

**AON**Broker de seguros **número 1** del mundo

## Notarios y Registradores

### Informe fiscal octubre 2021. La plusvalía municipal, un tributo a reinventar (sentencia TC 26/10/2021 y su aplicación temporal)

JMJUAREZ, 02/11/2021



#### PRESENTACIÓN

Informe de octubre de 2021, de alguna manera excepcional, pues contiene, coincidiendo casi con con difuntos, la muerte de un tributo, aunque ya fuera desde hace mucho tiempo un «zombi tributario».

Y, como la novela «Crónica de una muerte anunciada», su defunción no es «corriente», está plagada de acontecimientos extraordinarios, Más se parece a «La casa de los espíritus». Pues bien, **de la sentencia del TC de 26/10/2021 respecto de la plusvalía municipal (IIVTNU), de su aparente efímera defunción y de las repercusiones en derecho intertemporal; se ocupa y preocupa el tema del mes.**

Por lo demás:

(I) **En normativa**, cabe destacar las medidas tributarias estatales y autonómicas a propósito de la **Isla de La Palma**, tan afectada por la erupción volcánica. Tanto la **normativa estatal** como la

**canaria** adoptan reglas urgentes en **ITP e ISD**, además de en otros tributos.

(II) En jurisprudencia y doctrina administrativa especial mención merecen:

- **En ITP y AJD e IRPF, consulta de la DGT** que, contra el criterio ya conocido y extravagante de la DGT, **sienta un criterio razonable para una extinción parcial subjetiva de condominio en ambos tributos.**

- En **IRPF, la ya notoria sentencia del TS a propósito de la amortización de los inmuebles urbanos arrendados adquiridos a título lucrativo** que tributan como rendimientos del capital inmobiliario, estableciendo el carácter deducible de su amortización.

- Y, de nuevo en **IIVTNU, sentencia del TS estableciendo que en las compraventas derivadas del ejercicio de una opción de compra de un arrendamiento financiero inmobiliario, para que queden no sujetas a este tributo, debe justificarse la inexistencia de incremento de valor** («sic», de pasmo).

Espero que os sea de utilidad.

**JAVIER MÁXIMO JUÁREZ GONZÁLEZ.**

Los informes fiscales son elaborados con la colaboración de mis compañeros José María Carrau Carbonell, Jesús Beneyto Feliu, Jaime Fernández Tussy, Juan Galdón López, Conrado Gómez Bravo, Federico Palasi Roig y José Antonio Pérez Álvarez, a los que agradezco su contribución.

## **ESQUEMA.**

### **PARTE PRIMERA: NORMATIVA.**

#### **A) ESTADO.**

- **RDL 20/2021, de 5 de octubre (BOE 6/10/2021). Nueva exención en AJD en las escrituras que formalicen moratorias de préstamos y créditos hipotecarios o sin garantía hipotecaria en el caso de afectados por las erupciones volcánicas en la isla de La Palma. ITP y AJD, IRPF, IBI.**

- **Orden HFP/915/2021, de 1 de septiembre (BOE 3/9/2021)** por la que **se modifican la Orden EHA/2027/2007, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005**, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación y otras órdenes.

- **Real Decreto-Ley 17/2021, de 14 de septiembre (BOE 15/9/2021) de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural** en los mercados minoristas de gas y electricidad ([ir a resumen de la web](#)).

**.- Real Decreto-Ley 18/2021**, de 28 de septiembre (BOE 29/9/2021) de **medidas urgentes para la protección del empleo, la recuperación económica** y la mejora del mercado de trabajo ([ir a resumen de la web](#)).

## **B) ANDALUCÍA.**

**.- Decreto-Ley 18/2021**, de 7 de septiembre (BOJA 10/9/2021), por el que se regula el **aplazamiento y fraccionamiento especial del pago de deudas de entidades locales** y se establecen otras normas recaudatorias.

## **C) CANARIAS.**

**.- DL ley 12/2021, de 30 de septiembre, por el que se adoptan medidas tributarias, organizativas y de gestión como consecuencia de la erupción volcánica en la isla de La Palma (BOIC 1/10/2021). ISD, ITP y AJD E IGIC.**

## **D) NAVARRA.**

**.- Decreto Foral Legislativo 5/2021**, de 22 de septiembre (BON 30/9/2021), de Armonización Tributaria, por el que **se modifica el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.**

## **E) VALENCIA.**

**.- Orden 10/2021**, de 8 de septiembre (DOGV 22/9/2021), de la Conselleria de Hacienda y Modelo Económico, por la que se establecen **obligaciones formales de suministro de información en relación con el ITP y AJD por parte de las personas físicas y jurídicas que organicen subastas de bienes muebles.**

## **PARTE SEGUNDA: JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA.**

### **A) ISD.**

**.- CONSULTA DGT V1684-21, DE 1/6/2021. ISD: Los PIAS son una modalidad de seguro que en caso de fallecimiento del tomador- asegurado debe tributar el beneficiario por seguros acumulables a la sucesión y no en su IRPF.**

### **B) ITP Y AJD.**

**.- CONSULTA DE LA DGT V1900-21, DE 17/6/2021. TPO: La recíproca transmisión de fincas «intercambiadas erróneamente» al escriturar en su día, constituye en principio permuta sujeta a TPO, salvo que se acredite ante la Administración el «error» padecido.**

### **C) ITP Y AJD E IVA.**

**.- CONSULTA DGT V1730-21, DE 3/6/2021. ITP Y AJD E IVA: Régimen en IVA e ITP y AJD de los arrendamientos de vivienda con opción de compra.**

#### **D) ITP Y AJD E IRPF.**

**.- CONSULTA DE LA DGT V1969-21, DE 23/6/2021. ITP Y AJD e IRPF:** La adjudicación a un comunero proporcional a su haber de una finca formada por segregación de la matriz que pertenecía a seis comuneros en pro indiviso, permaneciendo el resto copropietarios del resto de finca matriz solo queda sujeta a AJD y no supone alteración patrimonial en el IRPF de ninguno de los comuneros.

#### **E) IRPF.**

**.- SENTENCIA TS DE 15/9/2021, ROJ 3483/2021. IRPF:** En el arrendamiento de inmuebles que tributan como rendimientos del capital inmobiliario es gasto deducible la amortización de los inmuebles adquiridos a título lucrativo considerándose coste de adquisición satisfecho el valor a efectos del ISD.

**.- CONSULTA DGT V1427-21, DE 14/5/2021. IRPF:** La exención por transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años es de aplicación si efectivamente ha constituido la vivienda habitual del transmitente los tres últimos años, aunque haya adquirido una parte alícuota de la misma el año anterior a la enajenación.

