictoria y la posibilidad de combatir el resultado de la comprobación

5 Op cit. Pág.26.

de valores por otros medios, el Voto particular señala que la tasación pericial contradictoria es un específico medio de impugnación para combatir el resultado de la comprobación de valores, cualquiera que haya sido el medio utilizado por la Administración y su utilización es facultativa.

Por otra parte, haya o no haya sido utilizada la tasación pericial contradictoria, el contribuyente puede combatir el resultado de la comprobación de valores en las fases económico administrativa y jurisdiccional contencioso-administrativa, y haciendo valer para ello cualquier medio probatorio de los admitidos en Derecho.

Todo ello, le hace concluir que, *«Frente a lo que afirma la sentencia mayoritaria, sí hay comprobación del valor del inmueble en el medio consistente en efectuar la estimación mediante la aplicación de coeficientes, determinados por la Administración, a los valores del registro oficial que es el Catastro Inmobiliario.»*

La hay porque por comprobación ha de entenderse la ponderación de todos los elementos del inmueble que configuran su valor (aunque estos sean comunes a una pluralidad de inmuebles), y tales elementos resultan ponderados tanto en los valores catastrales, como en los coeficientes que sean establecidos para corregir esos valores catastrales.

Sin que lo que acaba de afirmarse excluya, como ya se ha dicho, la posibilidad del contribuyente, en el plazo de alegaciones del procedimiento de comprobación de valores (artículo 134.3), de hacer valer los elementos singulares que, junto a los comunes con otros inmuebles, pueda presentar un concreto inmueble».

2. Consecuencias jurídicas en el plano de la invalidez de los actos administrativos de la utilización inadecuada del procedimiento de verificación de datos

La siguiente sentencia objeto de análisis en la presente ponencia tiene que ver con otro tema de alcance desde la perspectiva de la gestión tributaria en sentido propio y de la utilización inadecuada por los órganos gestores del procedimiento de verificación de datos cuando deberían haber acudido

al procedimiento de comprobación limitada.

Del tema se ha ocupado la Sentencia del Alto Tribunal de 2 de julio de 2018, casación 696/2017, en un recurso interpuesto por la CCAA de Madrid en relación con un acto de gestión relacionado con el ITPAJD. La concreta cuestión de interés casacional admitida sobre la que se pronuncia la Sala es la siguiente:

«Si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de

nulidad de pleno Derecho, con la consecuencia en este segundo caso, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación».

Pues bien, la sentencia desestima el recurso y confirma el fallo de instancia que, a su vez, había confirmado la resolución del TEAC anulatoria de la liquidación practicada por la CCAA en el seno del procedimiento de comprobación limitada considerando que la anulación previa del procedimiento de verificación de datos por un uso inadecuado del mismo es la nulidad de pleno derecho del acto dictado y no la anulabilidad con el efecto consiguiente de no considerarse interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por esas actuaciones previas.

La fundamentación jurídica del fallo, no demasiado extenso sobre la cuestión central planteada es la siguiente:

«Como se sostiene en la resolución impugnada del TEAC tiene un alcance limitado el procedimiento de verificación de datos contemplado en los artículos 131 a 133 de la LGT en relación con el procedimiento de comprobación limitada, considerando que la verificación de datos se agota en el mero control de carácter formal de autoliquidación, en este caso, el modelo 601 del gravamen por AJD, y en su coincidencia con los datos procedentes de otras declaraciones o en poder de la

Administración.

El artículo 131 de la LGT se refiere, con carácter de «numerus clausus», a los casos en que se puede iniciar este procedimiento entre los que se encuentra, según la letra d) «cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas».

El TEAC y la sentencia impugnada consideran acertadamente que dada la complejidad de determinar cuándo se adquiere la condición de empresario a efectos del IVA y si a la fecha en que se transmitieron los terrenos por las personas físicas vendedoras se hubiera adquirido esta cualidad por realizarse actividades de urbanización, lo que se pretendía, en definitiva, era determinar si se desarrollaban o no actividades económicas, cuestión expresamente excluida de este procedimiento de gestión.

Siendo patente por tanto la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos, se plantea a continuación si la consecuencia ha de ser la nulidad de pleno derecho de lo actuado al amparo del artículo 217.1.e) de la LGT por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

En efecto, existe una utilización indebida del procedimiento de verificación «ab initio» pues la Administración utilizó dicho procedimiento precisamente para una finalidad que el propio artículo 131 prohíbe, con la consiguiente disminución de las garantías y derechos del administrado, y a su salida o resolución, pues en lugar de dar lugar a un procedimiento de comprobación limitada o inspección, se resuelve el fondo del asunto mediante la correspondiente liquidación pronunciándose sobre la actividad económica».

Por ello a la pregunta formulada por la Sección Primera responde que *«la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho».*

Estamos totalmente de acuerdo con ese fallo que, no olvidemos, confirma también una resolución del TEAC apreciando ya la existencia de nulidad dada la clara imposibilidad de determinar, en el seno del procedimiento de verificación de datos, si se desarrollaban o no actividades económicas, cuestión expresamente excluida de este procedimiento de gestión (artículo 131.d) LGT).

Ahora bien, que, en el caso suscitado y resuelto por ese fallo, se haya llegado a la conclusión de que la utilización indebida del procedimiento de verificación de datos para la determinación del desarrollo o no de actividades económicas por parte del obligado tributario y que ello determine la nulidad de pleno derecho del acto correspondiente con el importante efecto de la no interrupción de la prescripción por las actuaciones practicadas, no significa que cualquier utilización inadecuada de ese procedimiento deba llevar aparejada idéntica sanción de invalidez, como parece ha dado entender la misma Sala posteriormente al inadmitir recursos de casación posteriores preparados por la representación del Estado contra sentencias estimatorias de las pretensiones de los obligados tributarios en otros casos de previo uso inadecuado del procedimiento de verificación de datos, situación que quiere revertirse para que, previa admisión de algún recurso, la Sala tenga oportunidad de matizar o precisar su doctrina sobre este importante extremo, todo ello teniendo presente el supuesto de presunción de interés casacional del artículo 88.3.a) LJCA (inexistencia de jurisprudencia) que, como ya ha admitido el propio Tribunal Supremo, cabe invocarse no solo cuando no exista jurisprudencia sino cuando existiendo la misma sea necesaria matizarla, precisarla o concretarla para realidades jurídicas distintas (por todos, el Auto de la Sección de Admisión de 15 de marzo de 2017, c. 93/2017), siendo el primer caso en que se va a solicitar esa matización o precisión respecto a una sentencia dictada con el nuevo recurso de casación.

La pretensión del Estado tiene presente que el Tribunal Supremo, aparte de crear doctrina, vía *«ius constitutionis»*, resuelve siempre casos concretos *«ius litigatoris»*,

no pudiendo, por tanto, apartarse del caso singular suscitado ante el mismo.

El pronunciamiento de la Sala, como el del TEAC y el del TSJ, no puede desvincularse, como es obvio, del caso concreto suscitado –*«ius litigatoris»*– artículo 93.1 LJCA *«resolver las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso»*– (en este sentido se pronuncia el Auto de la Sección de Admisión de 1 de junio de 2017 c.1592/2017) pero, al mismo tiempo, desde la perspectiva del *«ius constitutionis»*, no puede constituirse, sin la matización o precisión oportuna, que hemos solicitado expresamente a la Sala, en doctrina legal aplicable a todos los casos de utilización inadecuada de un procedimiento de verificación de datos.

¿Y cuál es esa matización o precisión de la jurisprudencia (en el caso de que pueda entenderse que existe la misma con esa única sentencia testigo, según la denomina Tribunal) que solicitamos de la Sala en este caso? Pues bien, que haga suya la doctrina administrativa del TEAC sobre esta cuestión, plasmada especialmente en la importante Resolución de 5 de julio de 2016 R.G. 87/2016, que consideramos muy razonable. Dicha Resolución, ante la necesidad de dar respuesta a las consecuencias derivadas del uso inadecuado del procedimiento de verificación de datos, señaló:

«En resumen pues, es doctrina de este Tribunal Central que no toda utilización indebida del procedimiento de verificación de datos comporta la nulidad de pleno derecho de aquél.

Esto ocurrirá únicamente cuando exista un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan dicho procedimiento, esto es, cuando a priori, desde el inicio del procedimiento, se abordan materias reservadas de modo claro y terminante por la Ley para otros procedimientos. En el resto de los casos, es decir, cuando se trata de una inadecuación sobrevenida del procedimiento de verificación de datos, la consecuencia de tal utilización indebida será la anulabilidad.

Así, y sin perjuicio de la amplia casuística que puede producirse en este ámbito, cabe afirmar que se incurrirá en nulidad radical o de pleno derecho en los casos siguientes:

- *Cuando la Administración inicie un procedimiento de verificación de datos sin que exista previa declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario.*
- *Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos la realización de actuaciones de comprobación de valor.*
- *Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos aclaraciones o justificantes de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas.*

Fuera de estos casos, en los que se constata desde el inicio del procedimiento un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas legales que regulan el procedimiento de verificación de datos, la utilización indebida, sobrevenida, del procedimiento de verificación de datos sólo será merecedora de la sanción de anulabilidad».

La admisión y estimación de este recurso en la línea propuesta por la representación del Estado daría seguridad jurídica y una pauta clara para que todos los aplicadores del Derecho supieran con certeza, en el momento de resolver el caso concreto suscitado, como ha hecho el Tribunal Supremo en esta sentencia, si nos encontramos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho o de simple anulabilidad con los efectos conocidos en el plano de la prescripción.

TRIBUNAL SUPREMO..... 12

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 12

Cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento sancionador en materia tributaria. Sentencia de 17 de junio de 2019. 12

Tratamiento tributario de la disolución parcial de condominio. Sentencia de 26 de junio de 2019. 17

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 26

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados 26

- Tributación de un acta de notoriedad 26
- Préstamo a su hermano documentado en escritura pública y garantizado con unas olivas que tiene en el pueblo 26
- Adjudicación de un inmueble a cada uno de los socios como pago en especie de los beneficios obtenidos por la SL 26
- Adquisición del 50 por ciento de las participaciones sociales de una entidad, cuyo activo está integrado en más del 50 por ciento por dos bienes inmuebles no afectos a actividades empresariales ni profesionales 27
- Entrega de participaciones de una entidad en la que el único inmueble que constituye el activo de la consultante es un hotel que se encontrará afecto a una actividad empresarial..... 27
- Compraventa de un inmueble con constitución de derecho real de hipoteca..... 27
- Disolución de comunidad de bienes 28
- Resolución de la compraventa celebrada en 2005, a consecuencia del incumplimiento del contrato por impago del precio, adjudicando el inmueble a los consultantes, en su calidad de herederos 28
- Disolución del condominio sobre una vivienda y una plaza de garaje adjudicándoselos a un copropietario, quien abonaría a los otros dos copropietarios una compensación económica..... 28
- Fusión por absorción de una de las entidades que forman una UTE, adjudicataria de una concesión administrativa, por la otra entidad y autorización por el Ayuntamiento del cambio de empresa adjudicataria..... 29
- Régimen aplicable a las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria 29
- Segregación, obra nueva y cambio de uso 30
- Escisión parcial..... 30

Deslinde IVA-TPO 32

- Venta de una masía destinada una parte a la actividad económica de turismo rural y otra parte a la vivienda habitual del matrimonio 32
- Condición de empresario o profesional en el impuesto sobre el valor añadido 32
- Comunidad de bienes para promoción de edificación 32
- Compra de una embarcación de recreo perteneciente a una sociedad limitada 33
- Adquisición por una persona física de una embarcación en Francia para transportarla al territorio de aplicación del impuesto con el objetivo de afectarla a una actividad empresarial 33
- Transmisión por una entidad bancaria a un empresario o profesional de un local de negocios para desarrollar en él su actividad..... 34

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 35

- Comunidad Autónoma competente 35
- Inclusión de los derechos de crédito del causante en la base imponible, aun cuando debieran cobrarse a plazos..... 35
- Donación de una cantidad dineraria 35
- Requisitos de permanencia del valor en el isd..... 36
- Novación de préstamo, consistente en excluir a la expareja como codeudora 36

TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento sancionador en materia tributaria. Sentencia de 17 de junio de 2019

El cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento sancionador en materia tributaria, fijado en la actualidad en seis meses en el art. 211.2 LGT, se computa desde la notificación de la comunicación de inicio de dicho procedimiento, día de notificación que queda excluido del cómputo, y finaliza en el mismo día del mes final, o en el último día de dicho mes final si en éste no hubiera día equivalente al de la notificación de la comunicación de inicio.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 313, dictada el 12 de abril de 2017 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó en parte el recurso ordinario núm. 1100/2013 instado por la entidad S.L. frente a las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), ambas de fecha 21 de febrero de 2013, estimatorias parciales de las reclamaciones números 08/03041/2009 y 08/03042/2009, que anularon las liquidaciones dictadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 y 2004 e Impuesto sobre el valor añadido del cuarto trimestre de 2003 y el año 2004, ordenando que deberían ser sustituidas por otras de acuerdo con lo expuesto en los Fundamentos de dichas resoluciones, y, asimismo, anularon las sanciones impuestas por la inspección por infracción tributaria.

