



CIRCULAR 1/2018, DE 30 DE NOVIEMBRE DE LA DIRECCIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA, DE UNIFICACIÓN DE CRITERIOS RELATIVOS A LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

La Ley 23/2007, de 18 de diciembre, por la que se crea la Agencia Tributaria de Andalucía y se aprueban medidas fiscales, establece en su artículo 1 que la Agencia Tributaria de Andalucía es una agencia de régimen especial, con personalidad jurídica diferenciada, encargada de realizar, en régimen de autonomía de gestión, las actividades administrativas de aplicación de los tributos en el ámbito de la Administración de la Junta de Andalucía.

El artículo 15.3.j) del Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía, aprobado por Decreto 4/2012, de 17 de enero, atribuye a la Dirección de la Agencia la competencia para orientar, coordinar, planificar, impulsar e inspeccionar la actividad de los servicios centrales y territoriales y del personal al servicio de la Agencia.

En el ámbito de las Oficinas Liquidadoras, la Disposición Adicional Sexta de la Ley 23/2007, establece que en el ejercicio de las competencias que, en su caso, tengan delegadas las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario mediante Decreto 106/1999, de 4 de mayo, corresponderá a la Agencia Tributaria las funciones de dirección, coordinación, supervisión e inspección de las mismas, sin perjuicio de las competencias específicas de los órganos de la Consejería en materia de hacienda.

En el ejercicio de dichas competencias se aprobaron por la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía las Circulares 1/2011, 1/2013, 1/2014, 1/2015, 1/2016 y 1/2017 con las que se pretendió dar cumplimiento a los principios de igualdad y de seguridad jurídica, al resultar necesario criterios de actuación, con objeto de que se aplique el ordenamiento jurídico tributario de manera uniforme en las distintas Unidades, Áreas y

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 1/24
VERIFICACIÓN	Pk2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



Departamentos de la Agencia Tributaria de Andalucía y Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.

Los criterios que se establecieron en dichas circulares están sujetos a revisiones como consecuencia de la evolución experimentada tanto en la doctrina administrativa, a través de consultas vinculantes e informes emitidos de la Dirección General de Tributos y Resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central, como en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo y, en el ámbito de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de su competencia en las consultas vinculantes evacuadas por la Dirección General de Financiación y Tributos.

De acuerdo con lo anterior, en alguno de los criterios incluidos en esta Circular se analizan tanto cambios doctrinales o jurisprudenciales que afectan a anteriores Circulares, así como la tributación de actos o contratos de especial complejidad o en los que existen diferentes interpretaciones jurídicas.

En relación con la contestación a las consultas tributarias escritas emanadas de la Dirección General de Tributos, el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone que “tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante”.

Por otro lado, el citado artículo 89 dispone que “los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta”.

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 2/24
VERIFICACIÓN	PK2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



Adicionalmente, el artículo 239.8 de la Ley General Tributaria en relación con la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central establece que “vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía”.

La presente Circular se dicta de conformidad con lo establecido en el artículo 98.2 de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía, con el objetivo de satisfacer los principios de igualdad y seguridad jurídica mediante la aplicación uniforme del ordenamiento jurídico tributario.

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 3/24
VERIFICACIÓN	PK2jm9042GHI7I17vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



Índice:

- 1.- Modificación de la tasación hipotecaria en la escritura de novación de un préstamo hipotecario.
- 2.-Extinción del condominio sobre un inmueble adjudicándose a uno de los comuneros y manteniendo el condominio sobre el otro inmueble adquirido por herencia.
- 3.- Prescripción de los documentos privados.
- 4.- Afectación o desafectación de elemento común.
- 5.- Procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.
- 6.- Determinación de la base imponible en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto como consecuencia de la disolución de una comunidad de bienes.
- 7.- Requisito del grupo de parentesco a efectos de aplicar la reducción por transmisión "mortis causa" de empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades.
- 8.- Denegación de las solicitudes de aplazamientos/fraccionamientos de pago por razón de encontrarse el deudor en una situación económico-financiera de carácter estructural.
- 9.- Cambio de uso en los bienes inmuebles.