#### **F) IIVTNU («PLUSVALÍA MUNICIPAL»).**

**.- SENTENCIA TC DE 26/10/2021 (PENDIENTE DE PUBLICACIÓN EN EL BOE). IIVTNU:** Son inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLHL relativos a la base imponible. En consecuencia no puede liquidarse el tributo. Efectos retroactivos limitados.

**.- SENTENCIA DEL TS DE 21/6/2021, ROJ 2631/2021. IIVTNU:** En las compraventas derivadas del ejercicio de una opción de compra de un arrendamiento financiero inmobiliario, para quedar exonerado del tributo la entidad financiera debe acreditar la inexistencia de incremento de valor.

### **TEMA DEL MES. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ACABA CON LA PLUSVALÍA MUNICIPAL (IIVTNU).**

**1.- ANTECEDENTES: LAS ANTERIORES SENTENCIAS DEL TC Y SU INTERPRETACIÓN POR EL TS.**

**2.- LA SENTENCIA DEL TC DE 26 DE OCTUBRE DE 2021.**

**2.1.- El fallo de la sentencia:** nulidad plena y absoluta por inconstitucionalidad los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLHL.

**2.2.- Consecuencias sustantivas de la sentencia:** imposibilidad de autoliquidar o liquidar el tributo a la espera de la normativa de reemplazo.

**2.3.- Excepcional carácter retroactivo limitado de la sentencia.**

### **3.- APLICACIÓN DE LA SENTENCIA A LOS DISTINTOS SUPUESTOS TEMPORALES DE HECHOS IMPONIBLES.**

**3.1.- Hechos imponible que se verifiquen a partir de la fecha de dictarse la sentencia del TC (26/10/2021) y antes de la publicación y entrada en vigor de la normativa de reemplazo: inexigibilidad del tributo.**

**3.2.-Hechos imponible realizados antes de dictarse la sentencia, pero pendientes de autoliquidación o liquidación a la fecha de la misma: también es inexigible el tributo.**

**3.3.- Hechos imponible realizados antes de dictarse la sentencia, sujetos a régimen de liquidación, que ha sido satisfecha y no impugnada en tiempo y forma de acuerdo a la normativa general tributaria.**

**3.4.- Hechos imponible realizados antes de dictarse la sentencia, sujetos a régimen de liquidación, que ha sido o no satisfecha, pero impugnada en tiempo y forma de acuerdo a la normativa general tributaria y pendientes de resolución en vía administrativa o contencioso-administrativa.**

**3.5.-Hechos imponible realizados antes de dictarse la sentencia, sujetos a régimen de autoliquidación realizadas, que no ha vencido el plazo de prescripción para instar la rectificación de la misma y sin que se haya instado la rectificación a la fecha de dictarse la sentencia.**

**3.6.- Hechos imponible realizados antes de dictarse la sentencia, sujetos a régimen de autoliquidación realizadas, que no ha vencido el plazo de prescripción para instar la rectificación de la misma y se haya instado la rectificación antes de la fecha de dictarse la sentencia.**

### **4.- HOMENAJE Y REPROCHE AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.**

**4.1.- Homenaje.**

**4.2.- Reproche.**

**PONENTE: JAVIER MÁXIMO JUÁREZ GONZÁLEZ.**

## **DESARROLLO.**

### **PARTE PRIMERA: NORMATIVA.**

#### **A) ESTADO.**

**.- RDL 20/2021, de 5 de octubre (BOE 6/10/2021). Nueva exención en AJD en las escrituras que formalicen moratorias de préstamos y créditos hipotecarios o sin garantía hipotecaria en el caso de afectados por las erupciones volcánicas en la isla de La Palma. ITP y AJD, IRPF, IBI ([ir a resumen de la web](#)).**

Se añade un nuevo número 32 al artículo 45.I.B), con la siguiente redacción:

«32. Las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios o sin

garantía hipotecaria que se produzcan en aplicación de la suspensión de las obligaciones de pago de intereses y principal conforme a los artículos 15 a 21 del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo a los afectados para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma.»

.- **Orden HFP/915/2021**, de 1 de septiembre (BOE 3/9/2021) por la que **se modifican la Orden EHA/2027/2007, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación**, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; la Orden EHA/1658/2009, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas a través de cuentas abiertas en las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; la Orden EHA/3316/2010, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes; y la Orden de 4 de junio de 1998, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública.

.- **Real Decreto-Ley 17/2021**, de 14 de septiembre (BOE 15/9/2021) de **medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural** en los mercados minoristas de gas y electricidad ([ir a resumen de la web](#)).

.- **Real Decreto-Ley 18/2021**, de 28 de septiembre (BOE 29/9/2021), **de medidas urgentes para la protección del empleo, la recuperación económica** y la mejora del mercado de trabajo ([ir a la página especial en la web](#)).

## **B) ANDALUCÍA.**

.- **Decreto-Ley 18/2021**, de 7 de septiembre (BOJA 10/9/2021), por el que se regula el **aplazamiento y fraccionamiento especial del pago de deudas de entidades locales** y se establecen otras normas recaudatorias.

## **C) CANARIAS.**

.- **DL ley 12/2021, de 30 de septiembre, por el que se adoptan medidas tributarias, organizativas y de gestión como consecuencia de la erupción volcánica en la isla de La Palma (BOIC 1/10/2021). ISD, ITP y AJD E IGIC** ([ir a resumen de la web](#)).

(I) ITP Y AJD.

.- Tipo cero en TPO aplicable a a las transmisiones de bienes inmuebles y vehículos y a las operaciones previstas en el artículo 7.2.C) del TR del ITP y AJD, que tengan como finalidad suplir el título que acredite la propiedad de los inmuebles destruidos por la erupción volcánica (en vigor desde el 1/10/2021 hasta el 31/12/2026).

Es de aplicación:

a) A las transmisiones de inmuebles en las que concurren los mismos requisitos exigidos en dicho Decreto ley para la aplicación del tipo cero del Impuesto General Indirecto Canario a la entrega de bienes inmuebles (entre otros radica en La Palma) y vehículos (entre otros, tener como destino la sustitución de un vehículo destruido por la acción de la lava procedente de la erupción volcánica. ) . El incumplimiento de los requisitos determinará la improcedencia de la aplicación del tipo cero, con ingreso en dicho momento del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, comenzando a contarse el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos.

b) A las operaciones previstas en el artículo 7.2.C) del TR del ITP y AJD, que tengan como finalidad suplir el título que acredite la propiedad de los inmuebles destruidos por la erupción volcánica en La Palma.

.- Tipo 0 en AJD aplicable a escrituras de transmisión de inmuebles y constitución y ampliación de préstamos hipotecarios respecto de inmuebles afectados por la erupción volcánica en la isla de La Palma (en vigor desde el 1/10/2021 hasta el 31/12/2026).