Segundo. Antecedentes de la cuestión debatida.

Los antecedentes de los que surge el presente recurso, tal como se desprenden de las actuaciones, son los siguientes:

1. Los expedientes sancionadores (IS 2004 e IVA 2004) se iniciaron el 10 de junio de 2008, cuestión que no es litigiosa.

2. La notificación de los acuerdos de imposición de sanción, de fecha 25 de noviembre de 2008, se produjo el día 29 de diciembre de 2008.
3. No obstante, hubo un primer intento de notificación efectuado el día 10 de diciembre de 2008, cuya validez es aceptada por la sentencia de instancia, aplicando el art. 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT "]. En efecto, consta en el expediente la diligencia extendida por el agente tributario, en la que se refleja que el primer intento de notificación tiene lugar el día 10 de diciembre de 2008, en la calle Calabria 171, 9º -1ª de Barcelona, que es un edificio de oficinas, en el cual el obligado tributario consta en el directorio de empresas y no contesta nadie en el momento de la visita, hallándose ausente el conserje, según es de ver en los folios 21 del documento 122, en lo que se refiere a la sanción derivada del IS y en el folio 36 del documento 123 en cuanto a la sanción derivada del IVA.

Tercero. Las razones de la Sala de instancia para estimar el recurso contencioso-administrativo.

La sentencia impugnada acoge la tesis de la parte actora, hoy recurrida, y anula las resoluciones sancionadoras, por considerar que se habría producido la caducidad de los respectivos procedimientos sancionadores. Declara que el día a quo o inicial del cómputo es el 10 de junio de 2008, y concluye que el plazo de seis meses establecido en el art. 211.2 LGT finalizaría el día del sexto mes correspondiente al ordinal

anterior al inicial del cómputo, esto es, el 9 de diciembre de 2008, de manera que cuando el día 10 de diciembre de 2008 se intentó la notificación de las respectivas resoluciones sancionadoras -intento cuya idoneidad no se cuestiona-, ya se habría producido la caducidad de los procedimientos sancionadores, en aplicación de lo dispuesto en el art. 211.4 LGT, al haberse agotado el plazo máximo de duración el anterior día 9 de diciembre de 2008.

Cuarto. *La cuestión de interés casacional.*

Por auto de 25 de octubre de 2017, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el recurso interpuesto por la AGE y establece que:

"2) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Precisar cómo se ha de computar el plazo máximo de seis meses de duración del procedimiento sancionador en materia tributaria, si desde la notificación de la comunicación de inicio de dicho procedimiento hasta el día correspondiente al ordinal anterior al inicial del cómputo o si desde la referida notificación hasta la misma fecha del sexto mes.

3.) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 211.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Quinto. *La argumentación del recurso de casación y la oposición de la recurrida.*

La representación de la Administración General del Estado ["AGE"], mediante escrito registrado el 5 de diciembre de 2017, interpuso el recurso de casación en el que mantiene que la sentencia recurrida ha incurrido en infracción del art. 211.2 LGT. Sostiene que la interpretación del criterio de cómputo del plazo fijado en dicho precepto, de seis meses, debe hacerse acudiendo a las reglas generales sobre el cómputo de plazos fijados por meses o por años, esto es, conforme al art. 5 del Código Civil y a las normas reguladoras del procedimiento administrativo común (art. 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sustituido por el vigente art.30.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas).

Argumenta el abogado del estado que el plazo máximo de seis meses de duración del procedimiento sancionador en materia tributaria, regulado en el art. 211.2 LGT, se ha de computar desde el día en que tuvo lugar la notificación del acuerdo de iniciación del mismo, es decir, desde el 10 de junio de 2008, hasta la misma fecha del sexto mes, en este caso hasta el día 10 de diciembre de 2008, de manera que, a su juicio, el intento de notificación de las resoluciones sancionadoras se habría producido dentro del plazo máximo de resolución, por lo que insta que se case y anule la sentencia recurrida.

Por su parte, la representación de la recurrida, Traum Home Promocions, S.L. sustenta su oposición en que, a su entender, con la interpretación que postula la AGE, la duración del procedimiento sancionador sería de seis meses y un día, y no de seis meses como prescribe el art. 211.2 LGT. Aduce que las normas que invoca la AGE en su recurso, en particular el art. 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (sustituido por el vigente art. 30.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), tienen por finalidad regular la interposición de recursos, pero no determinar el cómputo del plazo de duración máxima de procedimientos.

Sexto. *Normas aplicables y examen de la cuestión en la jurisprudencia.*

La cuestión de interés casacional suscitada es determinar cómo se ha de computar el plazo máximo de seis meses de duración del procedimiento sancionador en materia tributaria, si desde la notificación de la comunicación de inicio de dicho procedimiento hasta el día correspondiente al ordinal anterior al día inicial del cómputo o si desde la referida notificación hasta la misma fecha del sexto mes.

Las normas aplicables al caso son el art. 211.2 LGT, que dispone:

"2. El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley".

Por su parte, el apartado 4 del art. 211 señala que "4. El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento [...]".

Finalmente, el art. 104.2 LGT establece que "A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución".

Aunque la sentencia recurrida invoca como precedente nuestra STS de 4 de junio de 2015 (rec. cas. 1513/2013, ES:TS:2015:2781), lo cierto es que en dicho pronunciamiento, esta Sala no abordó la cuestión aquí suscitada, relativa al cómputo del plazo. La STS de 4 de junio de 2015, cit., se limitó a confirmar la sentencia recurrida, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 27 de marzo de 2013 (ES:AN:2013:1551), sentencia ésta última que ciertamente sigue el criterio asumido

en la sentencia recurrida. Ahora bien, en nuestra STS de 4 de junio de 2015, cit., no se examina la cuestión del cómputo del plazo del procedimiento inspector, ya que se estima el recurso de casación "[...]" haciendo abstracción de las diferentes posiciones doctrinales que se mantienen en orden al cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector como procedimiento especial separado de las actuaciones de aplicación de los tributos "[...]" (FJ 4). Por tanto, no constituye un precedente jurisprudencial en la materia de interés casacional que ahora nos ocupa.

Por el contrario, sí examinamos una cuestión semejante a la suscitada, si bien en relación al procedimiento de inspección tributaria, en nuestra STS de 4 de abril de 2017 (rec. cas. para unificación de doctrina núm. 2659/2016, ES:TS:2017:1299), en la que se rechazó la interpretación postulada por la allí recurrente en el sentido de que, del tenor del art. 150.1 LGT, pudiera concluirse que "[...] el plazo de 12 meses [fijado en la redacción originaria del art. 150.1 LGT] comienza a computar[se] el mismo día en que se notifica el acuerdo de inicio de actuaciones inspectoras y no el día siguiente" (FJ 1).

Al respecto, afirmamos en la STS de 4 de abril de 2017 cit., que debe ser de aplicación el criterio del cómputo de fecha a fecha, esto es, excluyendo del cómputo el día de la notificación, que se iniciaría en el siguiente, y concluyendo el plazo en la fecha del mes final, que corresponda al mismo día de la notificación, y ello por cuanto es "[...] conforme con la mantenida por esta Sala, y la más acorde con el principio de seguridad jurídica, al unificar el criterio para el cómputo de los plazos por meses [...]" En la misma línea de cómputo del plazo a partir del día siguiente al de la entrada de las actuaciones en la dependencia tributaria correspondiente, nos hemos pronunciado en nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (rec. cas. núm. 1503/2017, ES:TS:2018:2533) y 22 de mayo de 2018 (rec. cas. núm. 315/2017, ES:TS:2018:2052) en aquellos casos de ejecución de sentencias en que se había acordado la anulación de actos, con retroacción de actuaciones inspectoras.

Por último, es de reseñar que, en el ámbito económico administrativo, a raíz de nuestra STS de 4 de abril de 2017, cit., el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) cambió su criterio, expresado en la resolución de 25 de julio de 2013, entre otras, coincidente con el de la sentencia recurrida, y en resolución de 19 de febrero de 2019, recurso de alzada 6257/2017 resuelve aplicar el criterio de la STS de 4 de abril de 2017, esto es, el cómputo de fecha a fecha.

Octavo. *El juicio de la Sala.*

En primer lugar, es conveniente señalar que el art. 211.2 LGT se remite al art. 104.2 LGT, pero no al art. 104.1

1.LGT, precepto que tiene una redacción no exactamente coincidente con la del art. 211.2 LGT en cuanto al cómputo del plazo de duración de los procedimientos.

Dispone el art. 104.1 a) LGT que el plazo se contará en "[...] los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio". La expresión "desde la fecha de notificación" podría interpretarse, en una primera aproximación, distinta y más estricta que la del art. 211.2 LGT que indica que el plazo será "contado desde la notificación de la comunicación del inicio del procedimiento". Así, en esta segunda expresión no cabe duda de que la norma se refiere al efecto jurídico de la notificación, en tanto en la primera podría parecer que se refiere a una fecha concreta y determinada que pudiera entenderse incluida en el cómputo.

La argumentación del recurrido insiste en que el cómputo del plazo en la forma antedicha determinaría que el procedimiento duraría, no seis meses como dispone el art. 211 LGT, sino seis meses y un día, no puede ser compartida. Es cierto que el art. 211.2 LGT se expresa en términos que no son completamente coincidentes con la del art. 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común ["LPAC "], pero esas diferencias de matiz no permiten concluir que la voluntad del legislador en la norma tributaria haya sido introducir un criterio de cómputo distinto. En efecto, el art. 48.2 de la LPAC dispone que:

"2. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

Por su parte el art. 5.1 del Código Civil establece que:

"1. Siempre que no se establezca otra cosa, en los plazos señalados por días, a contar de uno determinado, quedará éste excluido del cómputo, el cual deberá empezar en el día siguiente; y si los plazos estuviesen fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último del mes".

Pues bien, la regla establecida de forma explícita en el art. 48.2 de la Ley 30/1992, luego sustituida sin alteración sustancial por el art. 30.4 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, es reflejo de una evolución legislativa y la correspondiente doctrina jurisprudencial que, interpretando el cómputo de plazos sobre la base del art. 5.1 del Código Civil, ha venido sosteniendo reiteradamente que en los plazos expresados por meses o por años, el cómputo se inicia en el día siguiente a la notificación o publicación, que no se incluyen en el cómputo, y el día final del plazo coincide con el mismo ordinal del de la notificación o publicación del acto, en el mes en que finalizara el cómputo, o con el último día del mes si en el mismo no hubiera día equivalente al inicial del cómputo.

En definitiva, la jurisprudencia de esta Sala ha optado, en esta materia, por una interpretación unificadora al no considerar que la voluntad del legislador haya sido la de establecer una forma de cómputo distinta en el ámbito del procedimiento inspector. Así, al analizar concretamente el inicio del cómputo del plazo para concluir el procedimiento de inspección, hemos declarado que se debe acomodar a las reglas generales en materia de cómputo de plazos de señalados por meses, esto es, de fecha a fecha. Así lo afirma nuestra STS de 4 de abril de 2017, cit., que interpreta el art. 104.1 LGT "[...] conforme con la [doctrina jurisprudencial] mantenida por esta Sala, y la más acorde con el principio de seguridad jurídica, al unificar el criterio para el cómputo de los plazos por meses [...]", haciendo referencia allí a la jurisprudencia contenida en las SSTS de 25 de octubre de 2016; de 17 de enero de 2011 y 16 de mayo de 2014, pronunciamientos que citan, a su vez, las SSTS de 10 de junio de 2008 (recurso 32/2006) y de 9 de mayo de 2008 (recurso 9064/2004), que señalan que es reiteradísima la doctrina de esta Sala que concluye que los plazos señalados por meses se computan de fecha a fecha, iniciándose el cómputo del plazo al día siguiente de la notificación o publicación del acto, pero siendo la del vencimiento del plazo el día equivalente al de la notificación, pero en el mes final del cómputo, y en caso de no existir día equivalente, en la del último día del mes del vencimiento.

También en nuestras SSTS de 23 de mayo de 2018 (rec. cas. núm. 1503/2017, ES:TS:2018:2533) y 22 de mayo de 2018 (rec. cas. núm. 315/2017, ES:TS:2018:2052), entre otras muchas referidas a la cuestión del cómputo del plazo en los que casos que se hubiera acordado anulación con retroacción de actuaciones, nos hemos pronunciado en el sentido de excluir del cómputo del plazo para finalizar las actuaciones el día en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto.