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 4/24
VERIFICACIÓN	Pk2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



1.- Modificación de la tasación hipotecaria en la escritura de novación de un préstamo hipotecario.

La Dirección General de Tributos del Ministerio competente en materia de Hacienda (en adelante DGT) mediante consulta vinculante V1221-14 analiza la tributación de la escritura pública que documente la modificación del valor de tasación del inmueble hipotecado, y concluye que la misma estará sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por concurrir en ella los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no siendo aplicable la exención establecida en el artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) mediante resolución de fecha 10 de octubre de 2017 establece en su fundamento de derecho cuarto que:

“Cuando el documento- como ocurre en este caso- no incorpora un acto constitutivo de un negocio jurídico sino una declaración de voluntad relativa a un acto ya inscrito y que por tanto ya tributó en su constitución, sólo procederá una nueva tributación cuando el posterior documento tenga incidencia jurídico-económica en al acto inscrito.

(...) La escritura de tasación a efectos de subasta ni tiene carácter constitutivo de un negocio jurídico, ni tiene incidencia en la hipoteca, de ahí que dicho documento, al carecer de efectos jurídico-económicos en el acto inscrito, no es susceptible de evaluación a efectos de AJD.”

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 5/24
VERIFICACIÓN	Pk2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



De acuerdo con lo anterior, la DGT en consulta vinculante V1914-18, siguiendo el criterio del TEAC, indica que “ha venido pronunciándose en distintas resoluciones a favor de que la escritura que modificaba el valor de tasación tenía contenido valuable y, por tanto, tributaba por el concepto de actos jurídicos documentados, por lo que esta consulta supone un cambio de criterio en este tema”.

Conclusión:

La escritura pública que documente la modificación del valor de tasación del inmueble hipotecado no está sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por no concurrir en ella los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD, ya que le falta el requisito de que la escritura tenga contenido valuable.

2.-Extinción del condominio sobre un inmueble adjudicándose a uno de los comuneros y manteniendo el condominio sobre el otro inmueble adquirido por herencia.

La DGT en contestación a la consulta vinculante V0716-18 analiza la tributación de la operación consistente en la extinción del condominio sobre uno de los inmuebles adquiridos por los comuneros mediante herencia manteniéndose el condominio sobre el otro inmueble adquirido, entendiéndose que existe, por tanto, una única comunidad de bienes.

En cuanto a la disolución de comunidades de bienes, el artículo 61.2 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante RITPAJD), establece que “la disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 6/24
VERIFICACIÓN	Pk2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados."

No obstante lo anterior, como indica la DGT en la citada consulta "en el caso planteado la comunidad no se va a disolver, ya que uno de los dos inmuebles va a seguir en la situación inicial, en copropiedad entre los cuatro comuneros. A este respecto, cabe indicar que, como ha señalado la Dirección General de los Registros y del Notariado en Resolución de 11 de noviembre de 2011 que la extinción de la comunidad o es total o no es tal".

De acuerdo con lo anterior, la operación planteada quedará sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados porque lo que realmente se va a producir es la transmisión de la cuota de participación de los otros comuneros al comunero que se adjudica uno de los bienes, siempre que dicha adjudicación se realice mediante contraprestación.

En caso de no mediar ningún tipo de contraprestación, se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará como donación a favor del comunero al que se adjudica y por el importe de la cuota que adquiere, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones según el cual constituye el hecho imponible del impuesto "la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e inter vivos."

Conclusión:

En los supuestos en los que no se produzca una extinción total de la comunidad y permanezcan algunos bienes en proindiviso, la transmisión de las cuotas de participación entre los comuneros quedará sujeta a la modalidad "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 7/24
VERIFICACIÓN	Pk2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



Documentados o al concepto Donaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones atendiendo a si media o no contraprestación.

3.- Prescripción de los documentos privados.

El artículo 50.2 del Texto Refundido del ITPAJD dispone que “a los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente”.