Se aplica a los siguientes supuestos:

– La transmisión de los bienes inmuebles que, conforme a lo establecido en el indicado Decreto ley, tributen a tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario (entre otros, radicar en la isla de La Palma).

– La constitución o ampliación de préstamos y créditos con garantía hipotecaria concedidos a las personas, físicas o jurídicas, que hayan perdido bienes inmuebles como consecuencia de la erupción volcánica.

(II) ISD.

.- Bonificación en cuota del 100% en las donaciones de metálico a favor de titulares de inmuebles destruidos por acción de la erupción volcánica en la isla de La Palma (en vigor desde 1/10/2021 hasta 31/12/2026).

El DL 12/2021 establece la bonificación en cuota del 100% en las donaciones de metálico cuyo devengo se produzca antes del día 31 de diciembre de 2026, siempre y cuando concurren las condiciones siguientes:

a) Que el donatario sea propietario, usufructuario o nudo propietario de un inmueble que haya sido destruido por la acción de la lava, cuya existencia y titularidad debe acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

b) La cantidad en metálico donada debe destinarse a la adquisición o construcción de un inmueble situado en la isla de La Palma, que habrá de tener la misma finalidad que el destruido.

c) La adquisición del inmueble debe realizarse en un plazo de dos años a contar desde el devengo del impuesto que grava la donación. Si existiesen sucesivas donaciones para un mismo fin, el plazo comenzará a contarse desde el devengo de la primera donación.

En los casos de construcción, deben comenzarse las obras en el indicado plazo de dos años sin sufrir interrupción por causa imputable al sujeto pasivo hasta su terminación, la cual debe tener lugar en cualquier caso dentro del plazo de dos años desde el inicio de las obras.

d) El inmueble adquirido o construido debe permanecer en el patrimonio del donatario con la misma finalidad que el destruido por un plazo de al menos cinco años, a contar desde su adquisición o finalización de la construcción.

e) La donación debe formalizarse en escritura pública, debiendo constar de forma expresa que el destino de la cantidad en metálico donada tiene como fin la adquisición o construcción por parte del donatario de un inmueble de idéntica finalidad que el inmueble destruido. No obstante, no será

necesaria esta formalización cuando el importe donado no sea superior a 1.000 euros.

Regla de aplicación: El incumplimiento de los requisitos determinará la improcedencia de la bonificación, con ingreso en dicho momento del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, comenzando a contarse el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos.

.- Bonificación en cuota del 100% en las donaciones de edificaciones sitas en la isla de La Palma (en vigor desde el 1/10/2021 hasta el 31/12.2026).

El Decreto Ley 12/2021 establece una Bonificación en cuota del 100% en las donaciones de edificaciones sitas en la isla de La Palma cuyo devengo se produzca antes del día 31 de diciembre de 2026, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el donatario sea propietario, usufructuario o nudo propietario de un inmueble que haya sido destruido por la acción de la lava, cuya existencia y titularidad debe acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

b) El inmueble donado debe permanecer en el patrimonio del donatario con la misma finalidad que el destruido por un plazo de al menos cinco años, a contar desde su adquisición.

Regla de aplicación: El incumplimiento de los requisitos determinará la improcedencia de la bonificación, con ingreso en dicho momento del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, comenzando a contarse el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos.

.- Bonificación en cuota del 100% a la donación de un terreno situado en La Palma y calificado de solar (en vigor desde el 1/10/2021 hasta el 31/12/2026).

El Decreto Ley 12/2021 establece una bonificación en cuota del 100% en las donaciones un terreno situado en La Palma y calificado de solar conforme con la regulación del régimen del suelo y ordenación urbana, cuyo devengo se produzca antes del día 31 de diciembre de 2026, siempre y cuando concurren las condiciones siguientes:

a) Que el donatario sea propietario, usufructuario o nudo propietario de un inmueble que haya sido destruido por la acción de la lava, cuya existencia y titularidad debe acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

b) El solar donado debe destinarse a la construcción de la vivienda del donatario.

c) Deben comenzar las obras en el plazo de dos años desde la donación, sin sufrir interrupción por causa imputable al sujeto pasivo hasta su terminación, la cual debe tener lugar en cualquier caso dentro del plazo de dos años desde el inicio de las obras.

d) La vivienda construida debe permanecer en el patrimonio del donatario como vivienda un plazo de al menos cinco años, a contar desde la finalización de la construcción.

e) La donación debe formalizarse en escritura pública debiendo constar de forma expresa que el destino del solar tiene como fin la construcción por parte del donatario de una vivienda.

Regla de aplicación: El incumplimiento de los requisitos determinará la improcedencia de la bonificación, con ingreso en dicho momento del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, comenzando a contarse el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos.

## **D) NAVARRA.**

**.- Decreto Foral Legislativo 5/2021**, de 22 de septiembre (BON 30/9/2021), de Armonización Tributaria, por el que se **modifica el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica**.

#### **E) VALENCIA.**

**.- Orden 10/2021**, de 8 de septiembre (DOGV 22/9/2021), de la Conselleria de Hacienda y Modelo Económico, por la que se establecen **obligaciones formales de suministro de información en relación con el ITP y AJD por parte de las personas físicas y jurídicas que organicen subastas de bienes muebles**.

## **PARTE SEGUNDA: JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA.**

### **A) ISD.**

**.- CONSULTA DGT V1684-21, DE 1/6/2021. ISD: Los PIAS son una modalidad de seguro que en caso de fallecimiento del tomador- asegurado debe tributar el beneficiario por seguros acumulables a la sucesión y no en su IRPF.**

«HECHOS: El cónyuge fallecido de la consultante figura como tomador y asegurado de un plan individual de ahorro sistemático (PIAS) contratado con una compañía aseguradora. En dicho contrato consta la designación de la consultante como beneficiaria de la prestación del PIAS, en forma de capital, en caso de fallecimiento del asegurado.

CUESTIÓN: Si la prestación del PIAS que perciba la consultante a causa del fallecimiento de su marido tributa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACIÓN»:

(...) «Por lo tanto, los PIAS son, de acuerdo con lo dispuesto en la DA 3ª de la LIRPF, seguros individuales de vida en los que contratante debe ser el asegurado y beneficiario. No obstante, una vez cumplido este requisito, se puede designar a un tercero como beneficiario para el caso de fallecimiento del contratante, como sucede en el presente caso, en el que la consultante ha sido designada como beneficiaria del PIAS en caso de fallecimiento de su cónyuge, tomador y asegurado del mismo.

