

## ÍNDICE

## Boletines Oficiales

BOE núm 70 de 23.03.2023

**ADUANAS. DOCUMENTO ÚNICO ADMINISTRATIVO**

[Resolución de 17 de marzo de 2023](#), del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).

[\[pág. 2\]](#)

BOG núm 57 de 23.03.2023

Boletín  
Oficial de  
Gipuzkoa**GIPUZKOA. DECLARACIONES DE RENTA Y PATRIMONIO.**

[Orden Foral 124/2023, de 16 de marzo](#), por la que se aprueban los modelos de autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio correspondientes al período impositivo 2022, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso.

[\[pág. 2\]](#)

## Actualidad del Poder Judicial



**IRPF.** El Tribunal Supremo permite aplicar el mínimo por discapacidad en el IRPF a los contribuyentes que la acrediten mediante certificados u otros medios

[\[pág. 3\]](#)

**IRPF.** El Tribunal Supremo fija que no procede aplicar la exención del IRPF a las asignaciones abonadas por el Parlamento Europeo a sus diputados

[\[pág. 4\]](#)

## Monográfico



Doctrina de la DGT sobre la Tributación de la consolidación del Pleno Dominio por fallecimiento del Usufructuario. Especial referencia al devengo del IIVT

[\[pág. 6\]](#)

## Actualitat e-tributs

Generalitat de Catalunya  
Departament d'Economia i Hisenda  
Direcció General  
de Tributs i Joc

**AJD.** Publicada a la web de e-tributs la Resolució 1/2023, relativa a l'àmbit d'aplicació de la bonificació del 100 % de la quota gradual d'actes jurídics documentats (AJD) d'una escritura pública que formalitza la separació, divorci, o extinció de parella estable

[\[pág. 10\]](#)

# Boletines Oficiales

BOE núm 70 de 23.03.2023



## ADUANAS. DOCUMENTO ÚNICO ADMINISTRATIVO

### Resolución de 17 de marzo de 2023, del Departamento

de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).

(...)

La Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, **añadiendo un nuevo apartado tres al artículo 18 conforme al cual la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero de bienes previamente importados a dicho régimen determinará el hecho imponible importación para todos los bienes salvo los que sean objeto de impuestos especiales.**

Anteriormente, algunas de estas operaciones tenían la consideración de operaciones asimiladas a la importación y eran objeto de declaración-liquidación en el modelo 380.

No obstante, conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 73 del reglamento del IVA, los sujetos pasivos que realicen operaciones de importación deberán presentar en la aduana la correspondiente declaración tributaria, conforme a lo previsto en la reglamentación aduanera.

Resulta, por tanto, necesario **modificar las instrucciones para la cumplimentación del documento único administrativo para prever las especialidades que este hecho imponible presenta en relación con otras importaciones.**

**Entrada en vigor. La presente resolución entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»**

BOG núm 57 de 23.03.2023

 Gipuzkoako  
Aidizkari  
Ofiziala

 Boletín  
Oficial de  
Gipuzkoa

## GIPUZKOA. DECLARACIONES DE RENTA Y PATRIMONIO.

### Orden Foral 124/2023, de 16 de marzo, por la que se

aprueban los modelos de autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio correspondientes al período impositivo 2022, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso.

#### IRPF:

Los plazos de presentación de la autoliquidación, en función de la modalidad de presentación escogida, serán los siguientes:

- Propuesta de autoliquidación: la manifestación de conformidad o la modificación se realizará entre el 3 de abril y el 30 de junio de 2023.
- Internet: entre el 12 de abril y el 30 de junio de 2023.
- Mecanizada: entre el 17 de abril y el 30 de junio de 2023.

#### IP:

El plazo de presentación de la autoliquidación será el comprendido entre el 12 de abril y el 30 de junio, ambos inclusive, del año 2023.

# Actualidad del Poder Judicial

PODER  
JUDICIAL  
ESPAÑA

El Tribunal Supremo permite aplicar el mínimo por discapacidad en el IRPF a los contribuyentes que la acrediten mediante certificados u otros

medios

La sentencia considera que tales certificados o resoluciones constituyen la vía más segura y eficiente a los efectos de demostrar la discapacidad y su graduación

**Fecha:** 08/03/2023

**Fuente:** web del Poder Judicial

**Enlace:** [Nota del CGPJ](#)

En su sentencia 294/2023 de 8 de **marzo (todavía no publicada)**, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo **avala la aplicación del mínimo por discapacidad en el IRPF de una contribuyente que obtuvo el reconocimiento de una minusvalía del 77 por ciento con posterioridad a los ejercicios impositivos en que aplicó dicha reducción.**

De esta manera, **rechaza la posición de la AEAT** que, sobre la base del Reglamento del IRPF, mantenía que el grado de discapacidad sólo podía acreditarse a través de los certificados o resoluciones expedidos por el IMSERSO o por el órgano competente de las Comunidades Autónomas.

La sentencia, de la que ha sido ponente el magistrado Dimitry Berberoff Ayuda, considera que tales certificados o resoluciones constituyen la vía más segura y eficiente a los efectos de demostrar la discapacidad y su graduación, **pero no la única, interpretando que quien los obtenga estará ya liberado de cualquier otra demostración adicional, si bien no cabe excluir la acreditación de la discapacidad a través de otros medios de prueba.**

Para el Tribunal Supremo, la tesis de la Administración Tributaria comportaría una evidente restricción del derecho fundamental -que concierne a todos- a utilizar los medios de prueba pertinentes, con relación a una realidad, como la discapacidad, que la Administración está obligada a proteger y garantizar a través de un decidido compromiso.

En las específicas circunstancias del caso, la Sección de tributario reprocha a la AEAT que no valorase los documentos aportados por la contribuyente -informes médicos- recordando que, a tenor de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, resulta exigible una ponderación de los derechos de las personas con discapacidad, así como el respeto a la especificidad fáctica de tales situaciones.

En este sentido, indica que no es posible soslayar que corresponde a la AEAT, como Administración pública que es, un papel activo -podríamos decir militante- en la defensa y protección de las personas con discapacidad, como se infiere de nuestra Constitución, en particular de su artículo 49, que conmina a la Administración a ampararlas “especialmente”.

Además, entiende el Tribunal Supremo que el no reconocimiento del mínimo por discapacidad, destinado a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica, si se demuestra como en el caso enjuiciado, la real situación de discapacidad.

En el caso examinado, esta contribuyente presentó una serie de informes médicos que dejaban constancia que presentaba las mismas patologías y deficiencias que permitieron años después la declaración de la minusvalía.



# Actualidad del Poder Judicial

PODER  
JUDICIAL  
ESPAÑA

## El Tribunal Supremo fija que no procede aplicar la exención del IRPF a las asignaciones abonadas por el Parlamento Europeo a sus diputados

El tribunal desestima el recurso presentado por un eurodiputado del PP referente a las liquidaciones del IRPF entre los años 2010, 2011, 2012 y 2013, en las que dejó de consignar, por entender que se trataba de renta exenta, 60.100 euros procedentes de su retribución como europarlamentario

**Fecha:** 22/03/2023

**Fuente:** web del Poder Judicial

**Enlace:** [Nota del CGPJ](#)

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha establecido en una sentencia que **no procede aplicar la exención contemplada en el artículo 7.p)** de la Ley del IRPF a las asignaciones abonadas por el Parlamento Europeo a sus diputados.

El tribunal desestima el recurso presentado por un eurodiputado del PP referente a las liquidaciones del IRPF entre los años 2010, 2011, 2012 y 2013, en las que dejó de consignar, por entender que se trataba de renta exenta, 60.100 euros procedentes de su retribución como europarlamentario. La Agencia tributaria corrigió su liquidación e incluyó esa renta, además de imponer una sanción al eurodiputado. El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, ante quien recurrió, confirmó íntegramente la actuación de la administración y subrayó la improcedencia de la aplicación de la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF a las remuneraciones abonadas por el Parlamento Europeo al eurodiputado.

En su recurso ante el Supremo, el eurodiputado defendió que la exención prevista en el artículo 7.p de la Ley del IRPF para determinados trabajos realizados en el extranjero era de aplicación a los rendimientos del trabajo contemplados en el art.17.2 de la misma Ley, en el que se incluye los percibidos por los europarlamentarios, por lo que procede declarar exentos de tributación en España hasta la cuantía de 60.100 euros.

El Supremo, tras repasar su jurisprudencia, destaca que el artículo 7.p) exige la concurrencia de relaciones de ajeneidad, laboral o estatutaria, incluida la relación funcional, que también goza de este requisito imprescindible de la ajeneidad o alteridad.

Y concluye que “no ofrece duda alguna que la relación de un diputado con el Parlamento europeo resulta completamente ajena a dicha característica de ajeneidad, en el sentido de dependencia; no existe relación laboral, en cualquiera de sus posibles aspectos, ni estatutaria, ni existe dependencia alguna de sus miembros con la Cámara, de suerte que en modo alguno el art.7.p) contempla el supuesto previsto en el art.17.b), “Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los diputados españoles en el Parlamento Europeo”.

Agregan los magistrados que “tampoco cabe acoger que el Parlamento europeo pueda tenerse como “una empresa o entidad no residente en España”, puesto que las notas que caracteriza a estas como organización destinada a la consecución de fines económicos o sociales, resultan completamente extrañas a las que definen e identifica a un Parlamento; al igual de como “un establecimiento permanente radicado en el extranjero”, pues un Parlamento, desde luego, lo que ni constituye un lugar fijo de negocio, ni encaja en algunos de los ejemplos al uso como las sucursales, agencias, oficinas, talleres, almacenes, tiendas, minas, canteras, pozos de petróleo y gas o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales”.

Recuerda la Sala que “en los Parlamentos, pues, reside la soberanía popular representada por sus miembros, teniendo encomendada una función, principalmente, legislativa, presupuestaria y de control político art.14 del Tratado de la Unión Europea (TUE) y artículos 223, 224, 226, 229, 231 y 232 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Al tiempo que sus miembros, los diputados, elegidos por sufragio universal, ejercen sus funciones por mandato representativo de los ciudadanos de cada Estado miembro, funciones de representación de los ciudadanos que ejercen de forma libre y con independencia, sin atisbo de dependencia alguna, ni laboral o estatutaria o similar”.

El supuesto enjuiciado, explica la sentencia, “resulta evidente que no es subsumible en los términos que exige el art.7.p), resultando artificial y forzadas las semejanzas y paralelismo que pretende tender la parte recurrente, y no sólo resulta extraño al tenor literal del precepto, sino que ni tan siquiera cumple la finalidad para el que se prevé la exención (...), pues ya se ha dicho que se trata de favorecer a empresas y su grado de internacionalización y a trabajadores individualmente considerados que deben de desplazarse al extranjero por motivos de trabajo, lo cual mal se compadece con el carácter institucional y fines parlamentarios en una organización política y económica común de varios países y el papel que cumple la Eurocámara y, por ende, las obligaciones públicas que asume el Estado de procedencia y los eurodiputados cuyo desplazamiento resulta de todo punto ajeno a una incentivación económica ni de la empresa o entidad, ni de los trabajadores por motivos laborales.”

Tampoco resulta parangonable el régimen de los eurodiputados respecto de los trabajadores y funcionarios que prestan sus servicios en las instituciones europeas, poseyendo los diputados europeos un régimen propio y diferenciado del que corresponde a aquellos, concluye la sentencia.

# Monográfico



## Tributación de la consolidación del Pleno Dominio por fallecimiento del Usufructuario

Desmembración del dominio por adquisición onerosa:

[Consulta Vinculante 2335-22 de 10 de noviembre de 2022](#)

El consultante posee la nuda propiedad de una vivienda cuya adquisición quedó sujeta al IVA y a la modalidad de AJD del ITPyAJD. En el mismo acto de compra de la vivienda la madre del consultante adquirió el usufructo vitalicio sobre la misma.

Se consulta Tributación de la consolidación del dominio en el consultante por el fallecimiento de su madre.

La DGT hace referencia, entre otras, en las resoluciones a las consultas vinculantes [V2731-15, de 29 de septiembre de 2015](#)<sup>1</sup>, V0564-21, de 11 de marzo de 2021 y V1596-22, de 01 de julio de 2022, recordando que, en la consolidación del dominio en el nudo propietario por fallecimiento del usufructuario, cuando la propiedad haya sido desmembrada por título oneroso no estando el bien afecto a actividades económicas, deberá tributar, como adquisición onerosa de un bien inmueble, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Asimismo, señala que la consolidación del dominio en el nudo propietario debe tributar como adquisición onerosa por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD con independencia de que la adquisición de la nuda propiedad quedara sujeta y no exenta al IVA, puesto que la consolidación del dominio en el nudo propietario por extinción del usufructo por el fallecimiento del usufructuario no constituye una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al IVA que dé lugar a la exclusión de la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, en virtud de lo establecido en el artículo 7.5 del TRLITPYAJD.

Desmembración del dominio por donación de la nuda propiedad:

[Consulta Vinculante de 20 de junio de 2022](#)

En el año 1995, por donación, se transmitió la nuda propiedad de una finca urbana a nombre de la consultante, estableciéndose un usufructo vitalicio sobre la misma a favor del propietario. En el momento de la donación el usufructuario tenía una edad de 66 años. Por dicha donación se liquidó el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como donación, y el resto de impuestos correspondientes a la transmisión de la finca.

Recientemente, ha fallecido el usufructuario, siendo intención del nudo propietario solicitar en el Registro de la Propiedad la inscripción de la consolidación del dominio por la extinción del usufructo por fallecimiento del usufructuario.

En este caso, la DGT confirma los siguientes extremos:

<sup>1</sup> (...) la consolidación del dominio en el nudo propietario por fallecimiento de la usufructuaria, dado que la propiedad se desmembró por título oneroso y que el bien no estaba afecto a actividades económicas, deberá tributar, como adquisición onerosa de un bien inmueble, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

**En cuanto a la base imponible, estará constituida por el resultado de aplicar al valor real actual de la vivienda el porcentaje por el que no tributó el nudo propietario en la adquisición de la nuda propiedad, esto es, el porcentaje que en la adquisición de dicha vivienda se asignó al usufructo vitalicio.**

- En el momento de la consolidación del dominio por extinción del usufructo, procederá liquidar el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en la modalidad de donaciones, en tanto que la constitución del mismo tuvo lugar en virtud de la transmisión de la nuda propiedad por un acto “inter vivos” y a título gratuito.
- El valor del inmueble que deberá tenerse en consideración será el atribuido al mismo en el momento del desmembramiento del dominio y no el que tengan en el momento de su consolidación.
- Para la determinación de deuda tributaria se aplicará la normativa vigente en el momento de la desmembración del dominio, tanto en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), como en la aplicación de las reducciones y bonificaciones aplicables, incluyendo las reducciones no aplicadas con motivo de la desmembración del dominio, en aquellos supuestos en que, por insuficiencia de base imponible, la reducción no se hubiera podido hacer efectiva en su totalidad, tal y como determina el epígrafe 1.1.d) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo (B.O.E. de 10 de abril), dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en el base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

## Devengo del IIVT en la consolidación del Pleno Dominio por fallecimiento del Usufructuario

### Consulta Vinculante 1596-22, de 01 de julio de 2022

Los padres del consultante, propietarios de una vivienda habitual desde septiembre de 1982, vendieron en 1999 la nuda propiedad a una sociedad anónima, reservándose para la sociedad ganancial del matrimonio el derecho de usufructo vitalicio simultáneo y sucesivo. En noviembre de 2007 se disolvió y liquidó la sociedad anónima, adjudicándose la nuda propiedad de la vivienda al consultante y a sus hermanos, como socios de la sociedad. Esta operación estuvo exenta del ITPAJD y no se devengó el IIVTNU, por aplicación del régimen de disolución y liquidación de las sociedades patrimoniales de la disposición transitoria 24ª del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En julio de 2018 fallece la madre del consultante, quedándose el padre como único usufructuario supérstite. En abril de 2022 fallece el padre, por lo que se consolida el pleno dominio de la vivienda en el consultante y sus hermanos.

**Se consulta si la consolidación del dominio estaría sujeta o exenta del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana,** teniendo en cuenta que la adjudicación de la nuda propiedad por la disolución de la sociedad se acogió al apartado b.1 de la citada disposición transitoria 24ª.

Para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos.

En el caso de la consulta, los padres del consultante habían adquirido la propiedad de un inmueble urbano en el año 1982.



En el año 1999 se transmitió la nuda propiedad de un inmueble urbano por compraventa a una sociedad anónima (sociedad patrimonial), permaneciendo el derecho de usufructo en las personas (los padres del consultante), que hasta el momento de la transmisión eran titulares del derecho de propiedad en pleno dominio sobre el bien inmueble.

Como consecuencia de ello se produjo el hecho imponible del IIVTNU, siendo el sujeto pasivo los padres del consultante, como transmitentes de la nuda propiedad a título oneroso (art. 106.1.b) del TRLRHL).

En fecha 06/11/2007, por escritura pública de disolución y liquidación de la sociedad anónima, se adjudicó la nuda propiedad del inmueble al consultante y sus hermanos, en su condición de socios de la sociedad y en pago de su cuota de participación en la sociedad. Esta operación se acogió al régimen de disolución y liquidación de las sociedades patrimoniales, regulado en la entonces vigente disposición transitoria vigésima cuarta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuyo apartado 2 establecía en su letra b) que la disolución con liquidación de dichas sociedades:

“b) No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que éstos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.”

**En consecuencia, por la adjudicación de la nuda propiedad del inmueble al consultante y sus hermanos no se devengó el IIVTNU.**

Más tarde, en abril de 2022, **cuando se produce el fallecimiento del último usufructuario, se extingue el derecho de usufructo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 513 del Código Civil y se consolida el pleno dominio en la persona nuda propietaria, que hasta ese momento era titular del derecho de nuda propiedad sobre el inmueble.**

**Con la muerte del usufructuario se produce una extinción del derecho de usufructo en su persona (que no es gravada por el IIVTNU) y una “recuperación” del derecho de usufructo por la persona del nudo propietario.**

El artículo 513 del Código Civil contempla entre las causas de extinción del usufructo, la muerte del usufructuario.

Por lo que, **una vez extinguido el derecho real de usufructo, no hay una transmisión de tal derecho a la persona del nudo propietario, sino tan solo una recuperación de las facultades de goce sobre el bien por el propietario**

Así el Tribunal Supremo en su [sentencia de 16 de enero de 1999, en resolución de recurso de casación en interés de ley núm. 3067/1998](#), manifestó en su fundamento de derecho segundo que:

“Como bien razona la Sentencia recurrida, la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos que acabamos de citar. Ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real. **El hecho de que, por el fallecimiento de la usufructuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que puedan constituir hecho imponible.** Simplemente, el régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte de la usufructuaria extingue el usufructo (art. 513.11 del Código Civil), recuperando los propietarios las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, **lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto.”**

Y en la [sentencia de 9 de diciembre de 2011 \(recurso de casación 653/2008\)](#), aunque referida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Tribunal Supremo, en el fundamento de derecho primero, asume el criterio de la Audiencia Nacional manifestado en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo de 19 de abril y 23 de noviembre de 2007, en el siguiente sentido:

“El usufructo, según el artículo 467 del Código Civil, “da derecho a disfrutar los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia, a no ser que el título de su constitución o la ley autoricen otra cosa”. Es, por tanto, un derecho real limitativo del dominio, en el sentido de que se proyecta sobre una cosa ajena, como explícitamente señala el precepto transcrito.

**Esta naturaleza sustancial de “ius in re aliena” impide considerar que el nudo propietario adquiere el usufructo cuando recupera “de iure” las facultades inherentes al disfrute que, hasta entonces, poseía el usufructuario.** No en vano, el artículo 513 del propio Código Civil declara que “el usufructo se extingue... 1º) Por muerte del usufructuario”. Es decir, que, al fallecimiento del usufructuario, si se extingue el derecho de éste, intransmisible a terceros, revierten al propietario las facultades propias del disfrute de la cosa, pero no es que, como desafortunadamente se preconiza en el acta, se “adquiera” el usufructo cuando el usufructuario cesa en su derecho. Más claramente aún se llega a esta conclusión ante la advertencia del apartado 3º del ya mencionado artículo 513, que se refiere a esta causa de extinción: “3º) Por la reunión del usufructo y la propiedad en una misma persona”.

En suma, es de pura lógica que la extinción del usufructo por muerte del usufructuario, así como por confusión, impiden considerar, como con cierta ligereza lo hace la Administración, que con ocasión del fallecimiento de la esposa de su padre, la Sra. Ángela adquirió derecho alguno, puesto que: 1) **no es admisible que un derecho, a la vez, se extinga y se transmita, siendo así que el usufructo extinguido por muerte del usufructuario desaparece como derecho;** 2) menos concebible aún es que quien adquiera ese usufructo extinguido sea el propietario, que no puede ser a la vez usufructuario, y no sólo por la extinción del derecho real, y por la imposibilidad de confusión (artículo 513.3 C.C.) sino porque en la esencia del usufructo está la condición de derecho real limitativo del dominio y, por tanto, susceptible de disfrute sólo sobre cosas o derechos ajenos, nunca sobre los propios; c) **tampoco cabe asimilar la recuperación con facultades inherentes al dominio con la adquisición de un derecho real que, referido a un tercero, pierde sentido en relación con el titular dominical o, en otras palabras, que los modos de adquirir se refieren a la propiedad y a los demás derechos reales, no a facultades singulares correspondientes al dominio.**

Así las cosas, el reintegro al propietario de esas facultades anteriormente desmembradas no puede datarse en la fecha de consolidación del dominio pleno, sino que trae causa de la adquisición de la propiedad, por vía hereditaria (artículo 609 C.C., que cita entre los modos de adquirir la propiedad “la sucesión testada e intestada...”), a la vez que el artículo 661 aclara que “los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones”, siendo de recordar, igualmente, la regla sobre la posesión civilísima del artículo 440, también del C.C., a cuyo tenor “la posesión de los bienes hereditarios se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante, en el caso de que llegue a adirse la herencia...”, como es el caso.”.

**Por tanto, siendo el hecho imponible del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104 del TRLRHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, y no habiendo en este caso transmisión de la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, no se produce el hecho imponible del impuesto, y por consiguiente, la consolidación del dominio en el consultante y sus hermanos por la extinción del usufructo al fallecimiento del usufructuario no está sujeta al IIVTNU.**

No obstante, a efectos de una futura transmisión de la propiedad del inmueble urbano por el consultante y sus hermanos, habrá que tener en cuenta, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU que el período de puesta de manifiesto en esa futura transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que entonces se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que la sociedad anónima adquirió la nuda propiedad del inmueble por compraventa (en el año 1999), sin que se tenga en cuenta a estos efectos la

fecha en la que se consolida el dominio, dado que esta operación no determina el devengo del impuesto, ni tampoco se tiene en cuenta la fecha en la que se adjudicó la nuda propiedad al consultante y sus hermanos por la disolución y liquidación de la sociedad anónima, dado que esta operación tampoco estuvo sujeta al IIVTNU.

## Actualitat e-tributs



Publicada a la web de e-tributs la Resolució 1/2023, relativa a l'àmbit d'aplicació de la bonificació del 100 % de la quota gradual d'actes jurídics documentats (AJD) d'una escriptura pública que formalitza la separació, divorci, o extinció de parella estable

Data: 23/02/2023

Font: web de e-tributs

Enllaç: [Resolució 1/2023](#)

### I.

En data 20 de maig de 2020 el Tribunal Suprem es va pronunciar en la [Sentència 1103/2020 \(número de recurs 3696/2017\)](#) en relació amb la tributació d'una escriptura pública que documenta l'alliberament del deute en una novació de préstec hipotecari, i conclou que aquesta **operació està subjecta a tributació en la modalitat impositiva d'actes jurídics documentats (AJD)**. En concret, la Sentència analitza un supòsit d'extinció de condomini en què un dels comuners s'adjudica la totalitat d'un bé immoble i assumeix íntegrament el pagament del préstec hipotecari que el grava, del que eren deutors ambdós comuners. Posteriorment a l'acte d'extinció del condomini, es formalitza una escriptura pública amb l'entitat de crèdit, mitjançant la qual el comuner que s'adjudica la totalitat del bé assumeix personalment la total responsabilitat del préstec per subrogació, l'amplia i, al seu torn, allibera a l'altre deutor.

La Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda i Funció Pública **va assumir aquest criteri de tributació en les consultes vinculants** número [V3116-20](#), de 19 d'octubre i [V3397-20](#), de 23 de novembre, en què s'analitza la liquidació de la societat de guanys arran d'un procediment de divorci, essent un dels cònjuges qui s'adjudica la totalitat de l'immoble i assumeix íntegrament el préstec hipotecari que el grava. Amb posterioritat, s'atorga una escriptura pública, amb la compareixença de l'entitat de crèdit, que documenta la subrogació en el préstec, la seva ampliació i l'alliberament del deute.

Al seu torn, aquesta Direcció General de Tributs i Joc ha recollit també aquest criteri en diferents consultes, entre d'altres, la [número 257/20](#), de 8 de juny de 2021.

En relació amb la tributació de l'operació d'alliberament de deute en els termes exposats, s'han plantejat consultes sobre l'aplicació de la bonificació regulada a l'article 5 de la Llei 2/2016, de 2 de novembre, de modificacions urgents en matèria tributària, a una escriptura pública que documenta, alhora, la separació o el divorci dels atorgants, la dissolució del condomini sobre els béns que tinguin en comú i l'alliberament del deute.

### II.

En primer lloc, cal recordar que en els casos en què l'extinció del condomini sobre un bé immoble **no origini cap excés d'adjudicació per a cap dels dos cònjuges, és a dir, que qui s'adjudiqui la plena titularitat del bé compensi econòmicament a l'altre cònjuge, o assumeixi el préstec hipotecari que grava l'immoble, l'operació resta subjecta a tributació en la modalitat**

**impositiva d'AJD.** En relació amb aquests actes, l'article 5 de la Llei 2/2016, de 2 de novembre, disposa:

*"1. Gaudeix d'una bonificació del cent per cent de la quota gradual de l'impost sobre actes jurídics documentats l'escriptura pública atorgada pels cònjuges en la que acorden, en els termes que regula la llei, la seva separació o divorci de mutu acord.*

*2. La mateixa bonificació s'aplica a les escriptures públiques que documenten l'extinció de comú acord de la parella estable formalitzada pels convivents, d'acord amb l'article 234-4 del llibre segon del Codi civil de Catalunya, relatiu a la persona i la família, aprovat per la Llei 25/2010, de 29 de juliol."*

**L'esmentada bonificació pretén evitar un greuge comparatiu en el tractament tributari de les dissolucions de comunitat derivades de les separacions i dels divorcis que es formalitzen mitjançant sentència judicial, i que no estan subjectes a tributació en la modalitat impositiva d'AJD, de les que s'efectuen mitjançant escriptura pública d'acord amb la Llei estatal 15/2015, de 2 de juliol, de la jurisdicció voluntària que modifica, entre altres, els articles 82 i següents del Codi civil i permet que mitjançant escriptura pública es puguin formalitzar separacions i divorcis–.**

**Ara bé, aquesta bonificació no resulta aplicable a l'operació d'alliberament de deute que succeeix en aquest tipus d'operacions.**

**Aquesta conclusió deriva del fet que l'operació d'alliberament de deute és un acte jurídic independent del divorci (o de la separació) dels comuners i de l'extinció del condomini, tal com conclou la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda i Funció Pública en la consulta vinculant número [V3397-20](#), de 23 de novembre, que malgrat tracta d'un supòsit de dissolució de societat de guanys, la conclusió és extensible a la qüestió que ara es tracta:**

*"[...] Como ya se ha señalado en la contestación a la segunda cuestión, la liberación del deudor es un acto jurídico independiente de la liquidación de la sociedad legal de gananciales por lo que no le puede ser aplicado el régimen jurídico establecido para esta que prevé una exención en las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales, teniendo en cuenta que el artículo 14 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) prohíbe expresamente la analogía disponiendo que no se admitirá para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.[...]"*

**Per tant, la bonificació prevista a l'article 5 de la Llei 2/2016, de 2 de novembre, no resulta aplicable a l'operació d'alliberament de deute que es documenta en l'escriptura pública i que formalitza la separació, el divorci o l'extinció d'unió estable de parella. ja que, com s'ha dit, és un acte independent a la separació o divorci dels comuners, essent aquell un acte en què, a més, ha d'intervenir un tercer aliè a aquests procediments civils (la persona o entitat creditora).**