En definitiva, la jurisprudencia ha seguido un criterio de unificación en beneficio de la seguridad jurídica, doctrina jurisprudencial que debe extenderse también a la cuestión de interés casacional ahora suscitada, por no existir ningún elemento interpretativo que permita concluir que la voluntad del legislador ha sido la de excluir la regla general ya expuesta, que se deduce del art. 5.1 del Código Civil, en relación con el art. 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (sustituido por el vigente art.30. 4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas). No consideramos atendible el argumento que expone la recurrida de que en tal caso se estaría produciendo una ampliación del plazo máximo del procedimiento sancionador, a seis meses y un día. Antes de todo ha de hacerse notar que el argumento que expone la actora, sobre el inicio de las actuaciones inspectoras en la misma fecha de la notificación del acuerdo

de inicio, se vale del ejemplo del procedimiento inspector iniciado mediante citación para comparecencia en las oficinas de la inspección o mediante la propia personación del personal en la inspección tributaria en las dependencias del contribuyente (151.2 LGT). Por tanto, es una argumentación ajena al procedimiento sancionador.

Además, hemos de insistir en que análoga argumentación ha sido rechazada en la jurisprudencia de esta Sala, respecto a la misma cuestión en el ámbito del procedimiento inspector, por las razones que expusimos en nuestra STS de 4 de abril de 2017, cit., en referencia a análoga alegación respecto al procedimiento inspector. En esta sentencia, y en la jurisprudencia que en la misma se cita, y en cuyo contenido hemos de reafirmarnos ahora, late la necesidad, por imperativos del principio de seguridad jurídica y certeza, de que, salvo explícitas declaraciones de voluntad del legislador en un sentido que se separe de la regla general, debe reafirmarse el criterio de que en esta cuestión del cómputo de plazo fijado por meses o por años que a estos efectos es igual - el día en que se produce la notificación o publicación del acuerdo iniciador queda excluido del cómputo.

En conclusión, lo realmente relevante es que la previsión de la disposición adicional (DA) 5ª.1 de la Ley 30/1992, mantenida en la DA 1ª, apartado 2.c) de la Ley 39/2015, es la supletoriedad de dicha ley de procedimiento administrativo común en todo lo no regulado específicamente en la normativa propia de los diferentes procedimientos tributarios. Y lo cierto es que las sutiles diferencias de redacción del art. 211.2 LGT no expresan de forma inequívoca la voluntad del legislador de introducir en este ámbito del procedimiento sancionador tributario una forma distinta del cómputo del plazo fijado por meses, que, a falta de especialidad, debe seguir los criterios establecidos con carácter general en la legislación común del procedimiento administrativo.

Noveno. *Fijación de la doctrina de interés casacional.*

En consecuencia, procede establecer la doctrina de interés casacional consistente en que el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento sancionador en materia tributaria, fijado en la actualidad en seis meses en el art. 211.2 LGT, se computa desde la notificación de la comunicación de inicio de dicho procedimiento, día de notificación que queda excluido del cómputo, y finaliza en el mismo día del mes final, o en el último día de dicho mes final si en éste no hubiera día equivalente al de la notificación de la comunicación de inicio.

Décimo. *Resolución de las pretensiones.*

La aplicación de la anterior doctrina determina la estimación del recurso de casación, al haber infringido la sentencia recurrida el art. 211.2 LGT, por lo que procede casar y anular la sentencia recurrida. En cuanto al fondo de las pretensiones suscitadas en la demanda, debemos atender a la naturaleza sancionadora de la resolución recurrida, por lo que, con el fin

de garantizar el pleno derecho de la actora a la tutela judicial efectiva respecto al examen de sus alegaciones y la posibilidad de recurso, procede, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.1LJCA, procede ordenar la retroacción de las actuaciones al momento procedimental anterior a dictar sentencia, para que la Sala de instancia, con aplicación de la doctrina fijada en esta sentencia, resuelva el resto de cuestiones planteadas en el litigio.

Undécimo. Costas.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 de la LJCA, cada parte satisfará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad. En cuanto a las de instancia, no ha lugar a hacer pronunciamiento alguno, al retrotraer las actuaciones.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento noveno:

1. Estimar el recurso de casación núm. 3269/2017, interpuesto por la Administración General del Estado contra

la sentencia núm. 313, dictada el 12 de abril de 2017, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria parcial del recurso ordinario núm. 1100/2013 formulado por la entidad Traum Home Promocions, S.L. frente a las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, ambas de fecha 21 de febrero de 2013, que estimaron en parte las reclamaciones núms. 08/03041/2009 y 08/03042/2009 instadas contra los acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dictados por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 y 2004 e Impuesto sobre el valor añadido del cuarto trimestre de 2003 y el año 2004, así como contra las sanciones por infracciones tributarias derivadas de los mismos.

2. Casar y anular la sentencia recurrida, y ordenar la retroacción de actuaciones al momento anterior a dictar sentencia para que la sala de instancia, con respeto pleno a la doctrina fijada en esta sentencia, dicte sentencia en la que resuelva las cuestiones planteadas en el litigio.

3. Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

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

TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

Tratamiento tributario de la disolución parcial de condominio. Sentencia de 26 de junio de 2019

La adjudicación a dos comuneros de una participación superior a la que inicialmente ostentaban en la comunidad de propietarios, con una contraprestación onerosa, que en este caso es la obligación de asumir el pago de la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien, es un hecho imponible sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del art. 7.2.B) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como exceso de adjudicación declarado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Sentencia recurrida y antecedentes de hecho.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 406/2017, de 21 de abril, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso contencioso administrativo núm. 535/2013, formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 30 de noviembre de 2012, que estima la reclamación núm. NUM000, instada por D.^a Eva y D. Luis Pablo, contra la resolución confirmatoria de las liquidaciones números NUM001 y NUM002, de importe 3.480 euros, emitidas por los Servicios Territoriales de Alicante de la Consejería de Economía y Hacienda de la Generalidad Valenciana, relativas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas giradas por transmisión patrimonial onerosa de un bien inmueble atribuido a los reclamantes en el documento de disolución parcial de la comunidad de bienes presentado a liquidar.

La resolución del órgano económico-administrativo, confirmada por la sentencia recurrida, anuló las liquidaciones por entender que la escritura pública documenta un acuerdo de extinción parcial de condominio sobre determinado inmueble, que no está sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.2.b) del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado

por Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE 20 de octubre de 1993) ["TRLITPAJD"], por cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 1062 del Código Civil (LEG 1889, 27) ["CC "].

Los hechos que sirvieron de base a la liquidación dictada por la Hacienda autonómica, objeto de la posterior reclamación económica y del recurso contencioso-administrativo cuya sentencia se impugna ahora en casación, son los siguientes:

- a. D. Luis Pablo, D.^a Eva, casados en régimen de separación de bienes, y sus hijos, D. Bienvenido y D. Alfredo, adquirieron en escritura pública otorgada el día el día 9 de noviembre de 2007 una vivienda sita en el edificio sito en CALLE000, número NUM003, piso NUM004 del bloque NUM005, en el término municipal de Alicante. Cada uno de los compradores adquirió respectivamente una participación indivisa del 25 por ciento del pleno dominio del mencionado inmueble.
- b. El 16 de abril de 2008 D. Luis Pablo, D.^a Eva, D. Bienvenido y D. Alfredo, otorgaron escritura pública de modificación de comunidad, en la que acuerdan que el citado inmueble, adquirido en pro indiviso el 9 de noviembre de 2007, se adjudique a los cónyuges D. Luis Pablo y D.^a Eva, por mitad y pro indiviso, con carácter privativo, asumiendo estos solidariamente la obligación de pago íntegro de la deuda con garantía hipotecaria que pesaba sobre la finca, consistente en hipoteca por importe de 115.100,50 euros, constituida en escritura pública

de fecha 9 de noviembre de 2008. Por otra parte declaran que, correspondiendo a cada uno de los cuatro miembros de la comunidad un importe neto de 224,87 euros, una vez deducido del valor del inmueble la deuda hipotecaria vigente, D. Bienvenido y D. Alfredo declaran haber recibido dicho importe en metálico de los adjudicatarios, don Luis Pablo y D.^a Eva, que a su vez asumen el pago íntegro de la deuda hipotecaria, dándose todos por pagados en su haber en la comunidad existente hasta la fecha.

- c. Los adquirentes, D. Luis Pablo, D.^a Eva, autoliquidaron únicamente el gravamen de Actos Jurídicos Documentados de los artículos 28 y 30 del TRLITPAJD, abonando la cuota tributaria de 1.160 euros, sobre el valor declarado de 116.000 euros, al estimar que resultaba de aplicación el supuesto del artículo 7.2.b) del TRITPAJD, en relación con el artículo 1062 del CC (compensación en metálico de unos comuneros a otros al adjudicarse estos un bien indivisible o que desmerece por su división), por tratarse de un supuesto no sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
- d. La Administración autonómica, en relación con estos hechos, entendió, por el contrario, que se había producido una transmisión de cuotas en favor de dos de los condóminos, sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas al tipo del 7%, sobre el valor atribuido al bien transmitido, 29.000 euros correspondientes al 25 por ciento indiviso del bien transmitido, tomando en consideración el valor declarado total de 116.000 euros, por lo que liquidó una cuota tributaria de 2.030 euros para cada adquirente, de los que resultaba a deducir la suma 580 euros autoliquidada por cada uno por el concepto de actos jurídicos documentados. La cuota, minorada en el importe abonado, e incrementada en los intereses de demora, asciende a 1.603,89 euros para cada uno de los sujetos pasivos, D. Luis Pablo y D.^a Eva.
- e. Contra dicha resolución los obligados tributarios formularon reclamación económico-administrativa núm. NUM000 ante el Tribunal Económico Administrativo Regional ["TEAR"] de la Comunidad Valenciana que, por resolución de 30 de noviembre de 2012, estimó la misma, anulando las liquidaciones impugnadas al entender que concurre la exoneración de tributación prevista en el artículo 7.2.b) del TRITPAJD, por cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 1062 del CC, por extinción parcial del dominio sobre el inmueble.
- f. Frente a dicha resolución se interpuso recurso contencioso administrativo núm. 535/2013 por la Generalitat Valenciana ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el que recayó sentencia de su Sección Tercera, de fecha 21 de abril de 2017 que desestimó el recurso contencioso-administrativo, y que es objeto del presente recurso de casación.

Segundo. *La cuestión de interés casacional*

La Sección de Admisión de esta Sala fijó, por auto de 15 de enero de 2018, las dos cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en los siguientes términos:

"PRIMERA.- Determinar si la extinción parcial del condominio existente sobre determinado bien inmueble tributa por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas o por la modalidad actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

SEGUNDA.- Determinar, en caso de que se halle sometida a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, si tal operación surge de dar cumplimiento a la previsión contenida en el artículo 1062 del Código Civil (LEG 1889, 27), concurriendo, por tanto, la salvedad recogida en el artículo 7.2.B), párrafo primero, 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)".

Tercero. *Precisión conceptual del negocio jurídico sometido a gravamen.*

Antes de abordar el examen de la cuestión de interés casacional, es conveniente acotar el significado de la expresión "extinción parcial del condominio" que se utiliza tanto en el auto de admisión como en los distintos escritos procesales, a efectos de la adecuada calificación tributaria del negocio jurídico que nos ocupa. El art. 13 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), General Tributaria, dispone que las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la denominación que los interesados le hubieren dado. Si bien los contribuyentes no utilizaron la expresión "extinción parcial del condómino" en la escritura pública, sí es utilizada reiteradamente en los escritos procesales, y es asumida en el auto de admisión. Ahora bien, en esta denominación puede advertirse una suerte de petición de principio, por cuanto calificar de "extinción" de condominio, aunque luego se adjetive de parcial, ya supone una calificación jurídica que, a efectos tributarios, tiene trascendencia por el singular régimen que, desde el punto de vista del hecho imponible transmisiones patrimoniales, tiene la extinción de comunidades de bienes indivisibles.

Lo cierto es que en el presente caso nos encontramos ante un supuesto de modificación subjetiva de la situación de copropiedad, por reducción del número de comuneros y sin extinción del régimen de comunidad de bienes. Esta situación es objetivamente constatable, pues el condominio permanece, si bien reducido de los cuatro copropietarios originarios, cada uno con una participación indivisa del 25 por ciento, a dos comuneros, cada uno con una participación del 50 por ciento, obedeciendo el incremento de su participación

a la adjudicación a los mismos de la parte correspondiente a los dos que dejan de pertenecer a la misma. Por otra parte, si atendemos al tenor de la expresión de voluntad negocial que realizan los otorgantes de la escritura pública en la que se documenta el negocio jurídico, es preciso advertir que la operación realizada se denomina como "modificación de comunidad".

Por consiguiente, la denominación de extinción parcial del condominio solo puede ser aceptada si se matiza, inmediatamente, que ello se refiere a la perspectiva subjetiva del condominio, es decir, a la alteración de la composición subjetiva de los condóminos, pero no a la perspectiva objetiva, pues el condominio del bien permanece entre un menor número de copropietarios.