La percepción de la prestación correspondiente al PIAS por la consultante, en forma de capital, supone la realización del hecho imponible previsto en el artículo 3.1.c) de la LISD, al tratarse de la percepción de una prestación por un beneficiario de un contrato de seguro sobre la vida, en el que el contratante es una persona distinta del beneficiario, debiendo tributar, por lo tanto, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El sujeto pasivo obligado al pago del impuesto será el beneficiario, en este caso la consultante, de

acuerdo con el artículo 5 c) de la LISD, constituyendo la base imponible 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 o temporal. La cantidad percibida se liquidará acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria de la beneficiaria ya que el causante es, a su vez, el contratante del seguro individual.

*Comentario:*

*No sobra esta consulta que aclara la tributación, en mi criterio acertadamente, de los PIAS, quedando sujetos al ISD como seguros cuando el perceptor es persona distinta del contratante-tomador.*

## **B) ITP Y AJD.**

**.- CONSULTA DE LA DGT V1900-21, DE 17/6/2021. TPO: La recíproca transmisión de fincas «intercambiadas erróneamente» al escriturar en su día, constituye en principio permuta sujeta a TPO, salvo que se acredite ante la Administración el «error» padecido.**

«HECHOS: En 1991 la titular de una finca llevo a cabo la división horizontal de la misma de la que surgieron, entre otras, las entidades nº 23, correspondiente a la planta 5ª, puerta 4ª, finca registral nº 12.941, y la entidad nº 24, correspondiente a la planta 5ª, puerta 1ª, finca registral 12.943. En 1999, la propietaria vendió la finca registral 12.941, entidad nº 23, produciéndose con posterioridad sucesivas ventas, siendo la última de ellas la que tuvo lugar en 2019 a favor del consultante. En 2020, la propietaria inicial le informa de que en la transmisión de 1999 se cometió un error pues la finca efectivamente transmitida era la registral 12.943, entidad nº 24, error que fue perpetuándose en las sucesivas transmisiones.

En este momento ambas partes pretenden subsanar la discrepancia entre las escrituras y la realidad pues el consultante manifiesta que el realmente adquirió la finca identificada como vivienda 5º 1ª, entidad nº 24 y finca registral 12.943, mientras que en la escritura, inscripción registral y escritura de hipoteca figura la finca 12.941. Para lograr la subsanación adjuntan a tal efecto el borrador de una escritura de permuta.

CUESTIÓN: Si la operación de permuta planteada, cuyo único objeto es subsanar un error en escrituras y registro para adaptarlas a la realidad fáctica, y que no tiene ningún contenido económico, estaría exenta o no sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

CONTESTACIÓN»:

(...) «CONCLUSIONES:

1. El intercambio de dos fincas entre los intervinientes en una transmisión anterior otorgada en escritura pública constituirá un nuevo negocio jurídico distinto del anterior; en concreto, se tratará de una permuta de bienes sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, debiendo tributar cada permutante por la finca que adquiriera en virtud de la referida permuta.
2. No obstante lo anterior, si la transmisión anterior adoleciese de alguno de los vicios que anulan el consentimiento (error, violencia, intimidación o dolo), será nula. En este sentido, el error en la finca transmitida constituiría un error en la propia cosa ("error in corpore"), y, por ello, causa de

nulidad de la transmisión. En tal caso, la subsanación del error cometido en la transmisión inicial no constituirá un nuevo negocio jurídico y no se producirá la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, siendo los intervinientes en dicha transmisión, que alegan el error, quienes deberán probar de forma fehaciente ante la Administración tributaria competente la existencia de dicho error. En caso contrario, la permuta se considerará legalmente efectuada a todos los efectos civiles y fiscales».

*Comentario:*

*Algo de positivo tiene esta consulta al reconocer la posibilidad en un supuesto no tan infrecuente, de, acreditado el error, otorgar una rectificación no sujeta al tributo sin necesidad de resolución judicial. Ahora bien, lo de la prueba fehaciente tiene su cosa.*

## **C) ITP Y AJD E IVA.**

### **.- CONSULTA DGT V1730-21, DE 3/6/2021. ITP Y AJD E IVA: Régimen en IVA e ITP y AJD de los arrendamientos de vivienda con opción de compra.**

«HECHOS: La consultante pretende alquilar una vivienda con opción a compra, que se formalizará mediante escritura pública a efectos de inscribirse en el Registro de la Propiedad. En el contrato figurará el precio del alquiler, el establecido para la opción de compra, la duración del alquiler (de seis años) y el plazo para ejercitar la opción (el mismo que el del alquiler).

CUESTIÓN: Qué impuestos debe abonar a la firma del contrato, ya sea por el alquiler o por la opción de compra.

En caso de abonar impuestos por la opción de compra, qué ocurriría

- Si no se llega a ejercitar la opción de compra (cuyo plazo es de seis años) y han pasado más de cuatro o cinco años desde la firma del contrato.
- Si se llega a ejercitar la opción y se hubiera pactado que parte de lo abonado en concepto de alquiler fuera descontado del precio de compra.

CONTESTACIÓN»:

(...) «Primero: Impuesto sobre el Valor Añadido

De los anteriores preceptos se puede concluir:

1. Están sujetas al IVA todas operaciones realizadas por empresarios o profesionales (art, 4)
2. Las operaciones de arrendamiento confieren a quien las realiza la condición de empresario o profesional, si no la tuviera previamente (art. 5)
3. A efectos del IVA, el arrendamiento con opción de compra de un bien puede tener la consideración de "entrega de bienes" o de "prestación de servicios" en función de que exista o no compromiso por parte del arrendatario de ejercitar la opción al finalizar el arrendamiento: Si no existe tal compromiso, el arrendamiento debe calificarse como prestación de servicios, con devengo del IVA en forma sucesiva, a medida que se producen los vencimientos de las cuotas arrendaticias.

Si existiera dicho compromiso: El arrendamiento tendrá la consideración de prestación de servicios hasta el momento en que el arrendatario se compromete frente al arrendador a ejercitar la opción de compra sobre el citado bien (art. 11. Dos 2º)». (...)

6. En conclusión, si el arrendamiento con opción de compra es realizado por el promotor de la edificación, el ejercicio de la opción tendrá la consideración de primera entrega y no estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, cuando el contrato de arrendamiento es realizado por un no promotor, la posterior entrega de la vivienda como consecuencia del ejercicio de la opción de compra supondrá una segunda entrega sujeta y exenta del Impuesto, por lo que, en tal caso, las prestaciones de servicios derivadas del contrato de arrendamiento constituirán, asimismo, una operación exenta del Impuesto.

Segundo: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». (...)

De la aplicación de los preceptos anteriormente transcritos resulta lo siguiente:

De conformidad con el artículo 4, en el contrato de arrendamiento con opción de compra concurren tres convenciones independientes:

Constitución del arrendamiento.

Constitución del derecho de opción de compra.

Ejercicio de la opción de compra.