Esta cuestión se analizó en el apartado 8 de la Circular 1/2013 para el supuesto de un comprador en documento privado que figura como titular catastral, concluyendo que si un inmueble figura en Catastro a nombre del comprador en virtud de un documento privado desde hace más de cuatro años, se produciría la prescripción del derecho a exigir la deuda tributaria en relación con el ITPAJD.

Recientemente, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en sentencia de fecha 5 de febrero de 2018 (recurso 145/2017) analiza la posible prescripción de un documento privado de compraventa suscrito con fecha 30 de julio de 2002 y cuya autoliquidación a efectos del ITPAJD se presenta el 21 de agosto de 2013. El contribuyente alegó la prescripción del mismo en virtud de la sentencia del Juzgado de Primera Instancia Número 5 de Torremolinos de fecha 23 de Abril de 2012 en la que se recoge como hecho probado la realidad del contrato suscrito en documento privado y su fecha.

En la mencionada sentencia, se invoca la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 3 de noviembre de 2010, dictada en recurso de casación para unificación de doctrina, en la que

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 8/24
VERIFICACIÓN	Pk2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



se recoge que el artículo 1227 del Código Civil, que refiere el precepto fiscal, no contiene una presunción inatacable probatoriamente, de modo que esta presunción sólo opera en defecto de prueba de la realidad de la fecha consignada en el contrato privado, que puede acreditarse por cualquier medio probatorio admitido en derecho.

El TSJA procede a la valoración de la prueba aportada por la recurrente admitiendo la declaración del Juzgado acerca de la realidad del referido contrato privado y su fecha a los efectos de aplicar el instituto de la prescripción a la facultad de la Administración Tributaria de liquidar el impuesto.

Conclusión:

Con carácter general, los documentos privados con indicación de su fecha, sea cual sea ésta, se considerará, a efectos tributarios, la del día de su presentación.

No obstante, en los documentos privados en los que se ha producido, antes de la presentación en la oficina tributaria, su incorporación o inscripción a un registro público, la muerte de cualquiera de los que lo firmaron o su entrega a un funcionario público por razón de su oficio: prevalece la fecha de la incorporación, registro, muerte o entrega.

Finalmente, en los documentos privados en los que se demuestra, por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, que fueron otorgados con anterioridad a la fecha resultante de la incorporación, registro, fallecimiento o entrega, prevalece la fecha real del otorgamiento.

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 9/24
VERIFICACIÓN	PK2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	

4.- Afectación o desafectación de elemento común

El acuerdo de una comunidad de propietarios por el que se desafecta un elemento común para proceder a su venta implica siempre una nueva redistribución de porcentajes en las cuotas de propiedad sin que el resto de los elementos que constituyen la división horizontal sufran alteración en sus superficies.

En este sentido, el artículo 4 del TRITPAJD establece que "A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa".

La DGT en la CV3844-15 analiza el supuesto planteado y distingue entre la operación de desafectación de un elemento común de un edificio en régimen de propiedad horizontal, para convertirla en elemento privativo, y la formalización en escritura pública de la modificación de los coeficientes de propiedad horizontal del edificio, como consecuencia de la operación de desafectación de la finca sin alteración alguna de las superficies de los pisos y locales que compongan el edificio.

En el primer supuesto, se cumplen todos los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD quedando sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados del impuesto, ya que la finca desafectada de los elementos comunes para adquirir individualidad como bien privativo es valuable dado que adquiere un valor como bien independiente, valor que, además, no tiene por qué coincidir con el que tenía previamente como parte de los elementos comunes. En este caso, la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 30 de la misma norma, estará constituida por "el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa".



En el segundo supuesto, consistente en la variación de las cuotas de participación de los elementos privativos del edificio no supone el devengo de la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, pues lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, los cuales no son objeto de cambio o modificación alguna. Este criterio se reitera en la reciente consulta V1697-18.