Cuarto. *El régimen legal y la jurisprudencia sobre de los excesos de adjudicación.*

En definitiva, el problema que se plantea es el tratamiento tributario del negocio jurídico de transmisión de cuotas entre comuneros cuando se trata de participaciones sobre una cosa indivisible. La indivisibilidad de la cosa puede ser de tres tipos: legal (cuando viene exigida por el ordenamiento jurídico); material (cuando es imposible la división por la propia naturaleza del bien); y económica o funcional (cuando la división haría desmerecer mucho el valor del bien). En este caso no se ha cuestionado la indivisibilidad de la cosa común, un piso de 61,42 metros cuadrados de superficie según la descripción obrante en la escritura pública. Ahora bien, el negocio jurídico celebrado no tiene por finalidad la división de la cosa, sino la transmisión de cuotas entre comuneros. Así, dos comuneros han transmitido a los otros dos su cuota de participación en el condominio de cosa indivisible, con la correspondiente contraprestación, que consiste en la asunción por los comuneros adjudicatarios de la obligación de pago de la deuda de la que hasta entonces eran responsables, también, los comuneros transmitentes.

El artículo 7 del TRITPAJD, que define el hecho imponible de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, dispone, en lo que ahora interesa, por un lado:

"1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

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

y, por otro, que:

"2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: [...]

B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil (LEG 1889, 27) y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento".

Sobre la aplicabilidad de esta exoneración de tributación por Transmisiones Patrimoniales Onerosas al caso

de división de cosa común, fuera de las operaciones de división hereditaria, que es el expresamente contemplado en el art. 7.2.B) del TRITPAJD, se ha pronunciado reiteradamente esta Sala en casos en que la adjudicación se realiza a uno de los comuneros, con extinción del régimen del condominio. Así, entre otras, en la sentencia de 28 de junio de 1999 (RJ 1999, 6133), dictada en el recurso de casación en interés de la ley 8138/1998 (ES:TS:1999:4571), hemos considerado que la disolución de una comunidad de bienes mediante la adjudicación a los comuneros de bienes con un valor proporcional a sus respectivas participaciones en dicha comunidad no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, porque dicha operación tiene carácter particional y no dispositivo. Por otra parte, también negamos allí la sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales en aquellos supuestos en los que la división de la cosa común resulta imposible por ser el bien indivisible o de división que reduce sustancialmente su valor y la totalidad del bien se adjudica a un comunero.

En aquel caso se trataba de un matrimonio en régimen de separación de bienes que, en ejecución de convenio adoptado en proceso de separación matrimonial, procedieron a la división de la comunidad de bienes que mantenían sobre la propiedad de un piso y plaza de aparcamiento, que ambos cónyuges habían adquirido pro indiviso con anterioridad y constante matrimonio, acordándose la disolución de la comunidad de bienes con adjudicación de dichos bienes a la esposa, con obligación de entrega, por parte de esta y como compensación, de tres millones de pesetas al marido copropietario.

La base normativa de la aplicación de la exoneración de TPO prevista en el 7.2.B) del TRITPAJD también a las comunidades de bienes no hereditarias, es la remisión que efectúa el art. 406 del CC al régimen normativo de las divisiones hereditarias, al declarar "[...] aplicables a la división entre los partícipes en la comunidad las reglas concernientes a la división de la herencia", remisión que, en lo que ahora nos ocupa, ha de entenderse realizada al artículo 1062, párrafo primero CC, que dispone que "cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero". Como señala la STS de 28 de junio de 1999, cit., FJ 3º, "en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho con su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de una división de un edificio, sino de un piso, artículo 401 CC - la única forma de división, en el sentido de extinción de la comunidad es paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, el exceso en dinero".

Ahora bien, en el caso examinado en la STS de 28 de junio de 1999, cit., se trataba de una extinción por adjudicación de la cosa común a un comunero.

La cuestión de la existencia o no de división de la cosa común en los supuestos de transmisión de cuotas de participación en el condominio entre los comuneros existentes, que, ya lo hemos dicho, no es la analizada en nuestra sentencia de 28 de junio de 1999, cit., sí fue analizado en nuestra sentencia de 12 de diciembre de 2012 (rec. cas. para unificación de doctrina 158/2011) en la que se estimó el recurso de casación para unificación de doctrina, casando la sentencia de instancia, de 21 de julio de 2010 (ES:TSJAS:2010:3131 (PROV 2010, 296059)) que se había basado expresamente en la doctrina de nuestra STS de 28 de junio de 1999, cit., y, contrariamente a lo sostenida por la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, declaró la existencia de transmisión patrimonial onerosa en un caso de la llamada extinción "parcial" de condominio. En efecto, allí concurrían las siguientes circunstancias:

- a. Se trataba de 4 inmuebles sobre los que existía constituida una comunidad integrada por cuatro hermanos, correspondiendo a cada uno de ellos una cuarta parte, en cada uno de los inmuebles.
- b. El exceso controvertido se produjo como consecuencia de la transmisión de su parte en la comunidad de dos hermanos a un tercer hermano, miembro de la comunidad de bienes.
- c. Por efecto de la operación descrita la comunidad no desaparece, sino que queda constituida por un hermano que pasa a tener 3/4 partes de la comunidad en todos los inmuebles, cuya contemplación unitaria no ha sido discutida, y, otro, al que corresponde 1/4 parte restante.

Pues bien, en esta sentencia de 12 de diciembre de 2012, cit., afirmamos que aquel caso, análogo al que ahora nos ocupa, no se correspondía con la situación descrita en el art. 7.2.B del TRITPAJD, como excesos de adjudicación no sujetos a TPO, razonando a tal efecto que:

"[...] por la operación descrita no se produce la "adjudicación a uno" que es la previsión contenida en el artículo 1062.1 del Código Civil y a la que se remite el citado artículo 7.2 B del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849).

Lo que aquí realmente se ha producido es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca.

A nuestro entender esta situación no es la prevista en el artículo 7.2 B) del texto citado. Contrariamente, tiene su asiento en el apartado uno del artículo 7 que considera transmisiones patrimoniales, sujetas al Impuesto, las que lo son de toda clase de "bienes y derechos" que integren el patrimonio [...].

El escrito de interposición del recurso de casación invoca, precisamente, la contradicción con esta doctrina jurisprudencial sentada en la sentencia de 12 de diciembre de 2012, cit., que como ya hemos precisado, revocó la sentencia de instancia que había extrapolado la jurisprudencia contenida en nuestra STS de 28 de junio de 1999, cit., a un caso

de la llamada "extinción parcial de condominio", así como las procedentes de distintos Tribunales Superiores de Justicia que siguen el mismo criterio, como las del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 806/2015, de 11 de noviembre, y la núm.15/2017, de 13 de enero; y la del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, de 29 de mayo de 2015. Además de estas sentencias, se acogen también al criterio expuesto en nuestra sentencia de 12 de diciembre de 2012, cit., entre otras, las siguientes sentencias:

- Tribunal Superior de Justicia de Cataluña: sentencia de 17 de enero de 2019 (PROV 2019, 62156) (ES:TSJCAT:2019:47)
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en Valladolid, sentencia de 15 de marzo de 2019 (PROV 2019, 121747) (ES:TSJCL:2019:1124)
- Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, sentencia de 4 de julio de 2018 (ES:TSJM:2018:6686)
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, sentencia de 11 de julio de 2018 (ES:TSJCLM:2018:2138)
- Tribunal Superior de Extremadura, sentencia de 7 de noviembre de 2016 (ES:TSJEXT:2016:824)
- Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 30 de mayo de 2018 (ES:TSJCV:2018:2197 (PROV 2018, 238398))
- Tribunal Superior de Justicia de Asturias, sentencia de 31 de octubre de 2016 (ES:TSJAS:2016:2939).

Quinto. *El juicio de la Sala.*

Pues bien, la cuestión de interés casacional debe resolverse en el mismo sentido expresado en nuestra sentencia de 12 de diciembre de 2012, excluyendo que se trate de un supuesto de división de la cosa, con exceso de adjudicación no sujeto. Desde luego que en esta conclusión no es irrelevante, como un elemento interpretativo, el alcance de la expresión "adjudicarse a uno" que utilizan el art. 1062 del CC (LEG 1889, 27), y en parecidos términos el art. 1056, párrafo segundo, del CC, a lo que se refiere el art. 7.2.B del TRITPAJD, que resultarían aplicables a la división entre partícipes de comunidad de bienes por remisión del art. 406 del CC.

Pero además del elemento de interpretación gramatical, lo realmente relevante es que en el negocio jurídico examinado no existe, en absoluto, el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifiquen los derechos que correspondían al comunero que transmite su participación, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal. Tampoco existe una adjudicación a un comunero con finalidad extintiva del condominio. El negocio jurídico realizado es estrictamente traslativo del dominio, y no extintivo de una situación de condominio. Con la transmisión, o por decirlo con la expresión legal, el exceso adjudicado a otro u otros comuneros, cuando la comunidad se mantiene, aunque con menor número de miembros, no se ejercita un supuesto derecho de "salida" de la comunidad por el condueño

que transmite su participación. Los condóminos que transmiten su participación indivisa en la cosa común ejercitan estrictamente su derecho de disposición sobre la cuota, ideal que les corresponde, derecho que incluye, entre otras facultades, la de su enajenación, ya sea a favor de terceros - con la posibilidad de retracto legal por los demás comuneros (art.1522 del CC) - o a favor de todos o cualquiera de los comuneros.

El artículo 392 del CC declara que "hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas", y esta situación jurídica no se altera en absoluto por la reducción del número de copropietarios, disponiendo por su parte el artículo 399 del mismo cuerpo legal que todo condueño tiene la plena propiedad de su parte, pudiendo enajenarla, cederla siempre limitado a su porción. Si el efecto de la división es puramente especificativo, el de la transmisión de la participación a favor, ya sea de un tercero, ya sea de otro comunero, no constituye más que el ejercicio de una facultad diapositiva sobre el dominio, que en este caso tiene una causa onerosa, pues se produce la asunción de deuda por parte de los comuneros que adquieren la participación de los transmitentes. No hay, con ello, el ejercicio de una pretendida facultad de separación de la comunidad, que aun en el caso de tratarse de cosa indivisible, no obliga a los que permanecen en la comunidad a adquirir necesaria y obligatoriamente la parte de quien desea separarse de la comunidad mediante su transmisión. Los dos copropietarios que adquieren la participación de los que enajenan lo hacen por un acto de voluntad, y, en este caso, mediante una contraprestación consistente en la asunción de deuda.

La perspectiva de que, en virtud de la transmisión de su cuota de participación a otro u otros comuneros, quien sale así de la comunidad que, sin embargo permanece como tal, no recibiría otra cosa que la especificación de su cuota ideal preexistente, esta idea, decimos, no se ajusta al contenido negocial ni a la auténtica naturaleza de las contraprestaciones. Desde el punto de vista de la ley tributaria, el art. 7 del TRITPAJD define el hecho imponible de la transmisión patrimonial onerosa de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Se grava con carácter general todo tráfico civil de bienes o derechos que se produce en nuestro sistema jurídico, movimientos o desplazamiento entre sujetos de derecho, cualquiera que sea el negocio jurídico a través del que se instrumente, y siempre que no deriven de una operación societaria en que se aplicaría el impuesto de Operaciones Societarias. Se trata pues de una modalidad que tiene por objeto el desplazamiento de un derecho patrimonial con causa onerosa que viene constituida, para cada parte contratante en la prestación que recibe de la otra (art. 1274 CC) y en la que el resultado es siempre el cambio de titularidad de ese derecho, de manera que fundamento del gravamen se encuentra en la capacidad económica que se pone de manifiesto con esa adquisición.

En la operación aquí examinada no hay un efecto de especificación del derecho preexistente, ni para quien transmite, que recibe una cosa distinta, en este caso la exoneración de una deuda además de la suma de dinero que se calcula una vez deducido el importe de la deuda sobre el valor total del bien, pero tampoco para quien adquiere. Evidentemente, los dos comuneros que aumentan su participación, que son los sujetos pasivos del tributo, expresan con el acto gravado una capacidad económica susceptible de tributación, ya que adquieren un nuevo derecho y lo hacen de forma onerosa, en virtud de la asunción de una nueva obligación. El negocio jurídico no expresa la voluntad extintiva de los comuneros respecto a la situación de comunidad, y, lo que es más importante, desde el punto de vista del ordenamiento jurídico, no origina este resultado, sino que, por el contrario, la calificación jurídico tributaria que corresponde es la de un negocio jurídico traslativo del dominio con causa onerosa (art. 1274 CC).

En la delimitación del hecho imponible constituido por los excesos de adjudicación declarados, no debe interpretarse la mención de los excesos de adjudicación gravados a que se refiere el art. 7.2.B del TRITPAJD como los que se han denominado "excesos de adjudicación verdaderos", expresión que se utiliza en nuestra STS de 28 de junio de 1999, cit. (FJ 3) haciendo referencia a "[...] aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros [...]". De esta distinción pudiera derivarse la errónea conclusión, que de hecho se advierte en algunas sentencias, de que solo estarían gravados por TPO estos "excesos de adjudicación verdaderos" y, en contraposición, no quedarían sujetos a tal gravamen los demás excesos de adjudicación, es decir, aquellos en los que existe una equivalencia entre lo que se adjudica a otro comunero y la compensación o contraprestación que éste asume a favor del transmitente del exceso adjudicado. No es así, en realidad los que están gravados por TPO son los excesos de adjudicación. Para ello basta considerar la tributación por TPO de la división de una cosa común que no sea indivisible. Si en este caso de división se adjudican en exceso a determinados comuneros, con compensación equivalente en su valor al del exceso adjudicado, no por ello deja de realizarse el hecho imponible transmisión patrimonial onerosa, porque la ley no exonera de tributación estas transmisiones patrimoniales onerosas por más que no exista una desproporción entre lo que se transmite, exceso de adjudicación, y lo que se recibe, compensación por el comunero que recibe el exceso de adjudicación. Luego este exceso de adjudicación que no sería de los que se ha dado en denominar "verdadero", tributa por TPO. Por otra parte, si la contraprestación

recibida por quienes salen de la comunidad superase el valor de su participación en la misma, incluso en el caso de una extinción de comunidad sobre cosa común indivisible, con adjudicación a un comunero y extinción de la comunidad, nos encontraríamos aquí ante dos actos jurídicos con relevancia tributaria. Por una parte, la pura división de la cosa común, en la parte percibida correspondiente al valor de la participación, y éste es el auténtico exceso de adjudicación, que no está sujeto a TPO y sí, en su caso, a Actos Jurídicos Documentados, porque se produce una pura especificación del bien o derecho poseído en común. Y, por otra parte, el exceso de la contraprestación percibida, esto es, lo que excede del valor de la participación que se tenía en a cosa común, que no queda amparado en la excepción que, a modo de supuesto de no sujeción -que no de exención- configura el art. 7.2.B del TRITPAJD. Este exceso sobre la compensación -esto es, sobre el exceso de adjudicación verdadero- dará lugar, en su caso, a otro hecho imponible (donaciones). Así pues, a modo de conclusión, los excesos de adjudicación a que se refiere el art. 7.2.B del TRITPAJD son, en realidad, aquellos en que la compensación, sea en metálico o, como aquí ocurre, en asunción en pago de deudas, funciona cabalmente como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad de las mutuas contraprestaciones del condómino transmitente y el adjudicatario.

Por todo ello, no tiene nada de insólito el ejemplo que pone la representación de los recurridos, Sra. Eva y Sr. Luis Pablo, cuando aluden a la situación de un comunero que adquiriese sucesivas participaciones en la cosa común indivisible a otros comuneros, siendo gravadas por TPO todas excepto la que realizase cuando quedara únicamente dos copropietarios, que sería una auténtica extinción de la comunidad. Y efectivamente así es, porque el hecho imponible TPO se devenga el día en que se realice el acto o contrato gravado [art. 49.a) del TRITPAJD], por tanto, de devengo instantáneo, y son irrelevantes para su calificación jurídica las incidencias posteriores. De manera que tan sólo el último exceso de adjudicación está no sujeto, por operar como extinción de la comunidad sobre cosa indivisible, y las anteriores serían adquisiciones sujetas a TPO, cada una en su respectiva fecha de devengo. De seguir la tesis de los recurridos, bastaría adquirir una participación de una parte indivisa en una comunidad sobre cosa indivisible, y tributar por TPO, para que las posteriores adquisiciones de otras partes indivisas estuvieran no sujetas a TPO, de modo que al final, ese inicial adquirente, se hiciera con la totalidad de la propiedad de la cosa indivisible, habiendo tributado tan sólo por la adquisición de una participación inicial.

Sexto. *Fijación de la doctrina de interés casacional.*

Procede ahora fijar la doctrina de interés casacional, declarando que la calificación tributaria del presente caso es la de una convención que supone la adjudicación a dos

de los comuneros de una participación superior a la que inicialmente ostentaban en la comunidad de propietarios, con una contraprestación onerosa, que en este caso es la correlativa obligación de asumir el pago de la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien. Se trata de un hecho imponible sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del art. 7.2.B) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exceso de adjudicación declarado, que no puede acogerse a la previsión contenida en el artículo 1062, en relación al art. 406, ambos del CC (LEG 1889, 27), por lo que no concurre la exoneración de tributación por el hecho imponible Transmisiones Patrimoniales Onerosas, recogida en el artículo 7.2.B), párrafo primero, del TRITPAJD.

Séptimo. *Resolución de las pretensiones de las partes.*

De conformidad con lo razonado es necesario estimar el recurso de casación, casar y anular la sentencia recurrida, al infringir la sentencia recurrida lo dispuesto en el art. 7.1.A y 7.2.B del TRITPAJD, aplicando indebidamente la exoneración de tributación prevista en el mismo en relación a los artículos 406 y 1062, párrafo primero del CC (LEG 1889, 27), y la jurisprudencia de nuestra Sala, expresada en la STS de 12 de diciembre de 2012, cit.

Procede, en consecuencia, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Generalitat Valenciana frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 30 de noviembre de 2012, que estima la reclamación núm. NUM000, instada por D.^a Eva y D. Luis Pablo, contra las liquidaciones emitidas por los Servicios Territoriales de Alicante de la Consejería de Economía y Hacienda de la Generalidad Valenciana, por el concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Las únicas alegaciones formuladas en la demanda respecto al contenido de la liquidación aducen la falta de motivación, argumento que no puede ser acogido. Las diferencias entre la propuesta de liquidación provisional, que calcula la operación sujeta en conjunto para los dos adquirentes, quedan subsanadas en la liquidación definitiva, en la que se liquida la cuota tributaria y la deuda que corresponde a cada uno de los adquirentes. No hay por tanto defecto de motivación.

La estimación del recurso conlleva la confirmación de las liquidaciones tributarias impugnadas, por importe de 1.603,89 euros giradas a cargo de cada uno de los dos sujetos pasivos.

Octavo. *Costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad. Y en cuanto a las causadas en la instancia, no ha lugar a su imposición de conformidad con el art. 139.1 LJCA, habida cuenta de la complejidad de las cuestiones jurídicas suscitadas.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento sexto:

- 1.- Estimar el recurso de casación núm. 4322/20217, interpuesto por la Generalidad Valenciana contra la sentencia núm. 406/2017, de 21 de abril, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, desestimatoria del recurso contencioso administrativo núm. 535/2013, sentencia que se casa y anula.
- 2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Generalitat Valenciana frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 30 de noviembre de 2012, que estima la reclamación núm. NUM000, instada por D.ª Eva y D. Luis Pablo, contra las liquidaciones emitidas por los Servicios Territoriales de Alicante de la Consejería de Economía y Hacienda de la Generalidad Valenciana, por el concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
- 3.- Anular la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana en la reclamación núm. NUM000, y confirmar las liquidaciones tributarias impugnadas ante el mismo, por importe de 1.603,89 euros, giradas a cargo de cada uno de los dos sujetos pasivos.
- 4.- Hacer el pronunciamiento sobre imposición de costas recogido en el último fundamento de derecho.
Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
Así se acuerda y firma.

VOTO PARTICULAR

La decisión de la mayoría de la Sala de estimar el recurso de casación se sustenta en una afirmación esencial (expresada en el fundamento jurídico quinto de la sentencia de la que respetuosamente discrepamos):

El negocio jurídico aquí analizado

"es estrictamente traslativo del dominio, y no extintivo de una situación de condominio".

Para la sentencia, en efecto,

"los condóminos que transmiten su participación indivisa en la cosa común ejercitan estrictamente su derecho de disposición sobre la cuota ideal que les corresponde",

sin que en la operación examinada haya efecto de especificación alguno de un derecho preexistente.

En definitiva,

"el negocio jurídico no expresa la voluntad extintiva de los comuneros respecto a la situación de comunidad, y, lo que es más importante, desde el punto de vista del ordenamiento

jurídico, no origina este resultado, sino que, por el contrario, la calificación jurídico tributaria que corresponde es la de un negocio jurídico traslativo del dominio con causa onerosa".

Esta afirmación -esencial para considerar que el negocio que analizamos está sujeto al tributo- no aparece, sin embargo, sustentada en explicación previa suficiente, ni se ampara en un razonamiento identificable como tal.

Dicho con el máximo respeto, carece por completo de fundamento, hasta el punto de que puede decirse que toma como punto de partida una calificación (la operación es traslativa del dominio) que debía ser el punto de llegada.

Y así lo consideramos porque definir qué actuaciones merecen ser consideradas con eficacia traslativa real es una cuestión previa que ha de despejarse para decidir si los singulares hechos del actual caso litigioso encarnan o no un negocio sujeto al impuesto.

En contra de lo sostenido en la sentencia de la que se discrepa, consideramos que no estamos aquí ante una verdadera transmisión del dominio, pues no existe el efecto traslativo que se defiende.

Y la razón esencial de que así haya de entenderse es que el acto en sí no atribuye algo que antes no se tuviera, ni produce en los comuneros beneficio patrimonial alguno.

Nos hallamos, en realidad, ante actos internos de la comunidad de bienes, especificativos de un derecho preexistente, circunstancia que se produce no solo cuando se extingue la comunidad, sino también cuando ésta se mantiene con menos condueños.

Las razones que nos llevan a esta calificación -que, obviamente, determina que no nos hallemos en el caso analizado ante una "transmisión onerosa"- son las siguientes:

- 1.- La diferente capacidad económica gravada en los Impuestos directos y en el impuesto indirecto de transmisiones patrimoniales.

Los impuestos directos gravan la capacidad económica que se exterioriza en la renta que obtiene el sujeto pasivo por cualquier causa (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF- e Impuesto sobre Sociedades -ISOC-); o por la mera titularidad de derechos patrimoniales (Impuesto sobre el Patrimonio -IPATR-).

Mientras que el Impuesto indirecto sobre Transmisiones Patrimoniales grava la adquisición por el obligado tributario de nuevos derechos de contenido económico que no existían con anterioridad en su patrimonio jurídico; una adquisición que efectúa dicho obligado utilizando la renta que obtuvo con anterioridad, para dar cumplimiento con ella a la contraprestación económica que por él ha sido asumida en el negocio oneroso libremente perfeccionado como título jurídico de esa nueva adquisición.

- 2.- Las tres distintas situaciones que, en orden a la sumisión o no al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, son diferenciadas en la normativa reguladora de dicho impuesto.

Se pueden constatar en los artículos 7.2.B) del TR/ITP-AJD y 27.3 del ISD, y son estas:

(A) Adquisiciones de derechos patrimoniales derivados de actos o negocios jurídicos onerosos libremente perfeccionados, que son los que encarnan el hecho imponible del ITP y la sujeción a dicho tributo.

(B) Excesos de adjudicación igualmente sujetos al ITP, que están constituidos por adjudicaciones derivadas de la división de una cosa común cuando la porción que el comunero recibe en esa adjudicación es superior a la cuota abstracta que le correspondía en la situación de cotitularidad.

Estos excesos expresan una situación mixta de extinción y transmisión, pues el comunero recibe dos cosas diferentes.

Por un lado, se especifica su derecho individual en una porción o parte de la cosa común que es acorde con la proporción que correspondía a su cuota abstracta mientras duró la indivisión que es inherente a la comunidad.

Por otro, se le entrega otra porción de esa misma cosa común que excede de la proporción de su cuota abstracta y, por ello, no es ya la especificación de un derecho preexistente sino la adquisición sobre esta segunda porción de un derecho nuevo que no se tenía mientras persistió la indivisión que caracteriza a la comunidad.

(C) Actos de especificación de la cuota abstracta mediante una entrega en metálico al comunero para los que se establece una salvedad o excepción a la sujeción al ITP.

Tienen lugar cuando el derecho a abandonar la comunidad que tiene todo comunero, y puede imponer a los demás (artículo 400 del Código civil (LEG 1889, 27)), no puede hacerse efectivo mediante la entrega a todos ellos de una porción de la cosa común; al mediar razones jurídicas o materiales que hacen imposible la división de la cosa común en varias porciones para especificar en ellas la cuota abstracta que tenían todos los copartícipes durante la indivisión.

Así se constata en los artículos 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 del Código civil, que son los preceptos a los que remite el artículo 7.2.B) del TR/ITP-AJD para delimitar los supuestos en los que opera esa salvedad o excepción a la sujeción al ITP que es establecida.

3.- Las notas o elementos que, a partir de lo anterior, permiten diferenciar entre acto de especificación en metálico de la cuota abstracta comunitaria y acto traslativo por el que se transfiere esa cuota.

Hay acto de especificación en metálico de su cuota al comunero que quiere abandonar la comunidad cuando, debido a la indivisibilidad de la cosa común, no resulta factible especificar en una porción de la misma aquella cuota.