(...) «A) Por regla general, las operaciones realizadas por un sujeto pasivo del IVA, sujetas y no exentas de dicho impuesto, estarán no sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD según lo dispuesto en los artículos 7.5 del Texto Refundido del citado impuesto que determina la incompatibilidad entre ambos conceptos tributarios.

En tal caso, si las referidas operaciones se documentasen en escritura pública, la no sujeción de la transmisión por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría la aplicación la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos....»

B) Ahora bien, si se tratase de alguna de las operaciones exceptuadas de la regla general en el artículo 7.5 del Texto Refundido, por tratarse de operaciones no sujetas al IVA o sujetas pero exentas del mismo sin renuncia a la exención, dichas operaciones estarán sometidas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en cuyo caso, aun cuando se documentase la operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, que establece el artículo 31.2 del citado texto legal.

Por último, en caso de ejercitarse la opción, en nada afectaría que se hubiera pactado que parte de lo abonado en concepto de alquiler se descontará del precio de compra, pues dicho pacto no altera ni el valor declarado ni la base imponible que, en cualquier caso, sigue siendo el valor real del bien que resulte de la comprobación administrativa».

*Comentario:*

*Didáctica esta consulta que delimita, en general con tino, el régimen de los arrendamientos de vivienda con opción de compra. Vale la pena leer la referencia.*

## **D) ITP Y AJD E IRPF.**

**.- CONSULTA DE LA DGT V1969-21, DE 23/6/2021. ITP Y AJD e IRPF: La adjudicación a un comunero proporcional a su haber de una finca formada por segregación de la matriz que pertenecía a seis comuneros en pro indiviso, permaneciendo el resto copropietarios del resto de finca matriz solo queda sujeta a AJD y no supone alteración patrimonial en**

## **el IRPF de ninguno de los comuneros.**

HECHOS: Seis hermanos heredaron por sextas partes indivisas una finca rústica, por fallecimiento de su padre en 1978. En 1986 falleció uno de los hermanos, heredando su madre su 1/6 parte indivisa. En 2011, al fallecer la madre, los 5 hermanos supervivientes heredaron la 1/6 parte indivisa, de forma que la finca queda en un condominio de 5 comuneros a partes iguales (cada hermano tiene un 1/5). En 2017 fallece uno de los hermanos y su 1/5 parte la heredan sus 3 hijos a partes iguales. En la actualidad el condominio tiene 4 comuneros con 1/5 cada uno y 3 comuneros con 1/3 de un 1/5 cada uno (un 6,66%).

Ahora uno de los comuneros de 1/5 está interesado en vender su porcentaje de propiedad a un tercero ajeno a la comunidad. Para ello, se plantean realizar una segregación de la finca en una porción que corresponda con su participación en el condominio, sin que se adjudique en proporción diferente a su respectiva cuota de participación, y sin que haya compensación en metálico ni de cualquier otra forma.

Una vez la finca rústica es propiedad de los 6 comuneros restantes, todos ellos se plantean vender al mismo tercero una parte de la finca, en la misma proporción todos los comuneros, con lo que no se alteraría el porcentaje de participación de los comuneros en la comunidad.

CUESTIÓN: Tributación a efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la operación de segregación, adjudicación al comunero que se separa y posterior venta por éste a un tercero. Tributación de la posterior segregación y venta al tercero por el resto de los comuneros.

### CONTESTACIÓN:

(...) – Segregación

La segregación de una finca es la separación de una porción de la misma para formar una finca nueva. Supone, por tanto, una alteración física del inmueble al objeto de su constancia en el Registro de la Propiedad, sin afectar a la titularidad del mismo y sin implicar, en modo alguno, ni la transmisión ni el gravamen del inmueble. La inexistencia de transmisión excluye la tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales del ITP y AJD, pero determina la aplicación de la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, dada la concurrencia de los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido»: (...)

– Adjudicación de la porción segregada al comunero que se separa

Dado que la comunidad de bienes se produce por la concurrencia de varios titulares en la propiedad de una cosa o un derecho, el que se separe algún comunero o que se incorpore uno nuevo o no determina por sí solo que se extinga la comunidad de bienes y nazca una nueva, siempre que se mantenga la pluralidad de titulares, como sucede en el supuesto planteado, en el que la comunidad subsistente entre los demás comuneros.

En cuanto a la adjudicación de la porción segregada al comunero, en proporción a su cuota de participación, no supone una verdadera transmisión pues no se atribuye al comunero algo que éste no tuviera con anterioridad, como resulta del artículo 450 del Código Civil al decir que "cada uno

de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión". En este sentido el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente que la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. La inexistencia de transmisión determina, de igual forma que en el apartado anterior, la aplicación de la cuota variable del documento notarial, teniendo en cuenta, además, que, al producirse exceso de adjudicación, no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 7.2.b) del Texto Refundido del ITP y AJD. La base imponible se determinará en función del valor de la porción que se adjudica, sin que en nada obste el hecho de la anterior tributado por el concepto de segregación, pues aun cuando el valor de la finca sea el mismo en ambos casos, se trata de dos hechos jurídicos independientes.

#### – Venta de las porciones segregadas

Con respecto a esta última operación, y partiendo de la consideración de que la comunidad de bienes no realiza actividad económica, circunstancia a la que no se alude en el escrito de consulta, estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, tanto en el supuesto de la venta realizada por el comunero que se separa, como la que posteriormente llevan a cabo los seis comuneros restantes».

#### «3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: (...)

Conforme con lo anterior, la separación de un comunero y la adjudicación de su correspondiente participación en la comunidad no constituye ninguna alteración en la composición de los respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad.

En estos supuestos no se podrán actualizar los valores de los bienes o derechos recibidos, que conservarán los valores de adquisición originarios, y, a efectos de futuras transmisiones, las fechas de adquisición originarias». (...)