El supuesto expuesto es distinto del que se analiza por la DGT en consulta V3092-17, relativa a la tributación consecuencia de que una determinada finca, que constituye un elemento privativo, perteneciente a uno de los integrantes de la comunidad de propietarios, se convierta en propiedad de todos los titulares de las viviendas que integran dicha comunidad, pasando a ser considerada elemento común del edificio, o viceversa. En este caso, indica la DGT que constituye una transmisión de la propiedad del referido inmueble sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en función del medio jurídico que se utilice para llevar a cabo el traspaso de la titularidad de los bienes, transmisión onerosa o gratuita de los bienes.

Conclusiones:

Primera: La escritura pública en la que se formalice la operación de desafectación de una finca de los elementos comunes del edificio, para convertirla en elemento privativo, estará sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados siendo la base imponible el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 11/24
VERIFICACIÓN	Pk2jm9042GHI7I17vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	

Segunda: La escritura pública de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal del edificio, como consecuencia de la operación de desafectación de una finca que formaba parte de los elementos comunes (sin otra alteración de las superficies de los pisos y locales que componen el edificio) no estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

Tercera: La conversión de determinadas fincas, elementos privativos, en elementos comunes, o viceversa, constituye una transmisión de bienes inmuebles que deberá tributar por el ITPAJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en función del medio jurídico que se utilice para llevar a cabo el traspaso de la titularidad de los bienes, transmisión onerosa o gratuita de los mismos bienes.

5.- Procedimiento de rectificación de autoliquidaciones

Se analiza en este apartado el alcance de la solicitud de rectificación de una autoliquidación en los supuestos en los que la Administración, dentro de un procedimiento tributario, emita una liquidación que posteriormente haya ganado firmeza.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 126.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (en adelante RGGI), el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones está sometido a una serie de requisitos:

- Que se haya presentado la autoliquidación que se quiere rectificar.

- Que la Administración tributaria no haya practicado la liquidación definitiva. En este sentido, el artículo 101.3 de la LGT establece que:

“Tendrán la consideración de definitivas:

a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter”.

- En el caso de que la Administración haya practicado una liquidación de carácter provisional, se podrá solicitar la rectificación, únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario. Se considera que existe motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.
- Que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.
- Que no se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio del derecho del obligado tributario que haya sido perjudicado con la presentación de la autoliquidación a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que esté tramitando, que deben ser tenidos en cuenta por el órgano que lo instruye.



En cuanto la finalización de estos procedimientos, es importante tener en cuenta que el artículo 128 RGGI prevé que el procedimiento de rectificación de autoliquidación finalice por el acuerdo de inicio de otro de comprobación e investigación que incluya la obligación tributaria a que se refiera el citado procedimiento de rectificación.

Centrándonos en el supuesto planteado, el citado artículo 126.3 del RGGI, establece que cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario. Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional. Por tanto, la firmeza de la resolución hay que entenderla del objeto o elemento discutido en la misma y en consecuencia, la rectificación de la autoliquidación y, en su caso, la devolución de ingresos indebidos, alcanza también al importe ingresado mediante liquidación provisional.

En idéntico sentido se pronuncia el TEAC en la Resolución 00/1778/2011 en los siguientes términos:

“Visto el precepto reglamentario, se impone confirmar el pronunciamiento de la gestora, toda vez que la nueva solicitud de rectificación de autoliquidación afecta al mismo elemento de la obligación tributaria al que afectó la liquidación provisional que resolvió la anterior solicitud por lo que la nueva solicitud de devolución no plantea una "consideración o motivo" distinto que permita revisar, por esta vía procesal, la liquidación provisional que, sobre el mismo elemento tributario, ya adquirió firmeza.

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 14/24
VERIFICACIÓN	Pk2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



(...) La imposibilidad de instar la rectificación cuando se ha practicado previamente una liquidación provisional descansa en el principio de 'seguridad jurídica', en la 'cosa juzgada administrativa', en la imposibilidad de pretender abrir un segundo juicio o proceso administrativo respecto a una misma "cuestión", proceso aquél que incluso puede haber finalizado en resolución que haya ganado firmeza, como es el caso".