Y hay acto traslativo de la cuota de un comunero a otro a cambio de dinero cuando, a pesar de resultar divisible la cosa común, el que abandona la comunidad no lo hace llevándose la porción de la cosa común que le corresponde y podría segregar, sino que deja esa porción a otro u otros comuneros por el numerario que estos le entregan.

4.- Esas notas o elementos que acaban de apuntarse no desaparecen en los casos en los que la comunidad, en lugar de extinguirse en su totalidad, permanece con menos condueños.

No encontramos circunstancia o elemento alguno, en estos casos de disminución del número de condueños, que permita alterar la naturaleza jurídica del acto de especificación en metálico de su cuota abstracta al copropietario que abandona la comunidad.

En otras palabras, si el acto que debe analizarse desde el punto de vista tributario es, estrictamente, la adquisición de esas cuotas indivisas, no existe diferencia alguna entre un supuesto (adquisición por uno de toda la cosa) y otro (adquisición por varios de las cuotas de otros) pues ambos son, cabalmente, "actos declarativos de fijación", como esta Sala ha afirmado en ocasiones anteriores (sentencia de 28 de junio de 1999 (RJ 1999, 6133), dictada en el recurso de casación en interés de la ley núm. 8138/1998).

Pese a lo que afirmó esta misma Sección en la sentencia de 12 de diciembre de 2012 (RJ 2013, 1033) (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 158/2011), no hay, en el caso que ahora analizamos, un verdadero "exceso de adjudicación", pues por tal solo cabe entender el caso en el que la compensación en metálico no actúa como elemento equilibrador de la proporcionalidad que debe presidir toda división o partición de la comunidad, sino que sobrepasa en realidad el interés del partícipe en dicha comunidad y constituye, por tanto, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los condueños.

No es eso lo que sucede en el caso de autos, pues no se suscita controversia entre las partes -ni tampoco se pone en duda ese extremo en la sentencia de la que discrepamos- sobre el mantenimiento, al adquirirse por sus padres las cuotas de los dos hijos, de la igualdad que presidía la participación de todos ellos en la comunidad con anterioridad al acto especificativo cuyo sometimiento a gravamen constituye el objeto del litigio.

En definitiva: (i) no hay transmisión porque no existe, propiamente, precio, sino materialización de la cuota ideal y (ii) la compensación en metálico no es un exceso de adjudicación, sino consecuencia de la indivisión de la cosa común, que no altera el equilibrio entre los partícipes.

Sucede en este caso, en fin de cuentas, lo mismo que en los supuestos de extinción total del dominio: aunque se mantenga la comunidad con menos partícipes, la transmisión de cuotas tiene efecto declarativo y no traslativo, por referirse a actos internos de la comunidad

que solo concretan derechos abstractos preexistentes, sin que pueda hablarse de excesos de adjudicación cuando -como aquí sucede- se respetan las proporciones entre los condóminos. Por eso no hay transmisión, ni desde el punto de vista civil, ni desde la perspectiva estrictamente tributaria.

5. La necesidad de evitar efectos fiscales desiguales ante casos sustancialmente idénticos.

Habría un argumento complementario a los anteriores: la tesis que sostiene la mayoría de la Sección puede provocar efectos fiscales desiguales ante casos sustancialmente idénticos.

Pensemos en varios comuneros que se apartan de la comunidad en un momento distinto, supuesto en el que todas las transmisiones estarían sujetas, salvo la última, esto es, aquella que determina la disolución total de la comunidad.

Para la mayoría de la Sección, no hay nada desigual en esta situación: como el hecho imponible, según se afirma, es de devengo instantáneo, "son irrelevantes para su calificación jurídica las incidencias posteriores", de suerte que "tan sólo el último exceso de adjudicación está no sujeto, por operar como extinción de la comunidad sobre cosa indivisible, y las anteriores serían adquisiciones sujetas a TPO, cada una en su respectiva fecha de devengo".

Es así, obvio es decirlo, desde la perspectiva de la tesis recogida en la sentencia. Pero no da contestación a la pregunta esencial: ¿es lógica una consecuencia como esa? O, dicho de otro modo, ¿hay alguna diferencia relevante que justifique el gravamen de esas "incidencias" anteriores cuando son materialmente idénticas a las "incidencias" posteriores no sujetas?

Y cabría identificar, además, otra posible situación insólita, analizada por la doctrina científica: si hay acuerdo entre todos los condueños para disolver la comunidad y adjudicar el bien a uno de ellos, la operación no está sujeta; pero sí lo estaría cuando el acuerdo no es total, de suerte que el gravamen fiscal dependería de la voluntad de un tercero distinto del sujeto pasivo y abocaría al interesado a ejercitar la acción de división de la cosa común para evitar la sujeción al impuesto.

CONCLUSIÓN FINAL

Consideramos que el recurso de casación debió ser desestimado, por cuanto la sentencia de la Sala de Valencia objeto de impugnación acertó en la calificación jurídica de la operación y en su consideración de no sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales al no constituir la misma un negocio traslativo del dominio, sino un acto especificativo o de fijación de una cuota preexistente.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

TRIBUTACIÓN DE UN ACTA DE NOTORIEDAD

(Consulta nº V0724-19 de 1 de abril de 2019)

La existencia de duplicidad impositiva a la que alude el consultante, relativa a la transmisión objeto del acta notarial, debe resolverse negativamente, ya que no se está ante dos liquidaciones de una misma transmisión, sino ante dos liquidaciones que gravan dos transmisiones diferentes:

- La transmisión por la que el consultante adquirió el bien.
- La transmisión por la que adquirió la titularidad del bien la persona que, posteriormente, se lo transmitió al consultante y, que es objeto del acta notarial.

Por otro lado, del escrito de consulta no resulta que se haya satisfecho el impuesto más que por la primera de tales transmisiones, por lo que, en principio, procederá satisfacer el impuesto por la segunda de las transmisiones, salvo que se acredite que ya se satisfizo.

PRÉSTAMO A SU HERMANO DOCUMENTADO EN ESCRITURA PÚBLICA Y GARANTIZADO CON UNAS OLIVAS QUE TIENE EN EL PUEBLO

(Consulta nº V0761-19 de 4 de abril de 2019)

El consultante solo tendrá la condición de obligado tributario en el supuesto de que no sea de aplicación el tratamiento unitario del préstamo y la garantía, ya sea porque ésta no se constituya de forma simultánea a la concesión del préstamo o no estuviese prevista su posterior constitución.

En tal caso, el consultante será obligado tributario por la constitución de un derecho real de prenda sin desplazamiento, en garantía de la obligación principal de préstamo de la que él es acreedor. Dicha operación deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

La base imponible estará constituida por la suma del capital garantizado, los intereses y cualquier otro concepto que se establezca. El tipo impositivo será el 1 por ciento.

ADJUDICACIÓN DE UN INMUEBLE A CADA UNO DE LOS SOCIOS COMO PAGO EN ESPECIE DE LOS BENEFICIOS OBTENIDOS POR LA SL

(Consulta nº V0791-19 de 15 de abril de 2019)

Conforme al artículo 7.1.a) del TRLITPAJD, el hecho imponible contenido en la escritura de elevación a público del acuerdo de distribución de beneficios a que se refiere la consulta planteada es una transmisión patrimonial onerosa en los términos que resultan de dicho precepto, sin que pueda entenderse aplicable la norma general de no sujeción del apartado 5 del artículo 7, en virtud de la excepción contenida en el segundo párrafo de dicho apartado, que exceptúa de la referida regla general de no sujeción y, en consecuencia, declara sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, aun cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional,

”las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Por ello, en el presente caso, en el que la entrega de las viviendas constituye segunda o ulterior entrega, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 20. Uno. 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del referido impuesto, dicha operación es hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y serán sujetos pasivos los partícipes que adquieren los inmuebles.

Ahora bien, la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas excluye la aplicación de la cuota variable del documento notarial de actos jurídicos documentados, ante la incompatibilidad entre ambas modalidades impositivas que resulta del último de los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

ADQUISICIÓN DEL 50 POR CIENTO DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA ENTIDAD, CUYO ACTIVO ESTÁ INTEGRADO EN MÁS DEL 50 POR CIENTO POR DOS BIENES INMUEBLES NO AFECTOS A ACTIVIDADES EMPRESARIALES NI PROFESIONALES

(Consulta nº V1078-19 de 21 de mayo de 2019)

El hecho de que, en una transmisión de valores, se produzca o no la obtención del control de la entidad de la que se transmiten los mismos es tan solo uno de los presupuestos de hecho para aplicar las presunciones establecidas en los apartados a) y b) del número 2 del artículo 314. del TRLMV.

Aun no obteniéndose el control de la entidad, si mediante la transmisión de los valores en cuestión se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representen dichos valores, la referida transmisión tributará en el impuesto al que esté sujeta como transmisión onerosa de bienes inmuebles.

ENTREGA DE PARTICIPACIONES DE UNA ENTIDAD EN LA QUE EL ÚNICO INMUEBLE QUE CONSTITUYE EL ACTIVO DE LA CONSULTANTE ES UN HOTEL QUE SE ENCONTRARÍA AFECTO A UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

(Consulta nº V1203-19 de 29 de mayo de 2019)

Las operaciones de transmisión de acciones quedarán sujetas y exentas del IVA, salvo que correspondan con alguna de las excepciones citadas en las excepciones a'), b') y c') del citado artículo 20.uno.18.letra k) de la Ley del Impuesto.

En particular, la letra c') se refiere a la posible aplicación de la cláusula anti-fraude del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, actual artículo 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

Conforme al artículo 314 del TRLMV, las transmisiones de valores tendrán el siguiente tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en lo sucesivo, IVA e ITPAJD):

Como regla general, la transmisión de valores está exenta tanto del IVA como del ITPAJD, según la operación esté sujeta a uno u otro impuesto (apartado 1 del artículo 314, TRLMV).

Sin embargo, si mediante la transmisión 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, es decir, el pago del IVA o del ITPAJD, entrará en juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de valores, sino como transmisión de inmuebles; lo cual implica que desde ese momento la transmisión de los valores en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos (párrafo primero del apartado 2 del artículo 314, TRLMV).

COMPRAVENTA DE UN INMUEBLE CON CONSTITUCIÓN DE DERECHO REAL DE HIPOTECA

(Consulta nº V1219-19 de 30 de mayo de 2019)

La base imponible de la transmisión de un bien inmueble será el valor real de dicho inmueble que no tiene por qué coincidir con el precio fijado por las partes en la compraventa.

El concepto de “valor real” es un concepto jurídico indeterminado y se asimila al valor normal de mercado.

La Administración tributaria puede acudir a los medios de la comprobación de valores para la corrección del valor declarado por el obligado tributario, a su vez este puede acudir a la tasación pericial contradictoria para contradecir el valor calculado por la Administración tributaria competente.

Por último, en aplicación de la normativa estatal, el obligado tributario podrá utilizar los valores publicados por la Administración tributaria competente en aplicación de los medios de comprobación de valores, que tendrán carácter vinculante para la misma.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES

(Consulta nº V0762-19 de 4 de abril de 2019)

Disolución de una comunidad de bienes que se constituyó como resultado de la adjudicación de bienes de la herencia del padre y con efectos desde la muerte del causante y otra comunidad de bienes que se constituyó en el momento del fallecimiento de la madre y cuyos efectos se retrotraen a la fecha de su fallecimiento.

En el supuesto planteado, existen dos comunidades de bienes en la que cada comunidad se debe disolver sin que se produzcan excesos de adjudicación, o produciéndose excesos estos sean inevitables y se compensen con dinero, en cuyo caso la disolución de cada comunidad de bienes, sólo tributará por actos jurídicos documentados en cuanto reúnen todos los requisitos para tributar por la cuota variable del Documento Notarial, del artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Si en la disolución de las referidas comunidades de bienes no se cumplen los requisitos expuestos, bien por producirse excesos de adjudicación no inevitables, bien por intercambiarse o permutar pisos de una de las comunidades de bienes como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de la otra, además del devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación y permutas estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo impuesto.

Si se producen excesos en la disolución de cada comunidad -evitables o inevitables- y no se compensan, lo que se producirá es una donación hacia el comunero que lo obtenga, tal y como establece el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

RESOLUCIÓN DE LA COMPRAVENTA CELEBRADA EN 2005, A CONSECUENCIA DEL INCUMPLIMIENTO DEL CONTRATO POR IMPAGO DEL PRECIO, ADJUDICANDO EL INMUEBLE A LOS CONSULTANTES, EN SU CALIDAD DE HEREDEROS

(Consulta nº V0764-19 de 8 de abril de 2019)

La recuperación del dominio por los herederos de los vendedores no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD como resulta del artículo 32.1 del Reglamento del ITP y AJD, lo que determina la sujeción de la escritura pública en que se formalice dicha recuperación a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por cumplirse los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del Texto Refundido.

DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE UNA VIVIENDA Y UNA PLAZA DE GARAJE ADJUDICÁNDOSELOS A UN COPROPIETARIO, QUIEN ABONARÍA A LOS OTROS DOS COPROPIETARIOS UNA COMPENSACIÓN ECONÓMICA

(Consulta nº V1022-19 de 9 de mayo de 2019)

Tratándose de varios bienes adquiridos conjuntamente, que constituyen una única comunidad de bienes, la extinción de la misma mediante la adjudicación de la totalidad de los bienes a uno solo de los comuneros produce un exceso de adjudicación que en la medida en que es inevitable, como sucede en cuanto al exceso derivado de la adjudicación de la vivienda, tributará por la cuota variable del documento notarial.

Sin embargo, la parte evitable del exceso, la correspondiente a la plaza de garaje, deberá tributar como transmisión patrimonial onerosa en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.2.c) del texto Refundido del ITP y AJD.

FUSIÓN POR ABSORCIÓN DE UNA DE LAS ENTIDADES QUE FORMAN UNA UTE, ADJUDICATARIA DE UNA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA, POR LA OTRA ENTIDAD Y AUTORIZACIÓN POR EL AYUNTAMIENTO DEL CAMBIO DE EMPRESA ADJUDICATARIA

(Consulta nº V1041-19 de 10 de mayo de 2019)

La escritura pública en la que se documente el cambio de nombre de la empresa adjudicataria, operado en virtud de una fusión por absorción, no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en cuanto no supone transmisión patrimonial alguna, ni tampoco a la cuota variable del documento notarial por no concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 el Texto Refundido del ITP y AJD al carecer de contenido económico.

RÉGIMEN APLICABLE A LAS ESCRITURAS DE PRÉSTAMO CON GARANTÍA HIPOTECARIA

(Consulta nº V1133-19 de 23 de mayo de 2019)

Tras la entrada en vigor de la modificación del artículo 29 del TRLITPAJD, efectuada por el Real Decreto-ley 17/2018, en cuyo párrafo segundo se establece una regla especial conforme a la cual, en la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista, el sujeto pasivo en las operaciones relativas a préstamos con garantía se determinará del siguiente modo:

1. Préstamos o créditos con garantía distinta de la hipotecaria (por ejemplo, derechos de prenda o anticresis): Conforme a la regla general del párrafo primero del artículo 29, que determina que será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.
2. Constitución de derechos de hipoteca no vinculados a préstamos o créditos: Conforme a la regla general del párrafo primero del artículo 29.
3. Operaciones de cesión de préstamos o créditos hipotecarios: Conforme a la regla especial del párrafo segundo del artículo 29, si bien, dado que tanto el transmitente como el adquirente tienen la condición de prestamistas, parece que lo lógico es que sea sujeto pasivo el adquirente de la cartera, que es quien manifiesta una capacidad económica por dicha adquisición.
4. Operaciones de arrendamiento financiero: Conforme a la regla general del párrafo primero del artículo 29.
5. Operaciones de cancelación de garantías vinculadas a préstamos o créditos hipotecarios: Conforme a la regla general del párrafo primero del artículo 29, si bien la cancelación de hipoteca está exenta conforme a lo dispuesto en el número 18 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD.
6. Operaciones de novación de préstamos hipotecarios exentas y no exentas: Conforme a la regla especial del párrafo segundo del artículo 29 del TRLITPAJD. Y ello con independencia de la exención establecida por la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios (BOE de 4 de abril de 1994) para estas operaciones.

Por otro lado, tras la entrada en vigor de las modificaciones introducidas en el ITPAJD por el Real Decreto-ley 17/2018 y, posteriormente, por la Ley 5/2019 en el TRLITPAJD, el régimen de las exenciones relativas a préstamos con garantía de las siguientes operaciones queda del siguiente modo:

1. Escrituras de subrogación o novación modificativa de préstamos o créditos hipotecarios que cumplan los requisitos previstos en la Ley 2/1994, de 30 de marzo: En estos casos, dado que, tanto en la subrogación como en la novación modificativa, se trata de exenciones objetivas, se mantiene plenamente su vigencia, con independencia de que ahora el sujeto pasivo sea el prestamista, pues lo que está exenta es la operación en sí.
2. Escrituras de préstamos o créditos hipotecarios, suscritos con el promotor o el cliente final, referidas a viviendas de protección oficial cuando concurren los restantes requisitos previstos en la norma: Como en el caso anterior, dado que se trata de una exención objetiva, se mantiene plenamente su vigencia, con independencia de que ahora el sujeto pasivo sea el prestamista, pues lo que está exenta es la operación en sí.
3. Constitución de garantías para la financiación de las adquisiciones de bienes inmuebles cuyos vendedores sean: SAREB, sociedades participadas mayoritariamente por SAREB o los Fondos de Activos Bancarios: En este caso hay que distinguir tres supuestos:
 - 3.1. Exención en la concesión de garantías de cualquier naturaleza, cuando el sujeto pasivo sea la SAREB (artículo 45.I.B) 24 del TRLITPAJD): En este supuesto, se trata de una exención de carácter subjetivo, pues exige que el sujeto pasivo sea la SAREB. La modificación del sujeto pasivo ha modificado también el sentido de la exención, con la nueva regla especial de determinación del sujeto pasivo, la SAREB estará exenta de aquellas operaciones sobre préstamos con garantía hipotecaria en las que actúe como prestamista, pero en las operaciones en que actúe como prestatario desaparece la exención.

Conforme a lo dispuesto en la disposición final segunda de la Ley 5/2019, esta exención dejara de tener validez a partir del día 16 de junio de 2019, fecha de entrada en vigor de dicha ley, si bien solo en el caso de escrituras que documenten operaciones de préstamo con garantía hipotecaria perderá su vigencia la exención, pero no en el caso de concesión de garantías relativas a préstamos preexistentes o como garantías otorgadas al margen de préstamos, es decir, para garantizar el cumplimiento de otros tipos de obligaciones.

- 3.2. Exención en la constitución de garantías para la financiación de las adquisiciones de bienes inmuebles a la SAREB (párrafo primero del apartado 2 de la disposición adicional vigésima primera de la Ley 9/2012): Esta exención es de carácter objetivo, por lo que mantiene plenamente su vigencia, con independencia del cambio del sujeto pasivo (que solo se producirá cuando la garantía constituida sea hipotecaria y simultánea a la constitución del préstamo, es decir, cuando se trate de una escritura de préstamo con garantía hipotecaria).
- 3.3. Exención en las novaciones modificativas de los préstamos pactados de común acuerdo entre el acreedor y el deudor, conforme a la Ley 2/1994, cuando la condición de acreedor recaiga en la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria (párrafo segundo del apartado 2 de la disposición adicional vigésima primera de la Ley 9/2012): Esta exención, también es de carácter objetivo, por lo que mantiene su vigencia.
4. Exención de las operaciones de préstamos hipotecarios concedidos a cooperativas de viviendas: Las exenciones reguladas en el artículo 33 de la Ley 20/1990 son exenciones de carácter subjetivo.

La modificación del artículo 29 del TRLITPAJD ha incidido plenamente en la configuración de la exención, pues al dejar de ser sujeto pasivo de las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria el prestatario, en este caso, la cooperativa protegida, que es la que tenía la exención, y pasar a serlo la entidad financiera que concede el préstamo, la exención ha dejado de tener virtualidad –salvo para la concesión de préstamos por cooperativas protegidas–, pues las entidades financieras que no sean cooperativas protegidas no tienen derecho a aplicarla. Conforme a lo dispuesto en la disposición final segunda de la Ley 5/2019, esta exención dejara de tener validez a partir del día 16 de junio de 2019, fecha de entrada en vigor de dicha ley.

SEGREGACIÓN, OBRA NUEVA Y CAMBIO DE USO

(Consulta nº V1213-19 de 29 de mayo de 2019)

En cuanto a la escritura pública objeto de consulta documentará tres convenciones diferentes que se pretenden realizar, que deberán tributar de manera independiente: una segregación de parte del local, una declaración de obra nueva, y un cambio de uso del local que no se segrega, que se va a convertir en vivienda ya que las tres convenciones cumplen los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD: ser una escritura pública, ser inscribible, ser valuable y no estar sujetas al Impuesto sobre Sucesiones ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas ni operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Dichas convenciones tributarán de la siguiente forma:

- En la segregación de parte del local, la base imponible estará compuesta por el valor de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente.
- En cuanto a la base imponible de la obra nueva, viene expresamente especificada en el artículo 70.1 del RITPAJD, que establece que la base imponible de las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare en la escritura.
- El cambio de uso de local a vivienda deberá tributar por actos jurídicos documentados al reunir todos los requisitos del artículo 31.2, como se ha dicho anteriormente.

Respecto a si el cambio de uso tiene contenido valuable, resulta claro que sí es así, ya que el cambio de uso implica un inmediato cambio del valor catastral.

El contenido valuable será el propio bien objeto de cambio de uso, siendo la base imponible el valor del inmueble que se convierte en vivienda.

ESCISIÓN PARCIAL

(Consulta nº V1152-19 de 27 de mayo de 2019)

Escisión parcial de los elementos afectos a un proyecto de construcción de una plataforma digital avanzada, que pasarían a otra entidad del grupo, de tal forma que todos los elementos y personal afectos al desarrollo de su establecimiento permanente

se transmitirán a otro establecimiento permanente que será sucursal de la filial en España. La operación societaria de escisión realizada por la entidad consultante, no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD en tanto tiene la consideración de operación de reestructuración, estará exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de actos jurídicos documentados.

Deslinde IVA-TPO

VENTA DE UNA MASÍA DESTINADA UNA PARTE A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE TURISMO RURAL Y OTRA PARTE A LA VIVIENDA HABITUAL DEL MATRIMONIO

(Consulta nº V0736-19 de 2 de abril de 2019)

La venta de la edificación, en la parte afecta al desarrollo de la actividad de turismo rural, en la medida que se entiende realizada en el ejercicio de tal actividad, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de que resulte aplicable la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

Así, si se cumplen los requisitos para que la transmisión realizada constituya una primera entrega de edificaciones, ésta se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos del referido artículo 20.Uno.22º de la Ley. En otro caso, la transmisión tendrá la consideración de segunda entrega de edificaciones que estará sujeta y exenta del Impuesto.

No obstante, de resultar exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, la operación de transmisión de la parte de la edificación afecta a la actividad de turismo rural objeto de consulta, podría ser de aplicación respecto de la misma lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992 en cuanto a la renuncia a la exención.

Por el contrario, la transmisión de la parte de la edificación que se destina a vivienda habitual, al no encontrarse afecta a una actividad empresarial o profesional desarrollada por un empresario o profesional, se entenderá realizada al margen del Impuesto sobre el Valor Añadido, no estando dicha operación sujeta al citado tributo, sin perjuicio de la tributación que corresponda por la modalidad Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

(Consulta nº V0826-19 de 16 de abril de 2019)

Las personas físicas propietarias en proindiviso del inmueble a que se refiere la consulta actúan de forma independiente y separada, asumiendo el riesgo y ventura de las operaciones relativas a dicho inmueble de manera individual y no de forma conjunta, por lo que, en tales circunstancias, la comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa no tendrá la condición en el Impuesto sobre el Valor Añadido de sujeto pasivo del mismo, sino que, en su caso, cada uno de los comuneros considerado individualmente son los que pueden tener la condición de empresario o profesional si ejercen una actividad económica a la que tengan afecto el referido inmueble, viniendo estos obligados al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales deducidas de la normativa del Impuesto y, esencialmente, las contenidas en el artículo 164.uno de la Ley 37/1992.

En virtud de lo anterior, de la información aportada en el escrito de consulta cabe concluir que algunos de los propietarios del inmueble tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, actuando en su condición de tales en la transmisión del mismo, por lo que solo la entrega del porcentaje de participación en el inmueble de dichos empresarios o profesionales va a estar sujeta al mencionado tributo, sin perjuicio de la tributación que corresponda por la transmisión efectuada por el resto de propietarios en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En relación con la transmisión del porcentaje de participación en el inmueble sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, pudiera ser de aplicación la exención prevista en el número 22º del artículo 20. Uno de la Ley 37/1992, sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la referida exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del propio artículo 20 de la misma Ley.

COMUNIDAD DE BIENES PARA PROMOCIÓN DE EDIFICACIÓN

(Consulta nº V0928-19 de 29 de abril de 2019)

La adquisición en pro indiviso de un inmueble (un terreno) por varias personas determina la existencia de una comunidad de bienes. Y esto sucede así por imperativo legal, tal y como se establece en el Código Civil, por lo que la voluntad de las partes

de constituir o no dicha comunidad resulta irrelevante a estos efectos. No obstante, para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto.

La consideración como sujeto pasivo del Impuesto de la comunidad de bienes compuesta por el consultante y su esposa, requiere que las operaciones que han de efectuarse se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por dicha comunidad y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración. En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto la existencia de una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto.

En caso contrario, es decir, si hay una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo.

Así, según el escrito de consulta, parece que quien va a tener la consideración de empresario o profesional es la comunidad de bienes que va a efectuar la promoción de un inmueble, una vivienda, para su ulterior transmisión a los cónyuges y bajo esta hipótesis se elabora esta contestación. Por tanto, la comunidad de bienes a que se refiere el escrito de consulta tiene la condición de sujeto pasivo promotor de la edificación.

Por otra parte, tendrá la consideración de entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la adjudicación del inmueble promovido por la comunidad a favor de sus propios comuneros en función de su cuota de participación.

Así resulta de lo establecido en el 8.Dos.2º de la Ley 37/1992, que expresamente otorga la naturaleza de entrega de bienes, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a "las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación."

De acuerdo con lo anterior, si la adjudicación de la vivienda nueva promovida constituye una operación sujeta y no exenta del Impuesto, la comunidad de bienes transmitente, como sujeto pasivo del Impuesto, deberá repercutir y emitir la correspondiente factura en los términos previstos en la Ley 37/1992 y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

COMPRA DE UNA EMBARCACIÓN DE RECREO PERTENECIENTE A UNA SOCIEDAD LIMITADA

(Consulta nº V1023-19 de 9 de mayo de 2019)

La transmisión de una embarcación de recreo por un sujeto pasivo del IVA es una operación sujeta a dicho impuesto y no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, ni aun en caso de estar exenta del IVA por aplicación del artículo 20. Uno 25 de la Ley del IVA, pues las dos excepciones a la regla general de no sujeción establecidas en el artículo 7.5 del texto refundido del ITP y AJD solo están referidas a bienes inmuebles.

Aun cuando la operación se documentase en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del documento notarial, al no concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto Refundido del ITP y AJD, pues la compraventa de una embarcación de recreo no tiene la consideración de inscribible en ninguna de los registros públicos a que se refiere el citado precepto.

ADQUISICIÓN POR UNA PERSONA FÍSICA DE UNA EMBARCACIÓN EN FRANCIA PARA TRANSPORTARLA AL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO CON EL OBJETIVO DE AFECTARLA A UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

(Consulta nº V1192-19 de 29 de mayo de 2019)

El artículo 15 de la Ley 37/1992 establece que:

"Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro,

por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.”. Adicionalmente, el artículo 13. 1º del mismo texto legal prevé que:

“Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

1.ª Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:

- e. Las adquisiciones de bienes cuya entrega se efectúe por un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.
- f. Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

(...)

f) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el Estado de origen de la expedición o transporte haya estado exenta del Impuesto por aplicación de los criterios establecidos en el artículo 22, apartados uno al once, de esta Ley.

De acuerdo con todo lo anterior, la adquisición de una embarcación por parte del consultante que es objeto de un transporte intracomunitario que finaliza en el territorio de aplicación del impuesto determinará la realización por este de una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta el Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Sólo en el caso de producirse las circunstancias previstas en las letras a), b) o f) del precepto anteriormente transpuesto, que no parecen concurrir en el supuesto objeto de consulta, la adquisición de la embarcación no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

TRANSMISIÓN POR UNA ENTIDAD BANCARIA A UN EMPRESARIO O PROFESIONAL DE UN LOCAL DE NEGOCIOS PARA DESARROLLAR EN ÉL SU ACTIVIDAD

(Consulta nº V1207-19 de 29 de mayo de 2019)

Cumplidos los requisitos establecidos al efecto en el artículo 20 apartado dos de la Ley y en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, la transmisión del local comercial objeto de consulta estará sujeta y no exenta del Impuesto, en cuyo caso, será sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido el empresario o profesional adquirente, debiendo tributar la operación al tipo impositivo general del 21 por ciento.

Por otra parte, no se especifica en el escrito de consulta la actividad empresarial o profesional que realiza el consultante y a la que va a afectar el inmueble que va a ser objeto de adquisición.

En este sentido, sólo cabe informar por este Centro directivo que la renuncia a la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido será posible siempre que el consultante, adquirente del inmueble, sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y al que 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, el local adquirido vaya a ser utilizado, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

COMUNIDAD AUTÓNOMA COMPETENTE

(Consulta nº V0831-19 de 16 de abril de 2019)

(...) las adquisiciones por causa de muerte tributan en la Comunidad Autónoma donde radique la residencia habitual del causante a la fecha de devengo del impuesto, el día del fallecimiento del causante. En cuanto a la residencia habitual del causante, se considera que estará situada en la Comunidad Autónoma donde haya permanecido más tiempo de los últimos cinco años, a contar –hacia atrás– desde el día de su fallecimiento.

En este caso, la residencia habitual del causante está situada en la Comunidad de Madrid, pues es donde ha permanecido más tiempo en los últimos cinco años desde su fallecimiento, ya que solo vivió su último año de vida en Canarias. La Comunidad Autónoma de Madrid será, por lo tanto, la competente para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

INCLUSIÓN DE LOS DERECHOS DE CRÉDITO DEL CAUSANTE EN LA BASE IMPONIBLE, AUN CUANDO DEBIERAN COBRARSE A PLAZOS

(Consulta nº V1021-19 de 9 de mayo de 2019)

Siendo el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, “la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”, y la base imponible “el valor real de los bienes y derechos adquiridos, minorado por las cargas y deudas deducibles” (artículos 3 y 9 de la LISD, anteriormente expuestos), resulta necesario que los sujetos pasivos de este impuesto incluyan en su declaración tributaria todos los bienes y derechos que integran su porción hereditaria, y entre ellos, los derechos de crédito que la causante tuviera contra un tercero.

Este Centro Directivo ya ha señalado la obligación de incluir dentro de la base imponible la parte proporcional de una serie de derechos de crédito que el fallecido ostentaba, tales como honorarios profesionales devengados y no percibidos, o salarios pendientes de abono (Resoluciones de 7-06-1989 o de 29-12-1995), argumentación que resulta extensible a los créditos procedentes de la celebración de un contrato de mutuo, regulado en los artículos 1753 y siguientes del Código civil.

No resulta admisible la práctica consistente en no incluir en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones el valor de los derechos de crédito, y esperar a su cobro efectivo para presentar una declaración complementaria, puesto que cada causahabiente debe incluir en la declaración tributaria que debe presentar en el plazo de seis meses contados desde el fallecimiento del causante, o seis meses más en caso de prórroga, el valor total de los bienes y derechos adquiridos.

En este sentido, es indiferente que la prestación se perciba de una sola vez, en forma de capital, o en forma de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales. En cualquier caso, la base imponible estará constituida por el importe de la cantidad percibida en forma de capital o su equivalente (si se percibe de forma periódica), que será el resultado de la capitalización de la renta vitalicia, su valor se determinará con arreglo al artículo 10.2. f) del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

DONACIÓN DE UNA CANTIDAD DINERARIA

(Consulta nº V0787-19 de 12 de abril de /04/2019)

Primera: La donación de dinero resulta gravada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cuanto supuesto constitutivo del hecho imponible previsto en el artículo 3.1.b) de la LISD. El sujeto pasivo será el donatario y el tipo de gravamen será el previsto en el artículo 21 de la LISD.

Segunda: La donación de una cantidad de dinero, que es un bien mueble, tributa en la Comunidad Autónoma donde tenga su residencia habitual el donatario, en este caso, el consultante.

Tercera: La normativa aplicable será la establecida por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, sin perjuicio de la normativa dictada por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas, cuyo alcance se recoge en el artículo 48 de la Ley 22/2009. El alcance y requisitos de los beneficios fiscales aprobados por la Comunidad Autónoma correspondiente, deberá consultarse ante esa Administración, pues la Administración del Estado no es competente para la contestación de consultas relativas a la normativa aprobada por las Comunidades Autónomas en uso de las competencias atribuidas a aquellas por la Ley 22/2009, tal como señala el apartado 2 del artículo 55 de dicha Ley.

Cuarta: El lugar donde se realice la donación no tiene incidencia en materia de tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; no existe obligación de formalizar el acto en escritura pública, por tratarse de un bien mueble y el acto de donación es independiente de la futura compraventa, por lo que no existe ningún plazo para su realización. Todo ello, sin perjuicio de los requisitos que pueda establecer la Comunidad Autónoma para la aplicación de los beneficios fiscales aprobados por la misma en el ejercicio de sus competencias, cuya interpretación, como se ha expuesto, no corresponde a este Centro Directivo.

REQUISITOS DE PERMANENCIA DEL VALOR EN EL ISD

(Consulta nº V0788-19 de 12 de abril de 2019)

Requisitos de mantenimiento a efectos de la aplicación de la reducción por adquisición de participaciones en determinadas entidades. Distribución de un dividendo con cargo a reservas voluntarias generadas con anterioridad a la donación.

(...) la posterior distribución de dividendos por la entidad a los socios, entre los que se incluyen los consultantes, siempre y cuando no suponga una minoración del valor de la adquisición por el que se practicó la reducción, no afectará al requisito de permanencia del valor previsto en el artículo 20.6 de la LISD y por lo tanto al derecho a la reducción practicada, y ello con independencia de que la distribución se realice con cargo a resultados posteriores o previos a la donación.

NOVACIÓN DE PRÉSTAMO, CONSISTENTE EN EXCLUIR A LA EXPAREJA COMO CODEUDORA

(Consulta nº V1160-19 de 28 de mayo de 2019)

Primera: En la novación de un préstamo recibido por el consultante y su expareja, consistente en excluir a ella de su condición de deudora, asumiendo el consultante su deuda, si la liberación de la deuda de ella se realiza sin contraprestación, tal operación está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos”, por tratarse de la asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación (artículo 12, RISD).

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

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 38

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 38

- Usufructo con facultad de disponer 38
- Dación en pago de la vivienda habitual 38

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

USUFRUCTO CON FACULTAD DE DISPONER

(Consulta nº V1045-19 de 13 de mayo de 2019)

El informe de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 16 de diciembre de 2015 señala que, en el caso de donación de la nuda propiedad sobre un bien inmueble, reservándose el donante el derecho de usufructo vitalicio, así como la facultad de disponer, la titularidad del donatario es susceptible de valoración económica, siendo un bien patrimonial del cual el donatario puede disponer. Esta donación ha de ser tratada como una donación sujeta a condición resolutoria, dado que su actual propietario (el donatario) puede verse privado del dominio del bien transmitido, si se ejercita por el donante la facultad que se reservó. Respecto a los actos o contratos sometidos a condición resolutoria, el artículo 109.4 del TRLRHL establece:

“4. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior.”

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, en el caso objeto de consulta, por la transmisión de la nuda propiedad a los consultantes en la fecha del fallecimiento del causante, se exigirá el IIVTNU a los mismos y para la determinación de la base imponible correspondiente a la transmisión lucrativa de la nuda propiedad sobre el terreno de naturaleza urbana, se restará al valor catastral del terreno en la fecha de devengo, la parte del valor correspondiente al derecho de usufructo vitalicio constituido a favor de la viuda del causante, aplicando para ello, las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que de acuerdo con la información facilitada por los consultantes, dicho usufructo vitalicio se valora en un 10 por ciento del valor del terreno.

En el caso de que, posteriormente, la usufructuaria ejercitase la facultad de disponer y procediese a la enajenación de alguno de los bienes inmuebles urbanos, procederá la devolución a los consultantes del impuesto satisfecho por la transmisión de la nuda propiedad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 109.4 del TRLRHL.

DACIÓN EN PAGO DE LA VIVIENDA HABITUAL

(Consulta nº V1228-19 de 30 de mayo de 2019)

(...) se aprobó la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (BOE de 17 de octubre), cuyo artículo 123.Uno da nueva redacción al artículo 105.1.c) del TRLRHL, que establece que están exentos del IIVTNU los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de los siguientes actos:

“c) Las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

Para tener derecho a la exención se requiere que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente

para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria. Se presumirá el cumplimiento de este requisito. No obstante, si con posterioridad se comprobara lo contrario, se procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente.

A estos efectos se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

Respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en 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. A estos efectos, se equipará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita.

Respecto de esta exención, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de esta ley.”

En relación con la cuestión planteada, hay que señalar que la exención introducida en el artículo 105.1.c) del TRLRHL por el Real Decreto-ley 8/2014 y la Ley 18/2004 se establece, tal como señala la exposición de motivos, en favor de aquellas personas físicas que transmitan su vivienda habitual mediante dación en pago o como consecuencia de un procedimiento de ejecución hipotecaria.

En todo caso, para que resulte de aplicación la exención del artículo 105.1.c) del TRLRHL, el bien inmueble transmitido debe tratarse de la vivienda habitual, bien del deudor hipotecario, bien del garante.

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

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

En el caso objeto de consulta, se trata de la transmisión por dación en pago de la vivienda habitual del garante de un crédito bancario, por tanto, siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos por el artículo 105.1.c) del TRLRHL, resultará de aplicación la exención regulada en dicho precepto.