#### *Comentario:*

*Dentro del aluvión de consultas de la DGT en la materia de extinciones de condominio, aferradas a descubrir el concepto autónomo fiscal de las disoluciones de comunidad sin darse cuenta que no existe, vale la pena rescatar esta.*

*Estamos ante un supuesto de extinción parcial subjetiva de condominio previa segregación de parte de la finca que pertenecía a varios comuneros proindiviso, se adjudica la finca segregada a un comunero de valor equivalente a su haber, permaneciendo los restantes comuneros conductos por quintas indivisas del resto de finca matriz.*

*Pues bien, aunque hace tributar adicionalmente la segregación previa como hecho imponible adicional (contra el criterio del TS, TSJ y TEAC), sin embargo, reconoce que la adjudicación al comunero saliente de la finca segregada proporcional a su haber no implica permuta ni transmisiones sujetas a TPO para ninguno de los comuneros, tributando exclusivamente por AJD, ni tampoco alteración patrimonial en IRPF para los mismos. ¡Bieni, a veces la sensatez impera.*

## **E) IRPF.**

**.- SENTENCIA TS DE 15/9/2021, ROJ 3483/2021. IRPF: En el arrendamiento de inmuebles que tributan como rendimientos del capital inmobiliario son gastos deducible la amortización de los inmuebles adquiridos a título lucrativo considerándose coste de adquisición satisfecho el valor a efectos del ISD.**

SEGUNDO.- Fijación de doctrina sobre el art 23.1.b) de la LIRPF y su proyección al caso concreto. Dicho lo anterior la interpretación correcta del art. 23.1.b) de la LIRPF, es, tal y como se recoge en la sentencia de instancia, la que entiende que para calcular la determinación del rendimiento neto se deducirán las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, y tratándose de inmuebles adquiridos a título gratuito en el coste de adquisición satisfecho está incluido el valor del bien adquirido en aplicación de las normas sobre Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes. En base a la anterior doctrina ha de convenirse en la corrección de la sentencia recurrida en este punto, por lo que procede su confirmación».

TERCERO.- Sobre la infracción del art. 23.1.a) de la Ley 35/2006 .

(...) «Fijando como doctrina legal la siguiente:

«a) Conforme al artículo 85 LIRPF, las rentas procedentes de bienes inmuebles, que no se encuentran arrendados ni subarrendados, pero que están destinados a serlo, tributan como rentas imputadas.

b) Según el artículo 23.1 LIRPF, los gastos asociados a dichos bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda».

*Comentario:*

*Sobran, muy clara la sentencia que pone fin a una práctica viciosa de los órganos de la administración tributaria respecto de los inmuebles adquiridos a título lucrativo.*

**.- CONSULTA DGT V1427-21, DE 14/5/2021. IRPF: La exención por transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años es de aplicación si efectivamente ha constituido la vivienda habitual del transmitente los tres últimos años, aunque haya adquirido una parte alícuota de la misma el año anterior a la enajenación.**

«HECHOS: El consultante, de 62 años, es propietario al 50 por ciento de una vivienda habitual junto con cónyuge, adquirida en 1994, en régimen de sociedad de gananciales. En el año 2016 se dictó sentencia judicial de divorcio, acordándose la atribución del uso exclusivo de la vivienda al consultante. Cuando el consultante alcance la edad de 64 años se adjudicará a este la parte de la propiedad que correspondía a su excónyuge. Manifiesta su intención de enajenar la vivienda cuando cumpla los 65 años.

CUESTIÓN: Posibilidad de aplicar la exención por transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años».

CONTESTACIÓN:

(...) «Por tanto, según lo expuesto, para que una vivienda alcance la consideración de habitual se requiere que esta haya constituido la residencia del contribuyente de manera efectiva y por un período de permanencia mínimo de tres años continuados desde la adquisición de la cuota indivisa. Alcanzada la consideración de habitual podrá acogerse a la exención prevista en el artículo 33.4.b) de la LIRPF.

En el presente caso, el consultante ha residido en la vivienda objeto de consulta desde el año 1994, momento en el que adquiere, junto con su cónyuge, dicha vivienda en régimen de sociedad de gananciales. En el año 2016 se dicta sentencia judicial de divorcio en la que se acuerda atribuir al consultante el uso exclusivo de la vivienda. Cuando el consultante alcance la edad de 64 años se producirá la disolución del condominio, adjudicándose a este la parte de la propiedad que correspondía a su excónyuge (50 por ciento). Manifiesta su intención de enajenar la vivienda cuando alcance los 65 años de edad.

En consecuencia, en el momento en el que se pretende la transmisión de la vivienda, esta habrá alcanzado la consideración de vivienda habitual del consultante, mayor de 65 años, en los términos anteriormente indicados. Por tanto, resultará de aplicación la exención regulada en la letra b) del artículo 33.4 de la LIRPF respecto de la ganancia patrimonial que, en su caso, se derive de la transmisión.

#### *Comentario:*

*Aunque constituya un supuesto puntual no deja de ser interesante conocer el criterio, en este caso muy razonable, de la DGT en supuestos tan habituales como la exención por transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años y tienen una enorme casuística.*

## **F) IIVTNU («PLUSVALÍA MUNICIPAL»).**

**.- SENTENCIA TC DE 26/10/2021 (PENDIENTE DE PUBLICACIÓN EN EL BOE). IIVTNU: Son inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLHL relativos a la base imponible. En consecuencia no puede liquidarse el tributo. Efectos retroactivos limitados.**

(...) «6. Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad. Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:

A) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este Tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 ("BOE" núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de

posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.

B) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

F A L L O En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6.

*Comentario:*

*Sentencia de eficacia letal sobre el tributo que merece el tema del mes.*

**.- SENTENCIA DEL TS DE 21/6/2021, ROJ 2631/2021. IIVTNU: En las compraventas derivadas del ejercicio de una opción de compra de un arrendamiento financiero inmobiliario, para quedar exonerado del tributo la entidad financiera debe acreditar la inexistencia de incremento de valor.**

«CUARTO. Respuesta singularizada a la situación particular que el asunto presenta. Operaciones de transmisión de la propiedad derivada de un contrato de arrendamiento financiero de inmuebles.

1. Se discute en el presente recurso si en las operaciones de transmisión de la propiedad derivada de arrendamiento financiero de inmuebles, cabe apreciar un incremento de valor y, consecuentemente, la existencia de hecho imponible en el IIVTNU o, por el contrario, como sostiene la entidad financiera recurrida, en estos casos, el valor del bien (inmueble) objeto del contrato permanece siempre invariable.

La sentencia impugnada concluye la imposibilidad de existencia de un incremento de valor, y por tanto de hecho imponible, en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana, en todos los supuestos de transmisión de la propiedad derivada de operaciones de arrendamiento financiero, dado que considera que, en estos casos, el valor del bien inmueble objeto del contrato siempre permanece invariable, por definición. En este sentido, sostiene que en el ámbito de una operación de arrendamiento financiero nunca va a producirse el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana, puesto que siempre, y en todo caso, el valor del terreno va a permanecer invariable desde la fecha del contrato inicial, de modo que ni siquiera es preciso que el obligado tributario acredite la ausencia de incremento de valor, puesto que se parte de la base de que es imposible que tal incremento de valor se produzca.

Frente a ello, estima la recurrente que la capacidad económica cuyo gravamen constituye el

fundamento del impuesto, sí puede existir en los contratos de arrendamiento financiero, porque la forma en que se puede manifestar la existencia de tal incremento de valor no es solamente por comparación entre el valor fijado para el momento del ejercicio de la opción de compra, y el valor en el momento de la adquisición del bien, que, evidentemente, en este tipo de operaciones es el mismo».