Conclusión:

La firmeza de la liquidación provisional se refiere al objeto o elemento discutido en la misma y que, consecuentemente, la rectificación de la autoliquidación y, en su caso, la devolución de ingresos indebidos, alcanza también al importe ingresado mediante liquidación provisional.

6. Determinación de la base imponible en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto como consecuencia de la disolución de una comunidad de bienes.

Esta cuestión se analiza por la Dirección General de Tributos entre otros en la consulta V1727-16, en la que se establece como base imponible en la modalidad Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD el valor del bien adjudicado.

El Tribunal Supremo en reciente sentencia de fecha 9 de octubre de 2018 (n.º resolución 1484/2018) dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, fija los criterios interpretativos expresados en su fundamento jurídico quinto en los siguientes términos:

“La cuestión cuyo esclarecimiento nos encomienda el auto de admisión es la de "...Determinar si, en relación con la extinción del condominio sobre determinado bien inmueble, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 15/24
VERIFICACIÓN	Pk2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, se corresponde con el valor total de dicho bien o si, por el contrario, coincide con el valor del referido inmueble en la parte correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación...".

La respuesta que hemos de ofrecer, en atención a todo lo expuesto y, fundamentalmente, en consideración a la jurisprudencia establecida por esta Sala en la sentencia citada y transcrita en su parte esencial, es que la extinción del condominio -en este caso, como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales-, con adjudicación a uno de los cónyuges comuneros de un bien indivisible física o jurídicamente, cuando previamente ya poseía un derecho sobre aquél derivado de la existencia de la comunidad en que participaba, puede ser objeto de gravamen bajo la modalidad de actos jurídicos documentados, cuando se documenta bajo la forma de escritura notarial, siendo su base imponible la parte en el valor del referido inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y, en este asunto, del 50 por 100 del valor del bien".

Conclusión:

En la extinción del condominio sobre un determinado bien inmueble, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, se corresponde con el valor del referido inmueble en la parte correspondiente al comunero cuya participación desaparece.

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 16/24
VERIFICACIÓN	Pk2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



7. Requisito del grupo de parentesco a efectos de aplicar la reducción por transmisión “mortis causa” de empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades.

El artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone que:

“En los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

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

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 17/24
VERIFICACIÓN	PK2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



Por otro lado, en relación con los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para gozar de la exención en dicho impuesto, el artículo 4. ocho dispone lo siguiente:

“Estarán exentos:

Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 18/24
VERIFICACIÓN	Pk2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

(...)

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención. (...)"

En cuanto a la condición relativa a que una persona del grupo de parentesco fuese la que ejerciera las funciones de dirección en la entidad, se aborda por el TEAC en resolución de fecha 16 de octubre de 2018 en cuyo fundamento de derecho quinto señala lo siguiente

" (...) admitiendo la postura de la Dirección General de Tributos recogida por el reclamante, este Tribunal Central entiende que, a los efectos que aquí ocupan, debe plantearse una matización fundamental: en el gravamen sucesorio sí que queda determinada la persona que sirve de referencia para el grupo de parentesco, y no puede ser otra que el causante. Debe hablarse, necesariamente, del causante, y no del sujeto pasivo al que se refiere la Ley 19/1991, pues, en este caso, estamos tratando el Impuesto sobre Sucesiones devengado

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 19/24
VERIFICACIÓN	Pk2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



con el fallecimiento de una persona siendo, en su caso, el sujeto pasivo un heredero o herederos que le sobreviven, sin poder perder de vista que el beneficio fiscal controvertido viene referido a bienes y derechos que, hasta su fallecimiento, pertenecían a tal causante y no a quien queda como sujeto pasivo ni a ninguna otra persona. Dicho de otra manera, la alusión a “sujeto pasivo” que hace el artículo 4.Ocho Ley 19/1991, no puede referirse una persona indeterminada, sino que, teniendo en cuenta que nos encontramos analizando la tributación a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debemos entenderla en alusión directa al propio causante que era quien poseía, lógicamente, los bienes y derechos que transmite, por los que, en su caso, puede generarse el derecho al beneficio fiscal y a quien deben vincularse las exigencias que, como es el caso, puedan condicionar la aplicabilidad o no del mismo.

El reclamante incurre en un error al entender que la interpretación que reiteradamente ha venido haciendo la Dirección General de Tributos sobre una condición a la que estaba condicionada la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio es directamente aplicable al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el simple hecho de que la normativa de éste, a la hora de señalar los requisitos que deben darse para que proceda el beneficio fiscal de una reducción sobre el valor de un bien de la herencia (unas acciones de una entidad mercantil en este caso), remita a la del Impuesto sobre el Patrimonio. Siendo, lógicamente, ineludible tal remisión a la hora de analizar si es procedente o no la reducción, lo que no puede hacerse es considerar que, al margen de las condiciones objetivas señaladas, todos los criterios interpretativos utilizados y aplicados para la regularización del Impuesto sobre el Patrimonio y para la determinación de la exención es éste, han de ser, necesariamente, vinculantes a la hora de regularizar el gravamen sucesorio. Más al contrario, no debe olvidarse que en este Impuesto no coinciden la persona a la que pertenecían los bienes que, incluidos en la masa hereditaria, forman la Base Imponible, y quien es el sujeto pasivo, al contrario que en el gravamen sobre el patrimonio en el que sí existe tal identidad.

Por tanto, el grupo de parentesco, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, más concretamente, de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, debe referirse

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 20/24
VERIFICACIÓN	Pk2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



concretamente a la persona del causante, quedando limitado, desde él, a los parientes que se señalan (cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado), por lo que, si las condiciones se dan sólo en la persona de un sobrino del fallecido no existirá derecho a la reducción sobre las acciones de éste transmitidas en su herencia”

Esta resolución fija criterio que ya ha sido defendido por el TEAC en anteriores resoluciones, pudiendo citarse la de 23 de febrero de 2012, y la reciente de 18 de enero de 2018.

Conclusión

En relación con la condición relativa a que una persona del grupo de parentesco fuese la que ejerciera las funciones de dirección en la entidad, a efectos de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, debe referirse concretamente a la persona del causante, quedando limitado, desde él, a los parientes que se señalan (cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado).

8. Denegación de las solicitudes de aplazamientos/fraccionamientos de pago por razón de encontrarse el deudor en una situación económico-financiera de carácter estructural.

Esta cuestión es analizada por el TEAC en resolución de fecha 30 de octubre de 2018 dictada en unificación de criterio en cuyo fundamento de derecho cuarto señala lo siguiente:

“(…) este Tribunal Central no puede compartir, sin embargo, la conclusión a la que llega la Directora recurrente de que la mera existencia de deudas pendientes de ingreso en vía ejecutiva a cargo del deudor constituye una situación de dificultad económico-financiera de carácter estructural determinante de la denegación de cualesquiera solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento que aquél pudiera solicitar.

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 21/24
VERIFICACIÓN	Pk2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



Y es que, aun cuando la existencia de deudas en vía ejecutiva constituya un indicio de que las dificultades económicas que atraviesa la entidad para hacer frente en plazo al pago de una deuda tributaria podrían no ser solventadas en el futuro pese a la concesión de aplazamiento o fraccionamiento, no cabe concluir a priori, sin un examen y valoración previos de las concretas circunstancias concurrentes en el caso, que tales dificultades económicas sean estructurales. En este sentido, no es lo mismo cuál sea el importe de las deudas en vía ejecutiva que mantenga el deudor, ni si sobre tales deudas se ha obtenido o no, a su vez, un aplazamiento o fraccionamiento. Si la norma hubiese querido eliminar toda posibilidad de concesión de aplazamientos/fraccionamientos a deudores que mantienen deudas en vía ejecutiva al tiempo de solicitar aquéllos, por considerar que unas circunstancias tales reflejan dificultades económico-financieras de carácter estructural y no transitorio, lo habría dicho de manera expresa”

En la citada resolución se cita la doctrina del Tribunal Supremo relativa a la posibilidad de conceder aplazamientos o fraccionamientos respecto de obligados tributarios declarados en concurso voluntario de acreedores (sentencias de 21 de octubre de 2015 (Rec. Casación 3037/2014), de 26 de octubre de 2015 (Rec. casación 877/2014) y de 17 de febrero de 2016 (Rec. Casación 858/2014)).