(...) 5. En consecuencia, procede concluir que es posible la existencia de un incremento de valor del terreno en las operaciones de arrendamiento financiero si bien, habrá o no sujeción al tributo, dependiendo de las circunstancias concretas de cada caso, lo que determina que no puedan establecerse parámetros generales, sino que habrá que examinar caso por caso a fin de determinar si se ha producido el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana, correspondiendo al sujeto pasivo probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley General Tributaria.

QUINTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

Procede, por tanto, contestar a la pregunta formulada por el auto de admisión en el sentido de que la transmisión de la propiedad de un terreno en el contexto de un arrendamiento financiero sí puede constituir el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, si bien ello dependerá de las circunstancias concretas de cada caso, lo que determina que no puedan establecerse parámetros generales, correspondiendo al sujeto pasivo probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley General Tributaria» (...)

*Comentario:*

*Desafortunado en este punto a mi juicio el criterio del TS pues de la propia naturaleza trifásica del contrato de arrendamiento financiero (compraventa instrumental por la entidad financiera, contrato de arrendamiento financiero y compraventa derivada de su ejercicio) resulta indubitado la inexistencia de incremento de valor.*

*Pues no hay más remedio que acudir a una prueba pericial en este caso, supuesto que generalmente no afecta a las entidades de crédito, sino al arrendatario financiero que ejercita la opción pues se le traslada por pacto la carga del tributo.*

*Recordar que el TS ha reconocido legitimación a los obligados contractualmente al pago a recurrir en vía administrativa y contencioso-administrativa (sentencia TS de 30/10/2019, ROJ 3488/2019*

## **TERCERA PARTE. TEMA DEL MES. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ACABA CON LA PLUSVALÍA MUNICIPAL (IIVTNU).**

### **1.- ANTECEDENTES: LAS ANTERIORES SENTENCIAS DEL TC Y SU INTERPRETACIÓN POR EL TS.**

Con laconismo, pues sobra con que este impuesto haya subsistido como un «zombi tributario» desde hace años, podemos resumir la situación hasta la actual sentencia en:

(I) Supuestos inconstitucionales hasta ahora:

- Sentencia TC 59/2017, de 11/5/2017: casos de inexistencia de incremento de valor en cualquier transmisión, inter vivos o mortis causa.

- Sentencia TC 126/2019, de 31/10/2019: casos en los que la cuota a satisfacer supere el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

(II) Interpretación del TS:

- Se puede incidir en dichos supuestos tanto en transmisiones onerosas como gratuitas, inter vivos o mortis causa (sentencia TS de 8/11/2018, ROJ 3765/2018).

- Solo se pueden acoger al amparo de las sentencias del TC los supuestos en que se acredite la inexistencia de incremento del valor en la transmisión actual respecto de la precedente (sentencia de 9 de julio de 2018, ROJ 2499/2018, reiterada por muchas posteriores).

- En Derecho Transitorio, solo pueden revisarse las autoliquidaciones o liquidaciones (recordemos que en plusvalía municipal coexisten los dos sistemas según las ordenanzas municipales de cada ayuntamiento – ART. 110 del TRLHL) ) que no hayan devenido firmes (sentencia del TS, entre otras, de 6/3/2020, ROJ 722/2020) . Y ello se traduce:

- En los ayuntamientos con régimen de liquidación, respecto de las liquidaciones satisfechas y no impugnadas en plazo, en un acto jurídico-tributario consentido y firme y, por tanto, inatacable.

- En los ayuntamientos en régimen de autoliquidación, cabe la posibilidad de impugnar la autoliquidación, mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación dentro de los cuatro años siguientes (arts. 67.1 y 120 de la LGT).

Y, todo ello, a salvo la vía excepcional de responsabilidad patrimonial del Estado, siempre que se cumplan los requisitos diabólicos de la Ley 40/2015 (sentencia TS de 21/11/2019, ROJ 3808/2019).

## **2.- LA SENTENCIA DEL TC DE 26 DE OCTUBRE DE 2021.**

### **2.1.- El fallo de la sentencia: nulidad plena y absoluta por inconstitucionalidad los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y. 107.4 del TRLHL.**

El fallo declara: «...la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6».

Y en esencia se fundamenta:

(...) En que el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE).

Es más, cabe añadir que la simplificación en la aplicación del IIVTNU desaparece en su actual configuración, dado que para su gestión ya se recurre al incremento efectivo y a su cuantía. Así, la materialización del incremento de valor del terreno urbano transmitido es condición sine qua non para el nacimiento de la obligación tributaria tras la STC 59/2017 [FFJJ 3 y 5.a)], y su cuantía real es determinante para la inexigibilidad del tributo en los supuestos en los que la cuota tributaria agote o supere el referido incremento efectivo tras la STC 126/2019 [FJ 5.a)]. Por lo que carece ya de sentido exigir obligatoriamente el gravamen en función de la cuantía de un incremento objetivo basando su legitimidad constitucional en razones de practicabilidad ante una pretendida dificultad para determinar la existencia y cuantía del incremento del suelo urbano transmitido, cuando esa dificultad forma parte hoy de la mecánica de la aplicación de este impuesto».

## **2.2.- Consecuencias sustantivas de la sentencia: imposibilidad de autoliquidar o liquidar el tributo a la espera de la normativa de reemplazo.**

Estamos, a diferencia de las sentencias anteriores del TC, ante una nulidad plena y absoluta de buena parte del art. 107 del TRLHL. Así resulta del apartado A) del Fundamento jurídico 6º de la sentencia que literalmente dice que tal declaración de inconstitucionalidad y nulidad:

(...) Supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador...».

## **2.3.- Excepcional carácter retroactivo limitado de la sentencia.**

El mismo fundamento jurídico 6º en su apartado B) establece su carácter retroactivo excepcionalmente limitado al decir:

«B) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha».

Por tanto:

(I) Sorprendentemente fija como fecha vértice de efectos la de fecha de dictarse (26/10/2021) y no la de publicación.

(II) Y afirma respecto de su retroactividad que no producirán efectos las solicitudes de rectificación de autoliquidación que no se hayan presentado antes de dicha fecha.

## **3.- APLICACIÓN DE LA SENTENCIA A LOS DISTINTOS SUPUESTOS TEMPORALES DE HECHOS IMPONIBLES.**

**ADVERTENCIA:** Los presentes supuestos se refieren a la última sentencia del TC de 26/10/2021. Las anteriores se rigen por su régimen que quedó expuesto en el informe de mayo de 2020 y siempre precisan justificar inexistencia de incremento de valor (**ir al informe**).

### **3.1.- Hechos impositivos que se verifiquen a partir de la fecha de dictarse la sentencia del TC (26/10/2021) y antes de la publicación y entrada en vigor de la normativa de reemplazo: inexigibilidad del tributo.**

El tributo es inexigible y en mi opinión es evidente que no puede aplicarse la normativa de reemplazo posterior retroactivamente a estos supuestos pues estamos:

(I) Ante hechos impositivos realizados de devengo instantáneo a cuyo tiempo no existe una normativa aplicable.

(II) La eventual retroactividad afecta a un elemento esencial del tributo, la base imponible.

Y es que aunque ni la doctrina del TC ni la jurisprudencia del TS prohíben absolutamente la irretroactividad de las normas tributarias; empero tal permisión no es absoluta, sino que está subordinada a los principios de seguridad jurídica, capacidad económica, confianza legítima e igualdad (entre otras, sentencia del TC 273/2000).

### **3.2.-Hechos impositivos realizados antes de dictarse la sentencia, pero pendientes de autoliquidación o liquidación a la fecha de la misma: también es inexigible el tributo.**

En efecto, basta:

(I) En el sistema de autoliquidación el realizar la autoliquidación a 0, invocando esta sentencia.

(I) Y, el sistema de liquidación, si no la ha aplicado de oficio la administración (a lo que está obligado), interponer el correspondiente recurso de reposición o jurado tributario en tiempo y forma haciendo valer la sentencia.

### **3.3.- Hechos impositivos realizados antes de dictarse la sentencia, sujetos a régimen de liquidación, que ha sido satisfecha y no impugnada en tiempo y forma de acuerdo a la normativa general tributaria.**

Para el TC, y esto es concordante con la línea mantenida en anteriores sentencias por el mismo, estamos ante un acto consentido y firme y, por tanto, inatacable.

Lo dicho es también de aplicación a las liquidaciones impugnadas sobre las que haya recaído sentencia con fuerza de cosa juzgada o resolución administrativa firme.

### **3.4.- Hechos impositivos realizados antes de dictarse la sentencia, sujetos a régimen de liquidación, que ha sido o no satisfecha, pero impugnada en tiempo y forma de acuerdo a la normativa general tributaria y pendientes de resolución en vía administrativa o contencioso-administrativa.**

Puede y debe alegarse en el procedimiento la sentencia del TC y deben resolverse conforme al criterio de inexigibilidad del tributo.

### **3.5.-Hechos impositivos realizados antes de dictarse la sentencia, sujetos a régimen de autoliquidación realizadas, que no ha vencido el plazo de prescripción para instar la rectificación de la misma y sin que se haya instado la rectificación a la fecha de dictarse la sentencia.**

Contra el criterio de las anteriores sentencias del TC en materia tributaria, incluidas las dos anteriores a propósito de este tributo, no cabe invocar la inexigibilidad del tributo. Obviamente sí que se pueden esgrimir las anteriores sentencias del TC, justificando la inexistencia de incremento de valor, siempre que haya prescrito la acción para la solicitud de rectificación.

### **3.6.- Hechos imponibles realizados antes de dictarse la sentencia, sujetos a régimen de autoliquidación realizadas y que no ha vencido el plazo de prescripción para instar la rectificación de la misma y se se haya instado la rectificación antes de la fecha de dictarse la sentencia.**

Es plenamente viable obtener la devolución de ingresos por vía de la solicitud rectificación de la autoliquidación en curso.

## **4.- HOMENAJE Y REPROCHE AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.**

### **4.1.- Homenaje.**

Aunque tarde, siempre conforta que triunfe el derecho, afectando letalmente a un auténtico «zombi tributario». Han tenido que transcurrir años y sentencias de todos los órdenes jurisdiccionales; atrás quedan una legión de damnificados que jamás serán resarcidos.

Y ha tenido la valentía de hacerlo superando el principio «non bis in idem» pues varias de las normas declaradas ahora nulas ya fueron declaradas nulas relativamente en las anteriores sentencias.

### **4.2.- Reproche.**

Creo que el TC ha transgredido en todas las sentencias determinados principios medulares del derecho y de su propia normativa reguladora:

- (I) El dicho principio «non bis in idem», concretado para el TC en el art. 38 de la LOTC.
- (II) La sorprendente declaración de «nulidad relativa» de las dos sentencias anteriores del TC en pugna con el art. 39 de la LOTC.
- (III) La inaudita limitación de los efectos retroactivos de esta última sentencia respecto de las autoliquidaciones que no son firmes anteriores a dictarse la sentencia en colisión con el art. 40.1 de la LOTC.
- (IV) Y la pasmosa determinación de efectos de la sentencia a la fecha de dictarse la misma y no a la fecha de publicarse en el BOE, ignorando el art. 38.1 de la LOTC.

## **TEXTO DE LA SENTENCIA**

### **VOTO PARTICULAR 1 VOTO CONCURRENTENTE DEL PRESIDENTE**

**PONENTE: JAVIER MÁXIMO JUÁREZ GONZÁLEZ.**

## **ENLACES:**

**PÁGINAS POR IMPUESTOS: [GENERAL](#) – [ISD](#) – [ITPAJD](#) – [IRPF](#) – [IVA](#) – [PLUSVALÍA](#)**

**[IR A LA SECCIÓN](#)**

**[INFORMES MENSUALES](#)**

**[MAPAS FISCALES](#)**

**[PORTADA HISTÓRICA](#)**

**[JAVIER MÁXIMO JUÁREZ, NUEVO MIEMBRO DEL EQUIPO DE REDACCIÓN DE NYR](#)**

**[NUEVA EDICIÓN DE TODO TRANSMISIONES Y DE TODO SUCESIONES](#)**

**RECURSOS EN ESTA WEB SOBRE : [NORMAS](#) – [RESOLUCIONES](#)**

**OTROS RECURSOS: [Secciones](#) – [Participa](#) – [Cuadros](#) – [Práctica](#) – [Modelos](#) – [Utilidades](#)**

**WEB: [Qué ofrecemos](#) – [NyR, página de inicio](#) – [Ideario Web](#)**

**[PORTADA DE LA WEB](#)**

*Bosque de Peloño en otoño (Asturias). Por Alfonso Fernandez – Noviembre de 2006*

### **Artículos relacionados (por etiquetas):**

actualidad fiscal, ajd, amortización inmuebles urbanos arrendados, arrendamiento financiero, bosque de peloño, Conrado Gómez Bravo, extincion de condominio, extinción de condominio parcial, Federico Palasi Roig, IIVTNU, informe fiscal, irpf, isd, itp, Jaime Fernández Tussy, JAVIER MÁXIMO JUÁREZ GONZÁLEZ., Jesús Beneyto Feliu, José Antonio Pérez Álvarez, jose maria carrau carbonell, Juan Galdón López, La Palma, Manuel Ángel Rueda, octubre 2021, opcion de compra, Plusvalía municipal., stc 26/10/2021