En estas sentencias el Tribunal Supremo señala que un concurso voluntario con convenio aprobado revela una situación transitoria de insolvencia llamada a ser superada, por lo que no cabe presumir “iuris et de iure” que un deudor declarado en concurso queda impedido de forma definitiva para hacer frente a sus obligaciones económicas.

De acuerdo con lo anterior, el TEAC concluye en dicho fundamento de derecho cuarto que “la mera existencia de deudas en vía ejecutiva no determina por sí sola que las dificultades

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 22/24
VERIFICACIÓN	Pk2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



económicas que pueda tener sean de carácter estructural, de manera que para concluir que sí lo son deberán aportarse pruebas adicionales tras el estudio y evaluación de la situación económico-financiera de la compañía”.

Conclusión:

En aplicación de la resolución de fecha 30 de octubre de 2018 dictada por el TEAC en unificación de criterio, la mera existencia de otras deudas en vía ejecutiva al tiempo de solicitar un aplazamiento/fraccionamiento de pago de una deuda tributaria no determina por sí sola que las dificultades económicas que pueda tener el deudor sean de carácter estructural, de manera que para concluir que sí lo son deberán aportarse pruebas adicionales tras el estudio y evaluación de la situación económico-financiera de aquél.

9- Cambio de uso en bienes inmuebles.

La DGT en consulta V1948-14, analizó la tributación del cambio de uso de un inmueble llegando a la siguiente conclusión “la escritura de cambio de uso de locales a viviendas deberá tributar por Actos Jurídicos Documentados al reunir todos los requisitos del artículo 31.2 TRITPAJD. (...) 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 de los inmuebles que se convierten en viviendas”.

Posteriormente, en consulta V0075-17, la DGT ratifica este criterio afirmando que “esta Dirección General ya se ha pronunciado en consulta V1948-14 ante la consideración de que el cambio de uso tiene un claro contenido valuable en tanto que al implicar a su vez un

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 23/24
VERIFICACIÓN	PK2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	



cambio del valor catastral, influye, directa o indirectamente, en la determinación del valor real del bien”.

No obstante, introduce una importante novedad respecto a la consulta anterior afirmando que “el cambio de uso de un inmueble, de oficina a vivienda, no tiene contenido valuable a efectos de determinar la aplicación de la cuota variable del documento notarial, de Actos Jurídicos Documentados, dado que en el Catastro si figuraba el uso de vivienda, por lo que la referida escritura no implica modificación alguna del valor catastral del bien”.

Por tanto, la DGT mantiene en sus consultas V1948-14 y V0075-17 que se producirá siempre la sujeción a la modalidad Actos Jurídicos Documentados del impuesto del cambio de uso cuando se produzca un cambio, por mínimo que sea, en el valor catastral del inmueble. Y el contenido valuable como base imponible del impuesto no lo relaciona con el cambio en el valor catastral del inmueble sino con el valor de los inmuebles que se convierten a viviendas.

Conclusión:

La escritura de cambio de uso de locales a viviendas cumple todos los requisitos del artículo 31.2 TRITPAJD quedando sujeta al concepto Actos Jurídicos Documentados siempre que se produzca un cambio, por mínimo que éste sea, en el valor catastral del inmueble.

La base imponible quedará determinada por el valor de los inmuebles tras su cambio de uso.

FIRMADO POR	MANUEL VAZQUEZ MARTIN	30/11/2018	PÁGINA 24/24
VERIFICACIÓN	PK2jm9042GHI7II7vqUQbQo7xzbuoH	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma	