

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- Comprobación de valores insuficientemente motivada seguida de un procedimiento de verificación de datos igualmente falto de motivación. Interrupción de la prescripción de los actos anulables.  
*Ricardo Huesca Boadilla.*  
*Abogado del Estado y Doctor en Derechos. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación* .....4

## TEMAS FISCALES

### RESOLUCIONES

- Tasación administrativa realizada por perito externo a la Administración ..... 12
- Compraventa de oro ..... 16

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

#### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 24

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 32

### TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

#### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IIVTNU ..... 44

### TRIBUTOS MUNICIPALES





## TEMAS FISCALES

TEAC

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### TEMAS FISCALES ..... 4

**Comprobación de valores insuficientemente motivada seguida de un procedimiento de verificación de datos igualmente falto de motivación. Interrupción de la prescripción de los actos anulables**

**RICARDO HUESCA BOADILLA.** Abogado del Estado y Doctor en Derecho. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación ..... 4

## TEMAS FISCALES

### Comprobación de valores insuficientemente motivada seguida de un procedimiento de verificación de datos igualmente falto de motivación. Interrupción de la prescripción de los actos anulables.

**RICARDO HUESCA BOADILLA.** *Abogado del Estado y Doctor en Derecho. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.*

- 1.- Introducción.
- 2.- Antecedentes fácticos.
- 3.- Consideraciones jurídicas.

#### 1. INTRODUCCIÓN

El 11 de noviembre de 2015, el Tribunal Supremo ha dictado una sentencia, que ha tenido continuidad en otras sentencias de la misma fecha así como en las de 12 y 16 de noviembre siguiente, respecto a otros litigantes en la misma situación, en el siempre interesante tema de la comprobación de valores en los impuestos patrimoniales, en este caso en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

Como vamos a ver, aunque en la primera parte de la sentencia se reitera la doctrina jurisprudencial según la cual, por razones de seguridad jurídica, la Administración, tras la anulación de una comprobación de valores por falta de motivación, no puede cometer la misma infracción en un segundo procedimiento de comprobación, so pena de tener que pasar, con carácter definitivo, por el valor declarado por los interesados, la novedad de este fallo, no unánime pues existe un interesante voto particular, al que luego se hará referencia, es la extensión de esa doctrina en un caso en el que la segunda actuación administrativa derivada de la anulación de la primera comprobación de valores por falta de motivación fue consecuencia no de un procedimiento de comprobación sino de un procedimiento de verificación de datos en el que, con una evidente falta de justificación y motivación, se aplicaron unos valores del año 2001 a una transmisión mortis causa sujeta al ISD cuyo devengo se produjo en el año 1997.

#### II. ANTECEDENTES FÁCTICOS

De una forma resumida, del tenor de la sentencia comentada se pueden deducir los hechos que sirven de base a este pronunciamiento y que se concretan en lo siguiente:

En un día determinado del año 1997 se produjo el fallecimiento de una persona, devengándose en esa fecha el ISD. La Administración autonómica correspondiente, gestora del Impuesto, inició el oportuno expediente de comprobación de valores del que resultó un valor comprobado de los bienes heredados con el que se mostraron en desacuerdo los obligados tributarios formulando contra el mismo la oportuna reclamación económico administrativa ante el TEAR que, por resolución de 27 de noviembre de 2006, anuló esa primera comprobación por falta de motivación.

Los causahabientes, a raíz del otorgamiento de la escritura particional de la herencia el 14 de julio de 2004, presentaron una segunda declaración, que motivó a su vez una nueva actuación administrativa, concretamente la iniciación de un procedimiento de verificación de datos, del que resultaron unos nuevos valores y una nueva liquidación en enero de 2008. Dicha valoración fue recurrida en vía económico-administrativa y anulada definitivamente por el TEAC en resolución de 17 de noviembre de 2010, objeto del recurso contencioso administrativo, por no referirse los valores superiores declarados por los herederos a la fecha del devengo del Impuesto, 1997, año del fallecimiento de la causante, sino al año 2001.

La estimación del TEAC se fundó en que la comprobación de valores realizada por la Administración al liquidar no estaba suficientemente motivada, lo que determinó la anulación de una primera liquidación, mientras que la segunda se basó en unos valores (los señalados en el cuaderno particional de la herencia y obtenidos mediante un procedimiento de verificación de datos, como hemos visto) posteriores a la fecha del devengo del impuesto, por lo que también debía anularse el nuevo valor calculado por la Administración teniendo presente la jurisprudencia del Tribunal Supremo que impide la retroacción de actuaciones por reiteración en el mismo defecto formal, debiendo aplicar la Administración con carácter definitivo el valor declarado por los interesados.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de 17 de diciembre de 2013 ratifica esa decisión, con la siguiente motivación, contenida en su cuarto fundamento jurídico:

«Ciertamente, en este caso no se han realizado por la Administración, «strictu sensu», dos comprobaciones de valor anuladas, sino una primera comprobación de valor anulada por el TEAR en su resolución de 27 de noviembre de 2006, y una segunda valoración sustentada en la propia declaración de los herederos contenida en la escritura particional de 14 de julio de 2004, valoración que fue anulada por el TEAC en la resolución que constituye el objeto de este recurso por no referirse tales valores superiores declarados por los herederos a la fecha del devengo del impuesto, 1997, año del fallecimiento de la causante, sino al año 2001, fecha de referencia para la valoración de los bienes tenida en cuenta en los informes de tasación determinantes de los valores reflejados en dicha escritura.

Ahora bien, como advierte la Abogacía del Estado, al igual que en los supuestos contemplados en la jurisprudencia mencionada, en este caso se ha producido también, en definitiva, una reincidencia por parte de la Administración en el error en la valoración, por falta de motivación, en el primer caso, y por inadecuada aplicación del elemento temporal, en el segundo. Entendemos, por ello, que se está ante un supuesto en el que concurre identidad de razón con los analizados por la citada jurisprudencia ya que la reincidencia en el error imputable a la Administración afecta al mismo elemento de su actuación, la valoración del hecho imponible, esto es, de los bienes integrantes de la masa hereditaria, de forma que por un error sólo imputable a aquélla, referido en ambos casos a la valoración del hecho imponible, se han debido anular por el órgano económico administrativo dos valoraciones sucesivas, la primera, por falta de motivación y, la segunda, porque la valoración acogida por la Administración como declarada por los herederos no se refería a la fecha del devengo del impuesto, sin que, en nuestro criterio, pueda sostenerse la posibilidad de que la Administración realice una nueva, tercera, valoración, tras haberse anulado las dos anteriores, prolongando así su facultad de valoración -parafraseando la doctrina jurisprudencial citada- «multiplicándola hasta que acierte».

Razones por las cuales la resolución del TEAC impugnada debe ser confirmada».

Contra dicha sentencia se interpone por la Comunidad Autónoma recurso de casación ante el Tribunal Supremo alegando en síntesis que la doctrina jurisprudencial expuesta no resulta de aplicación al procedimiento de verificación de datos que, aunque constituye un procedimiento de gestión tributaria, es distinto del de comprobación de valores. Yerra, - en su opinión-, la sentencia de instancia cuando amplía la doctrina del Tribunal Supremo a un caso como el enjuiciado. A dicho recurso se opusieron tanto la Administración General del Estado como los propios obligados tributarios favorecidos por el fallo.

### III. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

Como se ha indicado anteriormente, la sentencia comentada, comienza haciendo una amplia referencia a la doctrina jurisprudencial acerca de la posibilidad que tiene la Administración, en los impuestos patrimoniales cuyo base imponible es el valor real del bien transmitido o adquirido, de realizar una nueva valoración motivada del mismo tras la anulación de una primera valoración por falta de motivación ya que, como tiene reiteradamente declarado el Alto Tribunal ( Sentencias de 4 de octubre de 1995, 12 de febrero de 1996 y especialmente, 29 de diciembre de 1998), "...la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración tributaria a retrotraer actuaciones y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados".

Acto seguido, el fallo se refiere especialmente a la doctrina jurisprudencial, iniciada por la Sentencia de 7 de abril de 2011 y seguida por las de 26 de marzo y, especialmente, al dictarse en un recurso de casación en interés de ley, por la de 19 de noviembre de 2012, que mantiene la posibilidad de reiterar liquidaciones tributarias anuladas en vía económico administrativa, por defectos procedimentales e incluso materiales siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevinida de la obligación tributaria liquidada a fin de que la Administración pueda subsanar el vicio advertido, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo<sup>1</sup>.

Ahora bien, como ya recordaba la Sentencia de 7 de octubre de 2000 y reitera la más reciente de 29 de septiembre de 2014, de las que también se hace eco el fallo comentado, el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad,

<sup>1</sup> Del tema tuvimos oportunidad de ocuparnos a raíz de un primer pronunciamiento del TEAC en esa misma línea. Se trata de nuestro trabajo "La distinción entre defectos materiales y de forma de los actos administrativos en materia tributaria, el alcance de los fallos de los Tribunales Económico Administrativos y de las facultades de los órganos de gestión tributaria en ejecución de esos fallos ( a propósito de la Resolución del TEAC - Sala Especial de Unificación de Doctrina - de 24 de noviembre de 2010". Revista IMPUESTOS nº 18/2011. Págs. 9 -28.

o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado pues está sometido, en primer lugar, a la prescripción y, en segundo lugar, a la santidad de la cosa juzgada, es decir, si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, se perdería - ya sí - el derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración habría de pasar por la valoración formulada en su día por el obligado.

Llegados a este punto, se enfrenta ya con la cuestión que da pie al recurso, partiendo del dato no discutido por las partes de que la primera comprobación de valores de los bienes de la herencia de la causante fue anulada por falta de motivación.

La anulación de la comprobación de valores por falta de motivación, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial expuesta, permite a la Administración corregir el defecto formal producido, acordando la retroacción de actuaciones y, en el seno de otro procedimiento de comprobación, volver a practicar una nueva valoración de bienes suficientemente motivada. No hay constancia en el fallo de esa nueva actuación administrativa de comprobación de valores consecuencia directa de la anulación de la primera comprobación.

Posteriormente, aunque no hay certeza absoluta sobre las fechas, desconociéndose la fecha exacta en que la escritura de partición hereditaria se presentó a liquidar (hay constancia, no obstante, de que la liquidación derivada de la oportuna declaración tributaria a la que se acompañaba ese documento notarial se aprobó por la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma el 11 de enero de 2008, más de un año después de anularse la primera comprobación por falta de motivación), la Comunidad Autónoma, a raíz de la presentación de esa escritura de partición de fecha 14 de julio de 2004, a través - y esto es lo importante - de un procedimiento de verificación de datos, practicó una liquidación.

Pues bien, para la determinación de la base imponible de dicha liquidación ( el valor real de los bienes transmitidos), el Órgano autonómico competente, en vez de llevar a cabo, - como indicó el TEAC en su resolución -, una correcta, justificada y motivada comprobación del valor de los bienes heredados por los sujetos pasivos, efectuó los cálculos con una asombrosa parquedad de justificación, utilizando las cifras contenidas en el cuaderno particional, lo que es legalmente posible, considerando las mismas como valores declarados por los interesados, aunque siempre - y este es también otro aspecto clave - referidos al momento del devengo del impuesto.

El TEAC, tras ello, estimó la reclamación, anulando la liquidación practicada con invocación expresa de la doctrina jurisprudencial a la que se ha hecho mención. La sentencia impugnada confirma la resolución del Tribunal invocando la aplicación del principio de identidad de razón. El planteamiento en el recurso de casación de la Comunidad Autónoma

es muy simple. En el supuesto enjuiciado no se contemplan dos procedimientos de comprobación de valores sucesivos e inmotivados, sino un procedimiento de comprobación seguido del de verificación de datos, lo que impide la aplicación de la doctrina jurisprudencial expuesta.

La respuesta del Tribunal, consciente de que se trata de dos procedimientos distintos, viene, en la línea del órgano "a quo", de la mano de la necesaria apreciación de si concurre o no identidad de razón llegando a la conclusión de que, si bien no existe identidad de situaciones, sí se aprecia similitud entre ellas que, unido al principio de seguridad jurídica, aplicable en el caso de comprobaciones de valor inmotivadas, le lleva a confirmar el criterio de la Sala de instancia y a la plena aplicación de la doctrina jurisprudencial sobre el particular anteriormente expuesta.

Vamos por partes pues, como ya se ha adelantado, a dicha sentencia desestimatoria del recurso de casación se formuló un voto particular, que merece la pena analizar.

Lo primero que deja claro el órgano sentenciador y sobre ello no existe duda, es que el procedimiento de verificación de datos, novedad introducida por los artículos 131 a 133, ambos inclusive de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT/2003), es, sí, un procedimiento de comprobación llevado a cabo por los órganos gestores, pero sin actuación instructora de ningún tipo, lo que - añadimos ya nosotros - lo inhabilita para realizar en su seno una comprobación de valores - y que, entre otros supuestos, con especial incidencia en este caso, resulta aplicable "cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con las que obren en poder de la Administración Tributaria" (artículo 131.b) .

Y añade el Tribunal, lo cual es totalmente correcto: "cierto que el procedimiento de verificación de datos no es un procedimiento de comprobación de valores en sentido estricto (si lo fuera, no existiría debate). Pero también lo es que se trata de un procedimiento - en este caso de bases - que, eso sí, se agota con el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración. Y en todo caso, si dicho procedimiento termina mediante liquidación, ésta deberá ser motivada (artículo 133.1.b), si bien también puede concluir mediante iniciación de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección (artículo 133.1.e)".

Pues bien, dicho esto, el mismo Tribunal constata que, en el presente caso, a una primera comprobación de valores anulada por falta de motivación, siguió (en nuestra opinión sin tener, como se ha dicho, una relación directa con dicha anulación y la consiguiente retroacción de actuaciones) una segunda actuación de la Administración, utilizando en vez de cualquiera de los modos que conducen a aquella (otro procedimiento de comprobación, añadimos nosotros), el procedimiento de verificación de datos en el que,

sin motivación ni justificación alguna, aplicó valores del año 2001 a un supuesto en el que el devengo del Impuesto se produjo en el año 1997.

Aunque, en los dos casos se ha producido la valoración de unos bienes, resulta bastante obvio que los cauces y circunstancias que han determinado esos valores han sido bastantes distintos, adoleciendo, eso sí, ambas valoraciones de falta de motivación. Esa falta de motivación de las dos valoraciones se convierte para el Tribunal Supremo en determinante para aplicar la doctrina jurisprudencial, al margen del cauce utilizado y del error producido en la segunda actuación administrativa en cuanto a la aplicación del elemento intertemporal, considerando que, si bien no existe identidad de situaciones, hay similitud entre ellas.

Para ello tiene presente la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida, más concretamente la alegación de la Abogacía del Estado, recogida en el propio fallo, para el que la reincidencia en el error afecta al mismo elemento de la actuación administrativa, la valoración del “hecho imponible”, esto es, de los bienes integrantes de la masa hereditaria, encontrándonos, por tanto, en ambos casos, - añade - ante un error en la valoración del hecho imponible, de los bienes integrantes de la masa hereditaria, cuando, a nuestro modesto entender, una cosa es la valoración del hecho imponible del impuesto (la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado u otro título sucesorio- artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones - LISD -) y otra, la valoración administrativa o comprobación de valores de los bienes hereditarios como presupuesto determinante de la base del impuesto (artículo 9a) y 18 de la LISD, y 57, 134 y 135 de la LGT/2003.

No basta, por tanto, que esas dos distintas actuaciones administrativas realizada en el seno de dos procedimientos distintos ( comprobación de valores y verificación de datos) estén huérfanas de motivación al margen del error producido en la aplicación del elemento intertemporal en la segunda, sino que, como vamos a ver, para que pueda aplicarse la doctrina jurisprudencial expuesta, hubiera sido necesario que ambas actuaciones hubieran tenido lugar en el seno de dos procedimientos de comprobación ya que el procedimiento de verificación de datos no admite la realización de actuaciones de comprobación de valores sino el simple contraste – como dice el Tribunal – de los datos declarados con los obrantes en poder de la Administración.

La falta de motivación de las dos actuaciones no nos puede hacer perder de vista el hecho cierto de que, aunque nos encontremos con dos valoraciones administrativas, la segunda actuación, amén de producirse en otro procedimiento, no ha incurrido sino de forma accesoria ( lo decisivo fue la aplicación indebida de los valores del año 2001 a un supuesto en el que el devengo del Impuesto se produjo en 1997) en el mismo defecto formal, falta de motivación, que dio lugar a la anulación de la primera comprobación.

No puede decirse, en puridad, aunque sea posterior en el tiempo, que la segunda actuación administrativa, realizada a través del procedimiento de verificación de datos, responda a una auténtica actuación de comprobación de valores consecuencia de la anulación de la primera por falta de motivación sino más bien a una actuación de valoración de bienes sin relación directa con dicha anulación en la que, esencialmente, se incurrió en un error en la aplicación del elemento intertemporal, sin motivación ni justificación alguna además. Este último aspecto es el único punto en común en las dos actuaciones, lo que, como se ha visto, se considera esencial por el Alto Tribunal para apreciar la similitud de situaciones con los casos en los que se han iniciado dos procedimientos de comprobación y se ha cometido idéntico yerro, la falta de motivación.

En la ortodoxia se mueve, por el contrario, el voto particular, que recuerda, lo cual es obvio, que la comprobación de valores no puede llevarse a cabo más que en los procedimientos de gestión tributaria del artículo 159.1 del Reglamento de Gestión e Inspección de 2007, entre los que no está el procedimiento de verificación de datos que, de acuerdo con el artículo 131 de la LGT/2003, se agota con el mero control formal de la declaración presentada y su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración.

Sobre esa base, no admite la identidad de razón (más bien de situaciones) en que se basa la sentencia impugnada, por lo que no cabe extender la doctrina jurisprudencial de la Sala al supuesto controvertido.

Continúa diciendo que nos encontramos ante un caso muy peculiar, en el que los propios herederos fueron quienes establecieron mayores valores a los declarados inicialmente, si bien no se atuvieron a la fecha del devengo, lo que indujo a la Administración a no tener en cuenta esta circunstancia cuando practicó las liquidaciones complementarias, razón por la que no cabe hablar de similitud ni, por tanto, de identidad de razón.

Lo expuesto le lleva a señalar que hubiera procedido estimar el motivo de casación y constituidos en Tribunal de instancia, declarar la procedencia de efectuar, en su caso, ante la doctrina de la Sala, una nueva y motivada comprobación de valores, como consecuencia de la anulación de la primera comprobación practicada, pero referida al momento del devengo.

Aunque estamos esencialmente de acuerdo con esta argumentación, en el ánimo del Tribunal sentenciador y en definitiva en su decisión basada en la similitud, que no identidad de situaciones, ha podido influir la anómala (los particulares recurridos la llegaron a calificar como torticera y meramente formal) utilización de un procedimiento de verificación de datos para la realización, sin motivación ni justificación alguna, de una tarea valorativa cuando ya se había anulado una primera comprobación de valores por falta de motivación,

y lo procedente hubiera sido practicar ya una nueva comprobación motivada y teniendo siempre presente el valor de los bienes en el momento del devengo.

Existiendo esas indudables infracciones formales, dar de nuevo a la Administración la oportunidad de realizar, por tercera vez, una nueva y motivada comprobación de valores parece excesivo, tras anularse las dos anteriores, prolongando, como dijo el Abogado del Estado en su contestación a la demanda en la instancia, - su facultad de valoración - parafraseando la doctrina jurisprudencial - "multiplicándola hasta que acierte".

El Magistrado discrepante, sin embargo, ante la anulación de las liquidaciones giradas, y siendo consecuente con el voto particular que formuló a la Sentencia de 19 de noviembre de 2012, dictada, como vimos, en un recurso de casación en interés de ley, dado el tiempo transcurrido desde la presentación de las autoliquidaciones hasta la práctica de las liquidaciones complementarias, se muestra partidario de apreciar la prescripción, al no compartir la distinción, a efectos interruptivos de la misma, entre actos nulos y anulables, como tuvo oportunidad de argumentar en el citado voto particular en contra del parecer mayoritario de la Sala que tiene presente tal distinción.

Esta última consideración nos permite recordar el planteamiento del Tribunal Supremo en lo relativo a la interrupción de la prescripción tributaria consecuencia de la anulación, que no declaración de nulidad de pleno derecho, de un acto administrativo, en este caso, por falta de motivación de una comprobación de valores en los impuestos patrimoniales, algo, que desgraciadamente, se repite en demasiadas ocasiones.

Pues bien, es doctrina jurisprudencial consolidada (se pueden consultar entre otras, las Sentencias de 19 de abril de 2006, 29 de junio y 22 de octubre de 2009, 11 de febrero de 2010, 20 de enero de 2011 y 24 de mayo de 2012) que los actos administrativos anulables interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Solo los actos nulos de pleno derecho carecen de esa virtualidad.

En este sentido y como una muestra de esa doctrina, bástenos reproducir parte de la fundamentación jurídica de la Sentencia de 11 de febrero de 2010 donde, entre otras cosas (fundamento de derecho cuarto), puede leerse:

"(...) C) Determinada la anulabilidad del acto de declaración de responsabilidad y la obligación de dictar un nuevo acto dentro del plazo de prescripción, resta por señalar que, salvo en algún caso aislado [véase la Sentencia de 29 de septiembre de 2004 (rec. cas. núm. 273/2003), FD Séptimo], esta Sala ha declarado la eficacia interruptiva de los actos realizados con posterioridad al acto declarado anulable.

Así, en la Sentencia de 19 de enero de 1996 (rec. cas. núm. 3922/1991), esta Sala y Sección, frente a la alegación de los recurrentes de que había «prescrito el derecho de la

Administración para comprobar el verdadero valor de la finca adquirida» porque la Sentencia impugnada «incurr[ía] en el error de dar por válidos, para interrumpir la prescripción, actos declarados formalmente nulos», aclaró que el acuerdo de comprobación de valores «no fue declarado nulo de pleno derecho (nulidad absoluta o radical)», «sino simplemente anulable (nulidad relativa)», «luego, en consecuencia, produjo efectos interruptivos, dado que únicamente se puede negar tal efecto a los actos nulos de pleno derecho, en la medida que se consideran como inexistentes» (FD Tercero; a esta resolución nos remitimos en la Sentencia de 22 de septiembre de 2008, cit., FD Cuarto).

Posteriormente, en nuestra Sentencia de 6 de junio de 2003 (rec. cas. núm. 5328/1998), después de «discrepa[r] de la tesis mantenida por la entidad mercantil recurrente, consistente en sostener que el acto resolutorio del expediente contradictorio iniciado por la Inspección de Tributos» fue «declarado nulo de pleno derecho» por el T.E.A.C., concluimos que interrumpió la prescripción del derecho a liquidar [art. 64.a) de la L.G.T. no sólo dicho acto, sino también, en virtud del art. 66.1.b) de la L.G.T., la interposición por la actora de la reclamación económico administrativa contra el mismo (FD Tercero).

La doctrina anterior se vio confirmada por nuestra Sentencia de 19 de abril de 2006 (rec. cas. en interés de Ley núm. 58/2004) - cuyos términos reiteramos en la reciente Sentencia de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6766/2003), FD Quinto-, en la que establecimos como doctrina legal que «[l]a anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos», con fundamento, en esencia, en los siguientes razonamientos:

«La doctrina afirmada en la sentencia de instancia, en el sentido de que es irrelevante el que la anulación de los actos de la Administración sea por causa de anulabilidad, o, por razón de nulidad, es claramente inasumible. En primer término, porque contradice la doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en su sentencia de 19 de junio de 2004, sentencia en la que claramente se distinguen los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción que de ellos pueda derivarse; en segundo lugar, porque tal distinción no es irrelevante para el ordenamiento jurídico que considera no convalidables los actos nulos, siendo imprescriptible (en principio) la acción para exigir su anulación. Por el contrario, los actos anulables son convalidables y son susceptibles de impugnación en los plazos (breves) legalmente establecidos.

Pudiera arguirse que aunque sean ciertas esas diferencias las mismas se vuelven irrelevantes cuando de la prescripción se trata. Pero esta tesis carece de fundamento legal si se tiene presente que el artículo 66.1 a) al regular

la interrupción de la prescripción se refiere a «cualquier acción administrativa» expresión que pone de relieve que lo trascendente, a efectos de interrumpir la prescripción, es el silencio de la relación jurídica, lo que no se puede afirmar cuando el acto de la Administración es meramente anulable, como es el caso.

No es ocioso recordar que este tratamiento jurídico no es diferente al que consagra el artículo 1973 del Código Civil a efectos de interrupción de la prescripción y que establece la capacidad interruptiva de la prescripción en términos claramente genéricos, llegando también a utilizar la expresión «cualquier», como el precepto citado de la LGT, por lo que el efecto interruptivo no se supedita al éxito de la reclamación sino a la ausencia de silencio en la relación jurídica que prescribe» (FD Tercero).

A la doctrina que acabamos de transcribir aludimos poco después en la Sentencia de 23 de mayo de 2006 (rec. cas. núm. 18/2001), en la que afirmamos que debía « tenerse en cuenta, ante todo, que las anulaciones de las liquidaciones provisionales se produjeron, no por la existencia de vicios de nulidad de pleno derecho, al no concurrir las causas de los» arts. 153 de la L.G.T. y 62 de la Ley 30/1992, «sino de simple anulabilidad»; y «ante esta realidad, si no existió nulidad de pleno derecho, las liquidaciones anuladas interrumpieron la prescripción, de acuerdo con la doctrina sentada por esta Sala, entre otras, en la reciente Sentencia de 19 de abril de 2006 » (FD Cuarto).

Y, por último, en la ya citada Sentencia de 29 de junio de 2009, después de citar una resolución judicial en la que se mantenía que « cualquiera que fuere el grado de invalidez que afectase a un acto administrativo, sea nulo de pleno derecho o simplemente anulable, ese acto ineficaz no puede producir efecto alguno», «concretamente el de interrumpir la prescripción», señalamos:

«Ahora bien, resulta que este criterio, que equipara los grados de ineficacia de los actos administrativos -que no distingue las categorías de nulidad de pleno derecho y anulabilidad de dichos actos, completamente asentadas en el Derecho Administrativo (arts. 62 y 63 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común) y en el Derecho Tributario (arts. 153 y 154 LGT/1963; y art. 217 LGT/2003- no es el que se adecúa al ordenamiento jurídico ni es el que ha establecido la jurisprudencia de este Alto Tribunal.

Por tanto, si ha de unificarse doctrina es para resaltar que la procedente es que la que sustenta la ratio decidendi de la sentencia objeto del presente recurso de casación, al seguir una jurisprudencia que puede resumirse en los siguientes términos:

1º) La anulación de una comprobación de valores (como la de una liquidación) no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos

Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos (Cfr. STS de 19 de abril de 2006).

2º) La anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados» (FD Tercero).

Por lo tanto, declarada la anulabilidad del acto de derivación de responsabilidad, y en aplicación de la citada doctrina, el motivo de casación debe ser estimado al entender que los actos posteriores a la declaración de derivación de responsabilidad sí interrumpieron la prescripción».

La doctrina tributaria y algún Tribunal Superior de Justicia se han mostrados, desde el principio, críticos con ese planteamiento, desde los que no hacen distinción alguno entre un vicio y otro, negando, en todo caso, el efecto interruptivo, hasta los que, admitiendo la distinción, consideran que determinados vicios de anulabilidad no deben producir ese efecto interruptivo<sup>2</sup>.

A pesar de la existencia de esa doctrina jurisprudencial, el Magistrado discrepante, formuló un voto particular a la sentencia del 19 de noviembre de 2012, en la que se hace aplicación de dicha doctrina. En síntesis, el planteamiento del mismo, tras reconocer su existencia, era el siguiente:

«Nada tendría que objetar al criterio de la mayoría de la Sala si hubiera rectificado nuestra doctrina de que no tienen eficacia interruptiva de la prescripción los actos anulables, sentencias, entre otras, de 19 de Abril de 2006, 29 de Junio y 22 de Octubre de 2009 y 11 de Febrero de 2010.

Reconocer la posibilidad de que la Administración pueda volver a pronunciarse sobre el mismo objeto del acto anulado, manteniendo al mismo tiempo que los actos anulables tienen eficacia interruptiva, y, por tanto, que existe plazo para volver a liquidar por haberse impugnado la liquidación inicial, supone dejar indefinidamente abiertos los procedimientos tributarios, máxime cuando la revisión, tanto en la vía administrativa como en la judicial, suele precisar extensos periodos de tiempo para su tramitación, que superan el plazo de los cuatro años de la prescripción, y desconocer el principio de seguridad jurídica, al que en definitiva responde el establecimiento de plazos de prescripción de los derechos

2 Aunque se ha publicado numerosos artículos, a modo de ejemplo sobre esta problemática podemos citar los trabajos de LINARES GIL, MAXIMINO: «Interrupción de la prescripción tributaria en virtud de actos administrativos nulos (a propósito de recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo)». Actualidad Administrativa 1997. Tomo I. Pág. 319; LOPEZ LOPEZ, H. y MARTINEZ CABALLERO, RAMON. «Interrupción de la prescripción de actos nulos y anulables». Revista de Contabilidad y Tributación, nº 287. Febrero de 2007. Pág. 165.CEF; CALDERON GONZÁLEZ, J. «¿Cabría atribuir exclusivamente efectos interruptivos de la prescripción a los actos administrativos válidos? Argumentos en favor de esta tesis». Tribuna Fiscal nº 276- Enero-Febrero 2015. BANACLOCHE PEREZ, J. «Sobre la prescripción» IMPUESTOS Nº 3. Marzo 2014. Ed. La Ley; FERNANDEZ LOPEZ, R. y SIOTA ALVAREZ, M. «Los imprevisibles efectos de los actos anulatorios de liquidaciones tributarias dictados en la vía económico administrativa». IMPUESTOS nº 9/2012 y SIMON ACOSTA, E. «Interrupción de la prescripción tributaria por la interposición de recursos». Actualidad Jurídica ARANZADI nº 825/2011, parte Tribuna.

de la Administración a practicar o a recaudar liquidaciones tributarias.

La Sala ha debido avanzar en la línea jurisprudencial abierta, que distingue entre actos nulos de pleno derecho, a los que niega efectos interruptivos de la prescripción, y actos anulables a los que sí reconoce eficacia interruptiva, aplicando la teoría general del Derecho, después de superar su posición inicial que otorgaba efectos interruptivos tanto a los actos nulos como a los anulables, sentencias de 22 de Marzo de 1974 y 18 de Junio de 1976.

A mi juicio, la distinción entre nulidad radical y anulabilidad no es determinante, por lo que debe establecerse que carecen de efectos interruptivos tanto los actos nulos como los anulables”.

Acto seguido, desgrana los argumentos en favor de su tesis, cuya lectura recomendamos.

Pues bien, hace unos meses, el Alto Tribunal, en Sentencia de 23 de febrero de 2016 (casación 1306/2014), en un caso similar a este de anulación de un acto administrativo por defecto formal y subsiguiente retroacción de actuaciones,

ha tenido oportunidad de ratificar su doctrina sobre el particular señalando (fundamento de derecho quinto) sobre la existencia de ese voto discrepante a la sentencia de 19 de noviembre de 2012, expresamente invocado por el recurrente, lo que sigue:

“(…) (B) La opinión manifestada en un voto particular expresa la posición minoritaria dentro de un Tribunal de Justicia, que discrepa del criterio mayoritario, pero, como resulta evidente, no constituye jurisprudencia y no puede sustentar una motivo de casación fundado en el artículo 88.1.d) de la Ley de esta jurisdicción. El voto particular a la sentencia de 19 de noviembre de 2012, dictada en el recurso de casación en interés de la ley 1215/2011, expresa la tesis del magistrado disidente respecto de la capacidad interruptora de la prescripción de los actos meramente anulables, pero, hoy por hoy, la jurisprudencia del Tribunal Supremo sostiene que esa clase de actos administrativos, los aquejados de vicios de mera anulabilidad, interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a fijar a deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”.



TEMAS FISCALES

**TEAC**

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL ..... 12**

Tasación administrativa realizada por perito externo a la Administración. Resolución del 8 de septiembre de 2016. .... 12

Compraventa de oro. Resolución del 20 de octubre de 2016 ..... 16

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

### Tasación administrativa realizada por perito externo a la Administración. Resolución del 8 de septiembre de 2016.

Si la Agencia Tributaria, en el ejercicio de las competencias que tiene encomendadas, decide acudir a una empresa privada para realizar una determinada tasación, previa firma del convenio de colaboración correspondiente y las garantías que la Administración exige, es éste el dictamen de perito al que se refiere el artículo 57.1.e) de la Ley 58/2003, de 28 de diciembre, General Tributaria, pues el resultado de su actuación no será sino una simple declaración de juicio que pasará a ser asumida por la Agencia Tributaria mediante la incorporación de la misma al expediente por el instructor del mismo, sin que resulte necesario que este informe de valoración sea posteriormente asumido formalmente a través de su firma por un perito de la Administración con titulación adecuada o suficiente.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

**Segundo.** Con carácter previo al análisis del fondo del asunto, puesto que el interesado en la resolución dictada en única instancia plantea la inadmisibilidad del presente recurso al no aportarse resoluciones de contraste, debe señalarse que son varios los motivos que determinan la admisibilidad de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, pues de conformidad con el artículo 242.1 de la Ley General Tributaria, en la redacción vigente cuando se formuló el presente recurso, disponía:

“1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los

órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales o por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

(...)”.

Consecuentemente, el presente recurso resulta plenamente admisible pues el recurrente estima, como ocurre en el presente caso, que el criterio que sienta la resolución dictada en única instancia es gravemente dañoso y erróneo.

Sin perjuicio de lo anterior, debe añadirse además que, en contra de lo alegado por la reclamante en la única instancia, en este caso el Director recurrente además sí invoca dos resoluciones de este Tribunal Central (537/2005 de fecha 16 de febrero de 2005 y la resolución 1860/2004 de 13 de julio de 2005.) que entiende que fijan un criterio contrario al sentado por el TEAR.

**Tercero.** La cuestión controvertida consiste en determinar si a los efectos del artículo 57.1.e) de la Ley 58/2003, de 28 de diciembre, General Tributaria, la valoración efectuada por sociedades de tasación privadas en virtud de un convenio de colaboración celebrado con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, debe ser o no posteriormente asumida

formalmente a través de su firma por un perito de la Administración con titulación adecuada o suficiente.

**Cuarto.** Según se establece en el artículo 57 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT):

«1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

(...)

e) Dictamen de peritos de la Administración.“

A los efectos aquí pretendidos, en primer término debe señalarse, aún cuando ello no sea puesto en entredicho en el presente recurso, que si la Administración opta por la realización del dictamen pericial por medios ajenos, las normas a las que habría que atender serían, según los casos, el artículo 15 de la Ley 30/1992, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (a partir del 2 de octubre de 2016, el artículo 11 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público), y el artículo 301.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011 (artículo 277 de la Ley 30/2007 de Contratos del Sector Público, vigente cuando ocurrieron los hechos discutidos).

En segundo término, en el caso de las sociedades de tasación, la garantía de la corrección de la valoración descansa además en el cumplimiento de la regulación establecida en el Real Decreto 775/1997, de 30 de mayo, de Régimen Jurídico de Homologación de los Servicios y Sociedades de Tasación, el cual encuentra su desarrollo en la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras, que ha sido modificada a su vez por diversas órdenes posteriores.

El Real Decreto 775/1997 comienza estableciendo en su artículo 3 los siguientes requisitos para la homologación de estas entidades:

“1. Para obtener y conservar su homologación, las sociedades de tasación deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Revestir la forma de sociedad anónima de fundación simultánea domiciliada en el territorio nacional.

b) Contar con un capital mínimo de 50.000.000 de pesetas íntegramente desembolsado. Dicho capital ha de estar representado en acciones nominativas.

c) Limitar estatutariamente su objeto social a la valoración de todo tipo de bienes, empresas o patrimonios.

d) Contar con un número mínimo de diez profesionales de los cuales, al menos, tres han de ser profesionales vinculados.

e) Disponer de una organización con los medios técnicos y personales, y los mecanismos de control interno necesarios para asegurar tanto un adecuado conocimiento de la situación y condiciones del mercado inmobiliario sobre el que han

de operar, como el cumplimiento uniforme de las normas de valoración aplicables y de las obligaciones e incompatibilidades establecidas en este Real Decreto.

f) Tener asegurada frente a terceros la responsabilidad civil, que por culpa o negligencia pudiera derivarse de su actividad de tasación mediante póliza de seguro suscrita con una entidad aseguradora habilitada legalmente para operar en España en el seguro de responsabilidad civil, por un importe no inferior a 600.000 euros más el 0,5 por mil del valor de los bienes tasados en el ejercicio inmediatamente anterior, hasta alcanzar la cifra máxima de 2.400.000 euros.

La póliza deberá suscribirse de forma exclusiva para la actividad de tasación y alcanzará a toda la actividad de tasación de la sociedad, incluso cuando los daños o perjuicios económicos procedan de errores o negligencias cometidos por los profesionales que realicen las tasaciones. La póliza podrá contemplar las exclusiones excepcionales propias de las prácticas habituales aseguradoras en ese ramo.

g) Contar con un consejo de administración en el que todos sus miembros, así como los del consejo de administración de su entidad dominante cuando exista, sean personas de reconocida honorabilidad comercial y profesional, que posean conocimientos y experiencia adecuados para ejercer sus funciones y que estén en disposición de ejercer un buen gobierno de la entidad. Los requisitos de honorabilidad y conocimiento y experiencia deberán concurrir también en los directores generales o asimilados, así como en las personas que asuman funciones de control interno u ocupen puestos claves para el desarrollo diario de la actividad de la entidad y de su dominante, conforme establezca el Banco de España.

A estos efectos, la valoración de la idoneidad de los miembros del consejo de administración, así como de los directores generales o asimilados y de las personas que asuman funciones de control interno u ocupen puestos claves para el desarrollo diario de la actividad de la entidad, se ajustará a los criterios y procedimientos de control de la honorabilidad, experiencia y buen gobierno establecidos en el artículo 2 del Real Decreto 1245/1995, de 14 de julio, sobre creación de bancos, actividad transfronteriza y otras cuestiones relativas al régimen jurídico de las entidades de crédito”.

Continua el artículo 4 con la regulación del procedimiento de homologación:

“Artículo 4.º Procedimiento para la homologación.

1. Los promotores de una sociedad de tasación deberán dirigir la solicitud de homologación al Banco de España aportando los siguientes documentos:

a) Copia del correspondiente proyecto de escritura de constitución de la entidad.

b) Relación de los componentes del primer consejo de administración y altos directivos de la sociedad, con su historial profesional.

c) Relación e historial profesional de los profesionales vinculados.

d) Descripción de la organización de la sociedad, de los medios técnicos y personales y de los mecanismos de control interno con que contará para realizar los trabajos de tasación.

e) Justificación de haber constituido en el Banco de España, en metálico o en valores de Deuda Pública, un depósito equivalente al 10 por 100 del capital mínimo exigido.

2. El Banco de España verificará el proyecto y, en el plazo máximo de dos meses, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde que se complete la documentación exigida, procederá, en su caso, expedir la oportuna homologación.

Cuando la solicitud no sea resuelta en el plazo anteriormente previsto, se entenderá desestimada. Para la eficacia de la desestimación presunta, deberá solicitarse la certificación de acto presunto a que se refiere el artículo 44 de la Ley 30/1992, de 28 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

3. El Banco de España denegará la homologación, mediante resolución motivada, cuando no se cumpla alguno de los requisitos exigidos para la misma. En todo caso, antes de proceder a tal denegación deberá requerir al interesado para que en el plazo de diez días subsane las faltas observadas o acompañe los documentos a que se refiere el apartado 1 de este artículo, con indicación de que, si así no lo hiciere, se le tendrá por desistido de su petición.

4. Una vez concedida o denegada, en su caso, la solicitud, y sin perjuicio de los recursos que procedan contra la resolución adoptada, conforme a lo dispuesto en la Ley 13/1994, de 1 de junio, de Autonomía del Banco de España, se procederá por éste a la devolución del depósito constituido por los promotores al presentar la misma”.

Como obligaciones y responsabilidades de las sociedades de tasación, el artículo 12 les impone las siguientes:

1. Las sociedades de tasación homologadas y las entidades de crédito con servicios de tasación homologados deberán:

1.º Contar con un registro interno en el que habrán de inscribir los profesionales con que cuenten para prestar los servicios de tasación. Dicho registro contendrá, al menos, los siguientes datos:

- a) Identificación del profesional.
- b) Acreditación de su titulación y de su relación profesional con la entidad.
- c) Historial profesional que acredite su experiencia en la actividad de tasación.

2.º Presentar en el Banco de España:

- a) Copia compulsada del título o documento de inscripción en el Colegio correspondiente de los profesionales vinculados.
- b) Historial de los mencionados profesionales.

c) Documento justificativo de la relación profesional entre la entidad y dichos profesionales.

d) Las bajas de los mismos, así como sus sustituciones, con los documentos correspondientes.

3.º Reflejar el número de inscripción en el Banco de España en todos aquellos documentos y comunicaciones que puedan afectar a terceros.

4.º Disponer de un archivo con las tasaciones realizadas en los últimos cinco ejercicios”.

Y en cuanto al régimen de supervisión de los servicios y sociedades de tasación, el artículo 15 se lo encomienda al Banco de España,

1. Corresponderá al Banco de España:

a) La vigilancia del cumplimiento de los requisitos para obtener y conservar la homologación de las entidades de tasación y de los servicios de tasación de las entidades de crédito y de las restantes obligaciones impuestas a los mismos en este Real Decreto.

b) La vigilancia del cumplimiento de las disposiciones que sean aplicables para la elaboración de los informes y certificados de tasación, cuando los mismos vayan a tener efectos dentro del ámbito del mercado hipotecario o sean requeridos por las normas que rigen a las entidades de crédito.

2. La vigilancia del cumplimiento de las disposiciones que sean aplicables para la elaboración de los informes y certificados de tasación requeridos por las entidades de seguros y fondos de pensiones, de una parte, así como, de otra, por las instituciones de inversión colectiva inmobiliarias corresponderá a la Dirección General de Seguros y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, respectivamente.

3. El Banco de España, la Dirección General de Seguros y la Comisión Nacional del Mercado de Valores podrán solicitar de forma individual o general de dichos servicios o sociedades cuanta información resulte adecuada para el ejercicio de sus competencias y, en particular, quedan facultados para acceder al registro interno de profesionales”.

Por todo lo anterior debe concluirse que si la Agencia Tributaria en el ejercicio de las competencias que tiene encomendadas decide acudir a una empresa privada para realizar una determinada tasación, previa firma del convenio de colaboración correspondiente y las garantías que la Administración exige, es éste el dictamen de perito al que se refiere el artículo 57.1.e) de la LGT, pues el resultado de su actuación no será sino una simple declaración de juicio que pasará a ser asumida por la Agencia Tributaria mediante la incorporación de la misma al expediente por el instructor del mismo.

Esta es la interpretación que debe darse a lo dicho por este Tribunal Central en las dos resoluciones invocadas tanto por el TEAR como por el Director recurrente, y en cuya interpretación precisamente discrepan: la resolución 537/2005 de fecha 16 de febrero de 2005 y la resolución 1860/2004 de 13 de julio de 2005.

En la primera de las dos resoluciones invocadas se señalaba:

“La única controversia que presenta el expediente gira en torno al valor comprobado del bien inmueble que forma parte de la masa hereditaria planteándose dos cuestiones, siendo la primera referente a la validez de la tasación realizada por una empresa de tasaciones y no por un técnico al servicio de la Hacienda Pública. A ello hay que decir que, según consta en la documentación aportada al expediente, la tasación se ha realizado dentro de un contrato suscrito entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la entidad... SA, habiéndose obtenido el valor de acuerdo con el Pliego de Prescripciones Técnicas del citado acuerdo marco. Que la tasación ha sido realizada por un arquitecto de la citada empresa, por tanto un técnico adecuado a la naturaleza del bien y finalmente suscrita por el propio arquitecto de Hacienda, por lo que resulta indudable la validez del acto y su acomodación al artículo 52 de la Ley General tributaria de 1963, que no puede entenderse vulnerado”

Es en la resolución 1860/2004 en la que se expresa con más claridad este Tribunal Central en los siguientes términos (fundamento de derecho tercero):

“En el presente caso, respecto de la alegación de la interesada en la que se opone a la valoración porque no la ha realizado un técnico de la Administración, hay que decir que ha sido efectuada por una empresa de tasación, en virtud de un contrato de colaboración con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por lo que la valoración viene a ser asumida por esta última, por lo que se entiende cumplido lo previsto en el artículo 52 de la Ley General Tributaria de 1.963, que establece como uno de los métodos para comprobar el valor declarado, la tasación realizada por un técnico de la Administración.

Sin embargo, uno de los requisitos que debe cumplir una valoración administrativa es que sea coetánea a los hechos y en el presente caso, siendo la fecha del hecho imponible el ... de 1.999, fecha de la muerte del causante, el tasador dice en su dictamen realizado en el mes de ... de 2.002, que se ha tomado como referencia los precios de mercado de esta última fecha y prueba evidente de ello es que el pequeño estudio de

mercado que realiza respecto de otros inmuebles, toma datos de los años 2.001 y 2.002.

Este extremo distorsiona por completo el resultado del dictamen porque la valoración no se ajusta a las circunstancias habidas a la fecha del hecho imponible, por lo que sólo por este motivo ya procede declarar su invalidez.

Pero es que además, se dice que el objetivo de la valoración realizada es determinar el valor del inmueble a efectos de subasta judicial, lo que tampoco es cierto, debiendo destacarse por último que al indicar el técnico que la validez del informe queda condicionada a la obtención y verificación del estado de ocupación, conservación y medición real del inmueble, está introduciendo un elemento de inseguridad respecto de la valoración alcanzada y puesto que se trata de modificar al alza el valor declarado por la interesada, resulta inadmisibles ese grado de incertidumbre que se infiere de esta declaración porque se opone a la exigencia legal de la motivación, tal como ha quedado expuesto en el anterior fundamento de derecho”.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, ACUERDA ESTIMARLO, fijando como criterio el siguiente:

Si la Agencia Tributaria, en el ejercicio de las competencias que tiene encomendadas, decide acudir a una empresa privada para realizar una determinada tasación, previa firma del convenio de colaboración correspondiente y las garantías que la Administración exige, es éste el dictamen de perito al que se refiere el artículo 57.1.e) de la Ley 58/2003, de 28 de diciembre, General Tributaria, pues el resultado de su actuación no será sino una simple declaración de juicio que pasará a ser asumida por la Agencia Tributaria mediante la incorporación de la misma al expediente por el instructor del mismo, sin que resulte necesario que este informe de valoración sea posteriormente asumido formalmente a través de su firma por un perito de la Administración con titulación adecuada o suficiente.

## Compraventa de oro. Resolución de 20 de octubre de 2016

Las compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales quedan fuera tanto del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como de la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** La presente resolución encuentra su presupuesto en lo dispuesto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual preceptúa:

*“Artículo 229. Competencias de los órganos económico-administrativos.*

*El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:*

*(...)*

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley.

Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia”.

**Segundo.** La cuestión que se plantea consiste en dilucidar si las operaciones de compra a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quien ostente la condición de empresario o profesional están sujetas o no al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad “Transmisiones Patrimoniales Onerosas”.

**Tercero.** Como se ha hecho constar en los antecedentes de hecho, sobre esta cuestión el Tribunal Supremo con fecha 13 de noviembre de 2014 ha dictado auto por el que se archiva recurso de casación en interés de la Ley (recurso 2801/2014) deducido por la Junta de Andalucía contra sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

El Tribunal Supremo dicta este auto de archivo por no acreditarse el grave perjuicio para el interés general, además de otros defectos formales. No obstante, nuestro Alto Tribunal añade que sobre la materia ya existe doctrina legal, afirmando en el último párrafo del fundamento cuarto:

*“Y en todo caso, como señala la sentencia recurrida, sobre la cuestión litigiosa ya se ha pronunciado este Tribunal Supremo en Sentencia de 8 de enero de 1996 (en realidad, es 18 de enero) -recurso de apelación 364671991-, cuya doctrina considera vigente al reiterarse en otros pronunciamientos tales como las Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011 -recursos de casación para la unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009, respectivamente-. Existiendo doctrina legal[1], carece de sentido el recurso de casación en interés de la ley pues, como destaca la Sentencia de esta Sala 5 de marzo de 2004 -casación en interés de Ley nº 96/2004- “el (recurso) de casación en interés de la ley tiene por finalidad la fijación de doctrina legal cuando ésta no existe y resulta procedente, pero no puede utilizarse para reiterar la doctrina ya declarada”.*

*Por ello, como señala también la Sentencia de esta Sala de 28 de abril de 2003 -casación en interés de Ley nº 214/01- «ha de descartarse toda pretensión que propugne el obtener*

*la declaración de una doctrina legal cuya procedencia hubiese sido anteriormente rechazada o que, por el contrario, ya estuviese fijada por este Tribunal Supremo».*

*Y, en esta misma línea, las Sentencias de 8 de junio de 2005 -casación en interés de la Ley nº 21/2004- y 11 de junio de 2008 -casación en interés de la Ley nº 59 / 2006- y Auto de 28 de octubre de 2009 -casación en interés de la Ley nº 64/2009- vienen a recordar que el recurso carece de sentido cuando ya existe doctrina legal sobre la cuestión de que se trate. Criterio este reproducido por Auto de 1 de marzo de 2007 - casación en interés de la ley nº 65/2006-.”*

En la referida sentencia de 18 de enero de 1996 (Rec. nº 3646/1991), el Alto Tribunal equiparó el supuesto de las compras de oro a particulares por empresarios dedicados a ese tráfico con el de las compras de bienes usados por empresarios revendedores, señalando que se trataba de un tráfico empresarial que excede del ámbito del IVA puesto que en ambos casos se compran bienes a particulares por empresarios en el ejercicio de su actividad.

Añadió que estando las citadas compras no sujetas a IVA sólo en el caso de bienes usados se establece un régimen especial de tributación de las entregas subsiguientes, como medida para compensar la doble tributación en IVA que se produce al salir del circuito comercial de producción y distribución (con IVA soportado por el particular) y volver a entrar sin posibilidad para el empresario de deducir el impuesto por no estar sujeta la transmisión por el particular al empresario.

Concluye el Tribunal Supremo que no estando sujeta a IVA la entrega de oro por realizarse la transmisión por un particular, tampoco está sujeta a TPO por realizarse (la compra) por un empresario en ejercicio de su actividad.

A pesar de la contundencia de la afirmación anterior, debe reseñarse que el Tribunal Supremo en sentencia del de 10 de diciembre de 2009, parece pronunciarse sobre la doctrina manifestada en la sentencia de 18 de enero de 1996, pues sí se planteaba en esta sentencia de 2009 la misma cuestión: sujeción o no al ITPAJD de una operación.

Para el Tribunal de instancia, cuya sentencia se recurre ante el Tribunal Supremo, la operación no debe tributar en TPO porque “(...) lo que se debe tener en cuenta no es la cualidad no profesional o empresarial del fiador, sino la del sujeto pasivo del impuesto.

Eso es lo que viene a decir previamente la STS de 18 de enero de 1996 que alega la parte recurrente, donde se puede leer: “(...) el adquirente de los objetos de oro, plata, platino y de joyería, sería en principio el sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (art. 4º, letra b), pero como es empresario y dicha actividad constituye acto típico y habitual de su tráfico mercantil, le es de aplicación la norma de no sujeción”.

Sin embargo, para el Abogado del Estado, “la aplicación en interpretación que de las citadas normas ha realizado

la sentencia que se impugna es gravemente dañosa para el interés general y manifiestamente errónea en cuanto que concluye que un afianzamiento otorgado por un particular, no empresario ni profesional, en favor de una entidad financiera, no debería estar sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en la medida en que el afianzado, sujeto pasivo, es una entidad financiera entre cuyos actos habituales y propios de su tráfico empresarial está la prestación de afianzamientos”.

Finalmente, ante ambas posturas, el Tribunal Supremo considera correcta la doctrina legal que propugna el Abogado del Estado, al señalar en su Fundamento de Derecho Cuarto “El art. 7.5 del Texto Refundido 1/1993 refiere la no sujeción al ITP al supuesto de que la constitución de fianzas sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, sin tener en consideración quién sea el sujeto pasivo del tributo (...)

Sin embargo, la sentencia recurrida se desvía en el párrafo siguiente --el primero de su página 7-- cuando se inclina por considerar, erróneamente, que lo que se debe tener en cuenta no es la cualidad no profesional o empresarial del fiador o constituyente de la fianza sino la del sujeto pasivo del ITP.

En definitiva, para determinar la tributación de la constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo, debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza:

- Si éste es empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha operación constituirá una prestación de servicios sujeta al IVA.
- Si no concurren ambos requisitos, la operación estará, en principio, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD”.

Por otro lado, en sus sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011, recursos de casación para la unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009, respectivamente, (tomamos como referencia la sentencia de 16 de diciembre, siendo ambas prácticamente iguales) el Tribunal Supremo delimita así la cuestión (fundamento tercero):

**“La cuestión que se suscita en el presente recurso consiste en determinar si la transmisión de un inmueble por un vendedor no sujeto pasivo del IVA a un adquirente, que es empresario y que lo va a destinar a su actividad empresarial, está sujeta al ITP o al IVA, atendiendo a la calificación de los sujetos intervinientes en tal transmisión o a otros elementos que sirven para delimitar la aplicación de uno u otro tributo.”**

Nuestro Alto Tribunal declara inadmisibles los recursos por entender que el oro y los inmuebles tienen un régimen diferente en el IVA, por lo que no se reúnen los requisitos de identidad requeridos para el recurso de casación para la unificación de doctrina.

No obstante, en el fundamento quinto analiza la cuestión:

*Aún admitiendo que se diese identidad objetiva entre los dos casos en comparación, la cuestión objeto del recurso es **determinar si la compra de un inmueble por un empresario a quien no lo es está sujeta al ITP o a ningún impuesto indirecto.***

*Para resolver esta cuestión, debe acudir a la normativa que regula la imposición indirecta y que sujeta bien al IVA, bien al ITP, las transmisiones de bienes inmuebles. Con carácter general, **el elemento que determina la sujeción previa a uno u otro impuesto es la condición del transmitente y su forma de actuación. Si se trata de un empresario o profesional que actúa en ejercicio de su actividad, la transmisión inmobiliaria se encontrará sujeta a IVA y, en caso contrario, a TPO.***

*En este caso, siendo el transmitente un particular, la transmisión está sujeta al ITP, conforme a lo que prevé con carácter general el artículo 7.1.a) que dispone que están sujetas a dicho Impuesto «las transmisiones onerosas por actos intervivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas».*

*Precisamente para dejar bien claro que en los casos en los que el transmitente es un empresario que actúa en el ejercicio de su actividad, tales operaciones no están sujetas al ITP, el artículo 7.5 del Texto Refundido que regula dicho Tributo dice que «no estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el presente título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido».*

*Para defender su tesis, la recurrente emplea un argumento que parte de una premisa falsa consistente en que lo importante para que se aplique el artículo 7.5 es que en las operaciones enumeradas anteriormente (considerando como tal operación la compraventa) intervenga un empresario. Sin embargo, no es eso lo que dice la norma que se refiere a «las operaciones enumeradas anteriormente», que no son otras que las definidas en dicho artículo 7, Y que en el presente supuesto es la genérica del apartado 1 .A) (transmisión onerosa por acto intervivos).*

*Es decir, **cuando la transmisión la realice un empresario, la operación se sujetará al IVA si se cumplen el resto de requisitos, y cuando la realice un particular, como sucede en este caso, la operación se sujeta al ITP, sin que puedan considerarse bajo ningún concepto como expresiones de idéntico significado la «realización de una transmisión» con la «intervención en una compraventa».***

*Pero no sólo el criterio literal de interpretación de la norma abona la tesis de las Administraciones que han conocido de este asunto, sino también el lógico y el finalista, pues no es razonable ni existe argumento de política fiscal*

*alguno que justifique que precisamente en estas operaciones no se pague ni IVA ni ITP, conduciendo la interpretación esgrimida de contrario a la contravención de los principios de generalidad y de igualdad del sistema tributario (artículo 31.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836). La conclusión de que el análisis de la operación, en el ámbito tributario, debe realizarse desde el punto de vista del transmitente se confirma también por la definición que del respectivo hecho imponible se contiene en los artículos 1°.a) y 4°.1 y 2.a ) y b) de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) del IVA que grava hechos imposables iguales, pero subjetivamente diversos a los del ITP.*

**Consecuentemente, la no sujeción al ITP sólo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que el comerciante realiza de particulares.[2]”**

No obstante lo anterior, y a la vista de la contundencia de la afirmación del auto 13 de noviembre de 2014 sobre la existencia de doctrina legal sobre la materia que determina la no tributación de estas operaciones ni por IVA ni por TPO, la generalidad de los Tribunales Superiores de Justicia, con cita expresa del auto de 2014, han adoptado esta solución. Cítese así, las siguientes sentencias: Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sentencia de 25 de febrero de 2016, nº rec. 227/2015), Tribunal Superior de Justicia de Valencia (sentencia de 30 de septiembre de 2015, nº rec. 737/2014), Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León (sentencia de 7 de julio de 2016, nº rec. 342/2015), Tribunal Superior de Justicia de Canarias (sentencia de 20 de junio de 2016, nº rec. 371/2014) y Tribunal Superior de Justicia de Baleares (sentencia de 24 de febrero de 2016, nº rec. 80/2015).

Esta postura no es unánime entre todos los Tribunales Superiores de Justicia. En nuestra unificación de criterio anterior de 8 de abril de 2014 ya se citaron sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Aragón y La Rioja en sentencias de 1 de junio de 2010 y 23 de octubre de 2008 respectivamente.

En las fechas en que hoy estamos, debe ser destacada la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en su sentencia 196/2016, de 27 de abril de 2016, cuyos razonamientos se comparten plenamente por este TEAC, en la que se lee literalmente (fundamento de derecho segundo):

“Segundo. Entrando ya en el fondo del asunto, lo primero que debemos señalar es que esta Sala, hasta la fecha, ha venido manteniendo postura contraria a las tesis de la Administración, lo que conllevaría la estimación del recurso.

Así, en nuestra sentencia de 6/5/15 (recurso 15428/14) señalamos lo siguiente:

<<Combate la entidad demandante la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia con base en el criterio jurisprudencial recogido en la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996

en la que el Alto Tribunal declara la no sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de las compras de oro y plata que los empresarios de joyería realizan a particulares para su posterior reventa, seguido en sentencias de la Audiencia Nacional de 22 de abril de 1997 y de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña de 21 y 29 de junio de 2007, Andalucía de 8 de octubre de 1997, 7 de diciembre de 2005 y 26 de septiembre de 2013, Valencia de 16 de diciembre de 2003, Madrid de 21 de diciembre de 2007.

La Abogada del Estado alega que la jurisprudencia citada ha sido superada en la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2009.

También cita una sentencia del TSJ de Andalucía de 27 de marzo de 2013 que confirma la tributación por ITP de las compras por empresario de oro, plata y joyas a particulares.

Segundo. Se centra la cuestión litigiosa en la sujeción o no al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de las adquisiciones onerosas a particulares de objetos de oro, plata, platino y joyería realizados por los empresarios en el ejercicio de su actividad empresarial.

El artículo 7 del Real Decreto legislativo 1/1993 prevé: «1. Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas...

5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido».

El Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de enero de 1996 declara:

«En cuanto a las adquisiciones realizadas por un empresario, dentro de su tráfico típico, y habitual, no procedentes de empresa mercantil alguna, ni siquiera de unidades productivas, sino de personas particulares, actuando mediante contraprestación, pero sin carácter habitual, es decir, adquisiciones procedentes de unidades de consumo, fundamentalmente de bienes usados, como pueden ser entre otros, los

objetos de oro, plata, platino y joyería, que por mor de su venta a un empresario vuelven al circuito o proceso económico de producción y distribución, con destino a un nuevo y distinto consumo, la Ley 41/1964, de 11 de Junio, las excluyó, del ámbito del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas precisamente porque los vendedores no eran empresarios, ni actuaban con habitualidad.

Esta exclusión no implica en absoluto, que tales adquisiciones a particulares queden fuera del concepto de «tráfico empresarial», antes al contrario hay que ratificar que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería, realizadas habitualmente por D. Plácido, empresario dedicado a la compraventa de estas mercaderías, integran la fase de «inputs», (término económico), o de formación del coste (término contable) o de adquisiciones por compra (término jurídico) de su tráfico mercantil, típico y habitual.

Ahora bien la exclusión mencionada, ha de contemplarse y tenerse en cuenta a los solos efectos del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, de donde se deduce que no hay argumento ni razón lógica alguna que permita trasladar o transponer dicha exclusión mediante el argumento sofisticado, de que por esa misma razón dichas operaciones están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

La Ley 32/1980, de 21 de Junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que reguló este tributo de modo independiente y sin las servidumbres derivadas de la urgente obligación de dictar los textos refundidos, ordenada por la Ley General Tributaria de 28 de Diciembre de 1963 y por la Ley 41/1964, de 11 de Junio, de Reforma del Sistema Tributario, establece en su artículo 3.º, apartado 5 que «no estarán sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y, en general, las operaciones que constituyan actos habituales del tráfico de las empresas o explotaciones que las efectúen, ya sean industriales, comerciales, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, salvo las entregas o transmisiones y los arrendamientos de bienes inmuebles rústicos o de terrenos sin urbanizar».

Se observa que este artículo 3.º, apartado 5, prescinde totalmente del adjetivo «transmitentes», que el anterior texto refundido incorporó a las empresas o explotaciones, porque el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados grava los actos y contratos que, salvo en las declaraciones unilaterales de voluntad, son otorgados por dos o más personas, teniendo presente a una o a otra a la hora de regular la sujeción pasiva, de manera que como el artículo 4.º de dicha Ley dispone que «estarán obligados al pago del Impuesto, a título de contribuyente, y cualquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiera...», se deduce que si ponemos en relación ambos preceptos (el artículo 3.º, apartado 5 y el artículo 4.º,

letra c), habrá de concluirse que al ser D. Plácido, el adquirente de los objetos de oro, plata, platino y de joyería, sería en principio el sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (artículo 4.º, letra b), pero como es empresario y dicha actividad constituye acto típico y habitual de su tráfico mercantil, le es de aplicación la norma de no sujeción (artículo 3.º, 5), por lo que es indubitado que no tributa por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En este caso concreto, los particulares vendedores de los objetos de oro, plata, etc, quedan al margen de la aplicación del artículo 3.º, apartado 5, de la Ley 32/1980, de 21 de Junio, porque no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En conclusión, las compras a particulares de objetos de oro, plata, etc. realizadas por D. Plácido con carácter habitual y como actividad típica de su tráfico empresarial, sujeta a la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, desde el 1 de Enero de 1982 a 31 de Diciembre de 1985, no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La Disposición Adicional, apartado 1, de la Ley 30/1985, de Agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido redactó de nuevo el artículo 7, apartado 5, del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto-Legislativo 3.050/1980, de 30 de Diciembre, para armonizarlo con el nuevo Impuesto sobre el Valor Añadido, que venía a sustituir al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

La redacción quedó establecida del modo siguiente: «5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido».

Este precepto utiliza, para determinar la no sujeción por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dos criterios distintos, siendo suficiente con que se den las circunstancias correspondientes a uno solo de ellos. El primer criterio es que se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, estén o no sujetas tales operaciones al Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta precisión es fundamental, porque no existe una identidad absoluta entre el tráfico empresarial, en su totalidad, y el hecho imponible del Impuesto del Valor Añadido.

Concretamente hay operaciones que corresponden al tráfico empresarial y que sin embargo no están sujetas como tales al Impuesto sobre el Valor Añadido.

El ejemplo paradigmático es el de la reventa de bienes usados; en esta actividad los bienes de que se trata que habían salido del proceso o circuito de producción/distribución, por hallarse en la fase final de consumo, con el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido al consumidor final, vuelven otra vez a dicho circuito, caracterizándose dichas operaciones, en que el vendedor suele ser un particular, no sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido y el adquirente un empresario.

Esta entrega no está sujeta al I.V.A., porque la Ley excluye de su ámbito a los particulares. Ahora bien para evitar la doble imposición que se genera, puesto que el particular transmitente no puede repercutir al empresario adquirente el I.V.A. que soportó, la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, (artículo 59) y el Reglamento de 30 de Octubre de 1985 (arts. 118 a 120) han establecido y regulado un régimen especial de bienes usados (el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección es similar) que se caracteriza porque la base imponible de las entregas que lleve a cabo el empresario (revendedor) es el 30 por 100 de la correspondiente contraprestación y opcionalmente la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y de la adquisición del bien usado.

Aunque de modo expreso la Ley 30/1985, de 2 de Agosto (artículo 59.2.6.º) excluye «los bienes integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos o bien por perlas naturales o cultivadas», admitiendo, por tanto la doble imposición por I.V.A. que genera tal exclusión, lo cierto es que las compras de tales objetos por el empresario (revendedor) no están sujetas al I.V.A., no obstante, huelga decir que integran el tráfico empresarial típico y habitual del empresario adquirente, en este caso D. Plácido, cumpliendo, por tanto, los requisitos exigidos por el primer criterio.

El segundo criterio para determinar la no sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales consiste en que las operaciones (entregas de bienes y prestaciones de servicios) estén sujetas al I.V.A. Este es el supuesto mas frecuente, pero no es obviamente aplicable al caso de autos.

Concluyendo, la redacción del apartado 5, del artículo 7.º del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de 30 de Diciembre de 1980, dado por la Disposición Adicional de la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, ha dejado claro que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería».

Tal criterio fue asumido por este Tribunal aplicando ya el texto legal vigente en nuestra sentencia 554/2014, de 8 de octubre (recurso 15564/2013 ) al declarar que: «Es por ello por lo que no podemos acoger los argumentos tanto de la Abogacía del Estado como de la defensa de la Xunta de Galicia, toda vez que el criterio autorizado de la sentencia del Tribunal supremo, pese a no constituir, en rigor, jurisprudencia,

no ha sido modificado por el Tribunal quien en resoluciones posteriores, como la citada, se ha limitado a subrayar la especialidad de aquél criterio -por referirse a una actividad empresarial específica como es la de la joyería -pero sin corregir ni modificar el criterio sentado en la citada sentencia de 18 de enero de 1996".

Siendo el caso analizado idéntico al resuelto es dicha sentencia procede estimar el recurso por imperativo de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE )>>.

**Ahora bien, llegados a este momento se nos plantea si la existencia de una sola sentencia en la que se analiza la misma cuestión que ahora nos ocupa permite continuar indefinidamente manteniendo la misma postura o, por el contrario, existen argumentos que, de un modo razonado y acorde con el artículo 24.1 CE, autorice llegar a la solución contraria,** admitiendo como presupuesto que ninguna de las normas mencionadas establece especificidad alguna para los materiales preciosos respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales ni tampoco en dicho tributo con relación a los bienes usados.

Cuestión distinta es que a efectos de configurar el hecho imponible la naturaleza del bien o su condición de nuevo o usado pueda tener incidencia a la hora de liquidar el Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo de recordar que en este caso no se discute sobre la procedencia de que la liquidación corresponda a uno u otro tributo -solamente se discute sobre la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales- y que la precitada STS de 18/3/96 está contemplando un período normativo específico que no es el que contempla el acuerdo recurrido.

Por todo ello, entendemos, debe ahora razonarse sobre distinto alcance de la normativa de aplicación, sin que para ello debamos necesariamente partir de la sujeción que el TEAR hace de las resoluciones del TEAC, en cuanto la ordenación jerárquica de sus resoluciones, **ni tampoco de la exclusiva perspectiva de aquella STS de 18/3/96, pues ni es la única posible, como ponen de manifiesto las Administraciones demandadas, ni es la única en la que el Tribunal Supremo se ha manifestado sobre la cuestión esencial -las transmisiones onerosas por actos inter vivos de particulares a empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional- y no sobre una cuestión que, en el tributo enjuiciado, se nos presenta como secundaria, que es la naturaleza y categoría del bien transmitido.**

Y, a tal efecto, debemos recordar que toda la argumentación de la demanda, por proyección a la ya citada STS de 18/3/96 gira sobre el alcance del término «operaciones» que se incluye en el apartado 5 del artículo 7 del Texto Refundido del Impuesto, de suerte que existiría una desvinculación con el término «transmisiones» del apartado 1 del mismo artículo para concluir sobre la no sujeción que se pretende.

A nuestro criterio de ahora, motivando en este momento el cambio sobre el mostrado en anteriores sentencias, si se prescinde de la interrelación entre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el Impuesto sobre el Valor Añadido -insistamos una vez más que el recurso no versa sobre tal extremo- y nos limitamos exclusivamente al ámbito del primero, no parece que haya un modo sencillo de soslayar que el apartado 5 del artículo 7 del Texto Refundido es una alternativa a lo dispuesto en el apartado 1 en cuanto declara sujetas, en principio, las transmisiones patrimoniales onerosas por actos intervivos de toda clase de bienes y derechos.

Y, en este contexto la referencia a «operaciones» del párrafo 5 no debe tener otra interpretación que la «operación» a que se refiere son, en efecto, transmisiones inter vivos onerosas, de toda clase de bienes y derechos cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Y no, por el contrario, que las «operaciones» de referencia, se limitan a la mera intervención en una transmisión, aunque el transmitente sea un particular; particular que no es sujeto pasivo del IVA y bienes y derechos que formarán parte de la actividad empresarial o profesional de quien los recibe.

Planteamiento el anterior que tampoco puede calificarse de original pues es el que subyace, más bien el que se manifiesta como tal, en las SSTSS de 15/12/11 (recurso 19/09) y 16/12/11 (recurso 9/09) que, en lo que ahora nos interesa, se manifiestan de modo coincidente en cuanto a que:

<<Para defender su tesis, la recurrente emplea un argumento que parte de una premisa falsa consistente en que lo importante para que se aplique el artículo 7.5 es que en las operaciones enumeradas anteriormente (considerando como tal operación la compraventa) intervenga un empresario.

Sin embargo, no es eso lo que dice la norma que se refiere a «las operaciones enumeradas anteriormente», que no son otras que las definidas en dicho artículo 7, Y que en el presente supuesto es la genérica del apartado 1 .A) (transmisión onerosa por acto intervivos).

Es decir, cuando la transmisión la realice un empresario, la operación se sujetará al IVA si se cumplen el resto de requisitos, y cuando la realice un particular, como sucede en este caso, la operación se sujeta al ITP, sin que puedan considerarse bajo ningún concepto como expresiones de idéntico significado la «realización de una transmisión» con la «intervención en una compraventa».

Pero no sólo el criterio literal de interpretación de la norma abona la tesis de las Administraciones que han conocido de este asunto, sino también el lógico y el finalista, pues no es razonable ni existe argumento de política fiscal alguno que justifique que precisamente en estas operaciones no se pague ni IV A ni ITP, conduciendo la interpretación esgrimida de contrario a la contravención de los principios

de generalidad y de igualdad del sistema tributario ( artículo 31.1 de la Constitución).

La conclusión de que el análisis de la operación, en el ámbito tributario, debe realizarse desde el punto de vista del transmitente se confirma también por la definición que del respectivo hecho imponible se contiene en los artículos 1º.a ) y 4º.1 y 2.a ) y b) de la Ley 37/1992 del IVA que grava hechos imposables iguales, pero subjetivamente diversos a los del ITP.

Consecuentemente, la no sujeción al ITP sólo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que el comerciante realiza de particulares».

En consecuencia, a tenor de todo lo razonado, y toda vez que a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales no existen elementos que permitan soluciones dispares según la naturaleza de los bienes, llegamos a la conclusión de que procede modificar nuestro anterior criterio, con desestimación del recurso en lo que a la liquidación se refiere. Y, precisamente en razón a la modificación que ahora enunciamos, habrá de quedar sin efecto la sanción impuesta, al haber actuado el contribuyente bajo la exclusión de responsabilidad prevista en el artículo 172.2, d) LGT, amparándose en una interpretación de la norma que era la hasta ahora efectuada por esta Sala y Sección.

Llegados a este punto, este TEAC, como órgano de la Administración encargado de fijar los criterios vinculantes para todos los órganos administrativos tanto de aplicación de los tributos como de revisión, tanto de la Administración estatal como de la Administración autonómica, tiene que plantearse qué solución debe adoptar.

La primera hipótesis que se ha contemplado es la del mantenimiento de nuestro criterio, pues nos reiteramos en que lo entendemos jurídicamente procedente y acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Pero, de adoptarse esta postura, se derivarían (de hecho, se están produciendo ya) las siguientes consecuencias: los órganos de aplicación de los tributos, con el consiguiente empleo de medios materiales y personales, y vinculados por el criterio del TEAC, liquidarán estas operaciones exigiendo

su tributación por TPO; deducida reclamación por los obligados tributarios, los Tribunales Económico-Administrativos, vinculados por el criterio del TEAC, las desestimarían; entonces, los ciudadanos tendrían, con los consiguientes costes de Abogado y Procurador, acudir a la vía contenciosa, donde la mayoría de los TSJ se sienten vinculados por el auto de noviembre de 2014 del Tribunal Supremo, estimando los recursos e incluso condenando en costas a la Administración demandada.

A todo lo anterior, se añaden otros dos hechos que este Tribunal Central no puede dejar de tomar en consideración:

- El reciente auto del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2016 por el que de nuevo por defectos formales archiva el recurso de casación en interés de ley deducido por la Comunidad Autónoma de Canarias.
- El tiempo transcurrido desde el auto de noviembre de 2014 y la fecha de hoy, octubre de 2016, en el que no se ha adoptado solución legislativa alguna. No desconoce evidentemente este Tribunal Central las complicaciones propias de todo proceso de modificación legislativa.

Ante la situación descrita, no existiendo aclaración legal y dada la contundencia de la afirmación del auto del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2014 sobre la existencia de doctrina legal, este Tribunal Central y en aras de los principios constitucionales de seguridad jurídica, igualdad y eficacia, acata dicho pronunciamiento y procede a modificar su criterio anterior.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el procedimiento de adopción de resolución en unificación de criterio promovido por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, ACUERDA fijar como criterio que:

En el caso concreto de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera tanto del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como de la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS ..... 24****Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ..... 24**

• Consolidación del dominio por fallecimiento de la usufructuaria. El nudo propietario adquirió por herencia la nuda propiedad que su causante había adquirido por compraventa .....	24
• Disolución de condominio con compensación en metálico del exceso de adjudicación .....	24
• Disolución de condominio sobre dos comunidades hereditarias distintas, coincidiendo los comuneros.....	24
• Aportación de bienes a la sociedad de gananciales .....	25
• Aportación a una sociedad de nueva creación de la totalidad de los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica de arrendamiento de oficinas, locales y viviendas .....	25
• Determinación del carácter privativo o ganancial de las cuotas indivisas de la vivienda familiar.....	26
• Novación de préstamo hipotecario en la que se modifica el plazo del préstamo, el tipo de interés y el sistema de amortización .....	26
• Base imponible de la segregación de una finca que incorpora obras efectuadas .....	28
• Exceso de cabida.....	28
• Adquisición de una vivienda de protección pública de régimen autonómico.....	29
• Sustitución de la entrega de vivienda de futura construcción por otra de las mismas características.....	29
• Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial .....	30
• Transmisión de un terreno urbano no afecto a ninguna actividad empresarial o profesional .....	30
• Arrendamiento de local de negocio con derecho de traspaso .....	30
• Constitución de un derecho de superficie .....	31

**Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 32**

• Donación de participaciones en una entidad mercantil.....	32
• Donación de fincas rústicas integradas en una explotación agraria prioritaria .....	32
• Adquisición "mortis causa" de la mitad ganancial de una vivienda sobre la que recae una hipoteca de máximo en garantía del pago de prestaciones periódicas y obligaciones futuras.....	33
• Donación de participaciones a los hijos .....	33
• Donación de acciones cotizadas a los hijos.....	33
• Donación de participaciones por determinados socios de las tres entidades mercantiles a hijos de los mismos .....	34
• Aplicabilidad del artículo 20.6 de la Ley del ISD a unas donaciones de participaciones en favor de hijos de determinados socios .....	34
• Aplicación a la donación de participaciones de la reducción establecida en el artículo 20.6 de la Ley del ISD .....	34
• Donación de participaciones de una entidad mercantil a sus hijos, uno de los cuales es Administrador Único de la Sociedad .....	35
• Dotación anual de una Fundación suiza a instancias de la fundadora de dicha Fundación, fallecida sin herederos.....	35
• Donación de participaciones de una sociedad limitada, cuyo objeto social es el arrendamiento y explotación de bienes inmuebles.....	36
• Donación, estando jubilado, del 40 por ciento de las participaciones sociales de una sociedad limitada .....	36
• Donación a los hijos de la plena y nuda propiedad de participaciones en una entidad "holding" con reserva, en este último caso, del usufructo vitalicio por parte de los donantes.....	36
• Deducibilidad del impuesto pagado en Alemania en la liquidación del ISD que ha de realizarse en España.....	37
• Adquisición "mortis causa" de cuentas corrientes .....	37
• Requisito de permanencia de la vivienda habitual en el ISD .....	38
• Aportaciones exclusivas de uno de los titulares, hijo de la cotitular, a una Cuenta de titularidad indistinta y a un Fondo de Inversión.....	38
• Devolución de ingresos indebidos por la falta de aplicación de la bonificación del 99 por 100 a un no residente.....	39
• Lugar de tributación de la consolidación del dominio de la vivienda y del legado del local.....	39
• Anulación de la fiduciar aragonesa .....	39
• Conmutación de los legados entregando no los inmuebles, sino su justa estimación, mediante un reconocimiento de deuda .....	40
• Lugar de presentación del ISD derivado de la herencia recibida por el fallecimiento de su suegro .....	40
• Percepción, con motivo del fallecimiento de su padre, en 2015, de un capital procedente de un seguro de vida que aquél había contratado como tomador mediante el pago de una prima única.....	40
• Determinación, a efectos del ISD, de la "principal fuente de renta" si no existen rendimientos netos a efectos del IRPF del causante.....	41
• Fallecimiento de dos hermanas, residiendo ambas en una Residencia de Ancianos .....	41
• parentesco por afinidad.....	41
• Fideicomiso sobre la nuda propiedad de las acciones y participaciones .....	41

## DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

#### CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO POR FALLECIMIENTO DE LA USUFRUCTUARIA. EL NUDO PROPIETARIO ADQUIRIÓ POR HERENCIA LA NUDA PROPIEDAD QUE SU CAUSANTE HABÍA ADQUIRIDO POR COMPRAVENTA

Consulta nº V0340-16 de 27 de enero de 2016

La consultante heredó la nuda propiedad de una vivienda al fallecimiento de su padre, que éste había comprado a la persona que hasta entonces tenía el pleno dominio; por lo tanto al consolidarse el dominio al fallecer la persona usufructuaria, la nuda propietaria (consultante) deberá tributar por el mismo concepto por el que se desmembró el dominio, es decir por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.

#### DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO CON COMPENSACIÓN EN METÁLICO DEL EXCESO DE ADJUDICACIÓN

Consulta nº V0092-16 de 14 de enero de 2016

**Primera:** La disolución de una comunidad de bienes que no ha realizado actividad empresarial estará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados, si además se produce un desequilibrio patrimonial en la adjudicación de los bienes a los comuneros, se producirá un exceso de adjudicación que, si es oneroso (con compensación) estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y, si es lucrativo (sin contraprestación de ningún tipo), al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**Segunda:** No obstante, si el desequilibrio en los lotes se produce por imposibilidad de formar unos lotes equivalentes, debido a la existencia de un bien –mueble o inmueble – no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

#### DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO SOBRE DOS COMUNIDADES HEREDITARIAS DISTINTAS, COINCIDIENDO LOS COMUNEROS

Consulta nº V0140-16 de 19 de enero de 2016

Una comunidad de bienes que se constituyó como resultado de la adjudicación de bienes de la herencia de su padre con unos determinados inmuebles y con efectos desde la muerte del causante, que es el momento al que se retrotraen los efectos de la adjudicación de la herencia y la otra comunidad de bienes que se constituyó en el momento del fallecimiento de su madre, compuesta por otros inmuebles. No obsta a lo anterior la circunstancia que los comuneros de las dos comunidades de bienes sean las mismas personas y que algunos inmuebles formen parte de las dos comunidades de bienes. En consecuencia, la futura disolución del condominio sobre las dos comunidades constituye negocios jurídicos diferentes, y como tales, deben ser tratados separadamente. Cada comunidad de bienes se debería disolver sin excesos de adjudicación y sin compensar con bienes que forman parte de otra comunidad; en caso contrario nos encontraríamos ante una permuta y, como tal, tributaría como transmisión patrimonial onerosa.

En síntesis, en la disolución de cada comunidad de bienes deberán formarse dos lotes y si los excesos de adjudicación que se produzcan son inevitables –por imposibilidad de formar dos lotes– y, además, tales excesos son compensados en metálico a favor del comunero que obtiene defectos de adjudicación en los inmuebles que recibe respecto a su cuota de participación

en cada comunidad, dado que las comunidades de bienes no realizaban actividades empresariales, por lo menos nada dicen de ello en el escrito de la consulta, la disolución de cada una de las dos comunidades de bienes estará sujeta únicamente a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD y la base imponible será el valor de los inmuebles que constituyen dicha comunidad de bienes.

Deberá tenerse en cuenta, tal y como establece el artículo 30 del TRLITPAJD, el valor real de los bienes en el momento de la disolución de cada comunidad.

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

## **APORTACIÓN DE BIENES A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES**

**Consulta nº V0303-16 de 26 de enero de 2016**

La aportación a la sociedad de gananciales de la parte del bien que tuviera carácter privativo, tributará en el Impuesto sobre Donaciones o en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en función de la naturaleza gratuita u onerosa de la referida aportación. En el primer supuesto, sujeción al Impuesto sobre Donaciones, la normativa estatal de dicho tributo no establece ninguna bonificación para este tipo de donaciones.

Por el contrario, el artículo 45.I.B).3 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados declara exentas dichas aportaciones.

## **APORTACIÓN A UNA SOCIEDAD DE NUEVA CREACIÓN DE LA TOTALIDAD DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO DE OFICINAS, LOCALES Y VIVIENDAS**

**Consulta nº V0102-16 de 15 de enero de 2016**

El artículo 19 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TRLITPAJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993), dispone lo siguiente en sus apartados 1.1º y 2.1º:

“1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

(...)

2. No estarán sujetas:

1.º Las operaciones de reestructuración.”

El artículo 21 del mismo texto determina que “A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.”

Asimismo, los apartados 10 y 11 del artículo 45.I.B) del citado texto refundido, declara exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las siguientes operaciones:

“10. Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados.

11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.”

Conforme a los preceptos transcritos, a partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS (actual artículo 76 de la Ley 27/2014) tienen, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto.

La no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Por lo tanto, dado que la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

## **DETERMINACIÓN DEL CARÁCTER PRIVATIVO O GANANCIAL DE LAS CUOTAS INDIVISAS DE LA VIVIENDA FAMILIAR**

**Consulta nº V0341-16 de 27 de enero de 2016**

La titularidad de la vivienda corresponderá al cónyuge que la adquirió estando soltero y a la propia sociedad de gananciales, en proporción a la valoración de sus respectivas aportaciones; al cónyuge, titular originario, por las aportaciones efectuadas desde su adquisición hasta la celebración del matrimonio y a la sociedad de gananciales, por las aportaciones realizadas desde tal fecha con fondos que le sean propios; cada uno adquirirá la propiedad de una parte de la vivienda en la proporción que los respectivos fondos representaran sobre el valor de la misma.

La situación derivada del artículo 1.354 del Código Civil tiene su reflejo registral en lo dispuesto en el artículo 91 de Reglamento Hipotecaria (Decreto de 14 de febrero de 1947).

Artículo 91

“1. (...)

2. El posterior destino a vivienda familiar de la comprada a plazos por uno de los cónyuges antes de comenzar la sociedad, no alterará la inscripción a favor de éste, si bien, en las notas marginales en las que se hagan constar con posterioridad los pagos a cuenta del precio aplazado, se especificará el carácter ganancial o privativo del dinero entregado.

3. La determinación de la cuota indivisa de la vivienda familiar habitual que haya de tener carácter ganancial, en aplicación del artículo 1.357.2 del Código Civil, requerirá el consentimiento de ambos cónyuges, y se practicará mediante nota marginal.

De la aplicación de los citados preceptos al supuesto planteado se deriva lo siguiente:

- La no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas podría determinar la aplicación de la cuota variable del Documento Notarial siempre que concurren los requisitos exigidos en el artículo 31.2:
  - Tratarse de una primera copia de una escritura o un acta notarial
  - Tener por objeto cantidad o cosa valuable,
  - Contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Registro Mercantil, Registro de la Propiedad Industrial o Registro de Bienes Muebles
  - Contener actos o contratos no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del Texto Refundido del ITP y AJD, modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias

De los citados requisitos solo ofrece duda el requisito de la valuabilidad del documento, cuestión que debe resolverse en sentido negativo, entendiendo que la simple constatación en el Registro de las cuotas indivisa de la vivienda familiar que hayan de tener carácter ganancial o privativo carece de contenido económico.

## **NOVACIÓN DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO EN LA QUE SE MODIFICA EL PLAZO DEL PRÉSTAMO, EL TIPO DE INTERÉS Y EL SISTEMA DE AMORTIZACIÓN**

**Consulta nº V0747-16 de 25 de febrero de 2016**

La escritura quedará sujeta a Actos Jurídicos Documentados si cumple todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD: Ser primera copia de una escritura, ser inscribible en el Registro de la Propiedad, tener contenido valuable y no estar sujeta a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni de Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Siendo indiscutible la concurrencia de los requisitos 1 y 4, queda por determinar si se cumple la exigencia de que se trate de un acto inscribible y de contenido valuable. En este sentido la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) ha manifestado, en informe de fecha 20 de julio de 2012, que:

“Sí son inscribibles en el Registro de la Propiedad Inmobiliaria:

- La prórroga del plazo del préstamo.

- El establecimiento de un periodo de carencia.
- La modificación del tipo de interés del préstamo.
- La modificación del sistema de amortización.
- El cambio de divisa.

(...)

La inscripción de tales pactos, no supone por sí sola, una modificación o alteración en la responsabilidad hipotecaria.”.

En relación a lo expuesto, este Centro Directivo entiende que la condición de que el contenido sea valuable no depende de que se modifique o no la garantía hipotecaria, sino de que la novación se pueda cuantificar, y por lo tanto las escrituras que se limitan a introducir modificaciones tales como el establecimiento de un periodo de carencia, la prórroga del vencimiento de la disponibilidad del crédito, las alteraciones en el calendario de disposiciones y en algún supuesto de modificación del tipo de interés aplicable, sin modificación de la responsabilidad hipotecaria, en la medida que son cuantificables, son valuables y por tanto estarán sujetas a la cuota gradual de actos jurídicos. En suma, aunque no se modifique la garantía hipotecaria, si la novación del crédito es cuantificable, tiene contenido valuable y tributará en cualquier caso.

Por ello, la base imponible se corresponderá con la ampliación de dicha responsabilidad solamente en el caso que se trate de una ampliación de crédito sin modificar ningún otro elemento del mismo, con el consiguiente incremento de la responsabilidad hipotecaria del contrato original.

En todos los demás casos la base imponible estará constituida por el importe total garantizado, con independencia de que tal importe sea igual, mayor o menor que el que garantizaba el crédito hipotecario que se ha novado.

Una vez determinada la sujeción de la operación planteada a la cuota variable del documento notarial, procede examinar la posible aplicación de la exención recogida en el artículo 45.I.C) del TRLITPAJD:

“Con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados A) y B) anteriores, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto establecen las siguientes disposiciones:

24.<sup>a</sup> (publicado erróneamente como 23<sup>a</sup>)

La Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios

(...).”.

La Ley 2/1994, de 30 de marzo de 1994, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios (BOE de 4 de abril de 1994), en la redacción dada por la Ley 41/2007 de 7 de diciembre (BOE de 8 de diciembre de 2007), establece lo siguiente en su artículo 4.2:

“2. Cuando el prestamista sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley, las escrituras públicas de modificación de préstamos hipotecarios podrán referirse a una o varias de las circunstancias siguientes:

- i) la ampliación o reducción de capital;
- ii) la alteración del plazo;
- iii) las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente;
- iv) el método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras del préstamo;
- v) la prestación o modificación de las garantías personales.”.

Por su parte el artículo 9 de la Ley 2/1994 dispone que “Estarán exentas en la modalidad gradual de “Actos Jurídicos Documentados” las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1.º de esta Ley y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente. Conjuntamente con la modificación del tipo se podrá pactar la alteración del plazo.”.

El primero de los preceptos transcritos incluye una relación de las modificaciones que puede incluir la novación de préstamos hipotecarios que se regula en la Ley 2/1994, lo que no implica que todas ellas queden exentas de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), pues dicho beneficio fiscal no se establece en el citado precepto, sino en el segundo de los preceptos transcritos, el artículo 9 de la Ley, que tan solo contempla la exención para las escrituras públicas en las que la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente, añadiendo que, conjuntamente con la modificación del tipo, se podrá pactar la alteración del plazo.

Por otro lado, el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003), que establece que:

“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”, por lo que se debe concluir que no resultará aplicable la exención establecida en el artículo 9 a la modificación del método o sistema de amortización del préstamo.

En definitiva, las modificaciones que se refieran al tipo de interés o a la alteración del plazo sí están amparadas por la exención regulada en el artículo 9 de la Ley 2/1994, pero no el resto de las modificaciones permitidas por el artículo 4.2 de la misma, como es el caso de la ampliación o reducción de capital o la modificación del método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras del préstamo.

## **BASE IMPONIBLE DE LA SEGREGACIÓN DE UNA FINCA QUE INCORPORA OBRAS EFECTUADAS**

**Consulta nº V0748-16 de 25 de febrero de 2016**

Los artículos 18 y 70 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, disponen lo siguiente:

*Artículo 18. Principio de accesión.*

“Las compraventas y demás transmisiones a título oneroso de terrenos o solares sobre los cuales exista una edificación, se entenderá que comprenden tanto el suelo como el vuelo, salvo que el transmitente se reserve éste o el adquirente acredite que el dominio de la edificación lo adquirió por cualquier otro título”.

*Artículo 70. Normas especiales.*

“3. En las escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas, la base imponible estará constituida, respectivamente por el valor de las fincas agrupadas, por el de la finca agregada a otra mayor y por el de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente”.

En consecuencia con los preceptos anteriormente transcritos se puede concluir lo siguiente:

La escritura de segregación de una finca constituye hecho imponible por la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, del ITP y AJD, conforme a lo dispuesto en los artículos 28 y 31.2 del Texto Refundido.

El impuesto se devenga “el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen”, conforme al artículo 49 del citado cuerpo legal, y es a esa fecha a la que debe referirse la determinación de la base imponible.

La base imponible se determina por el “el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”, concretando el artículo 70 del reglamento que en las escrituras de segregación de fincas la base imponible estará constituida por el valor la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente, teniendo en cuenta que, a efectos de determinar el valor de la finca, el artículo 18 del reglamento, recogiendo el principio de accesión, establece que en el valor de un terreno o solar debe entenderse incluido tanto el suelo como el vuelo.

## **EXCESO DE CABIDA**

**Consulta nº V0750-16 de 25 de febrero de 2016**

En principio, la constatación de un exceso de cabida de una finca ya inscrita, y con unos linderos delimitados, no implica la adquisición de una mayor porción de terreno que deba quedar sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en tanto dicha constatación no supone la configuración de una finca nueva sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos, los cuales identifican la parte de la superficie objeto de consideración.

Solo en el caso de que la operación descrita no obedeciese a los planteamientos reseñados en la consulta, y que el llamado “exceso de cabida” implicase para su titular un incremento patrimonial, al suponer una ampliación objetiva del derecho de propiedad, o si se tratase de la adquisición de una finca colindante, de la que no se tiene título o éste es defectuoso, declarando como señalando que es un exceso de cabida lo que realmente es una agrupación de fincas, daría lugar al devengo del impuesto de acuerdo con el principio de calificación del acto o contrato a que se refiere el artículo 2.º del Texto Refundido del ITP y AJD. En tal caso procedería su liquidación conforme a lo previsto en el artículo 7.1.B), segundo párrafo: “Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo”.

Ahora bien, la no sujeción del acta de notoriedad por la modalidad de modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, podría determinar la sujeción a la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en caso de concurrir todos los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del Texto Refundido:

- Tratarse de una primera copia de una escritura notarial.
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener un acto o contrato inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial.

Que el citado acto o contrato no esté sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o de operaciones societarias, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De los requisitos anteriores parece necesario analizar si en el caso planteado en el escrito de consulta, consistente en la constatación del exceso de cabida, se cumple el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, pues los otros tres sí se cumplen.

A este respecto, cabe señalar que la escritura pública de constatación de exceso de cabida de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados, no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable es la finca y el acta de constatación de exceso de cabida no supone la configuración de una finca nueva, sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos, los cuales identifican la parte de la superficie objeto de consideración.

### ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA DE PROTECCIÓN PÚBLICA DE RÉGIMEN AUTONÓMICO

Consulta nº V0463-16 de 8 de febrero de 2016

**Primera:** La exención prevista en el artículo 45.I.12 no puede afectar sino a viviendas calificadas administrativamente como de “protección oficial”, sin que sea posible extender este beneficio fiscal en general a otras figuras jurídicas, tales como viviendas de precio tasado, viviendas de protección pública o cualquier otra modalidad que pueda prever la Administración competente en materia urbanística con finalidades de fomento y protección social.

**Segunda:** Conforme al último párrafo del artículo 45.I.B.12, los beneficios fiscales aplicables a las viviendas de protección oficial se aplican a todas aquéllas que reúnan sus características en términos de superficie máxima, precio de la vivienda, y límites de ingresos de los adquirentes, con independencia de la denominación que le asigne la legislación autonómica, lo que no debe interpretarse en el sentido de considerar extensible la exención prevista en el artículo 45.I.B.12 del Decreto Legislativo 1/1993 a todo tipo de vivienda que las Comunidades Autónomas declaren sometida a algún tipo de protección, sino en el sentido de declarar amparada por la exención la situación jurídica de “vivienda de protección oficial”, con independencia de que se denomine de ése u otro modo por la legislación de la Comunidad Autónoma competente.

### SUSTITUCIÓN DE LA ENTREGA DE VIVIENDA DE FUTURA CONSTRUCCIÓN POR OTRA DE LAS MISMAS CARACTERÍSTICAS

Consulta nº V0421-16 de 3 de febrero de 2016

La cuestión de si la transmisión de un determinado inmueble debe tributar por el ITP y AJ o por el IVA, depende de dos circunstancias: una de carácter subjetivo, condición que ostente el transmitente del bien, y otra de carácter objetivo, naturaleza del bien transmitido.

En primer lugar, el requisito de carácter subjetivo se establece en el artículo 7.5 del texto Refundido del ITP y AJD: “No estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional...”.

Es decir, que si nos encontramos ante la transmisión de un bien efectuada por un no empresario o, que aun siéndolo, el bien transmitido no forme parte de su patrimonio empresarial o profesional, en ambos casos estaremos ante una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que tributaría sobre la base del valor real del bien transmitido, conforme a los artículos 7.1.a) y 10.1 del Texto Refundido del ITP y AJD.

Por el contrario, siendo empresario el transmitente y tratándose de un bien integrado en su patrimonio empresarial, nos encontraremos ante una entrega de bienes realizada por un empresario, a título oneroso y en el desarrollo de su actividad empresarial y, por tanto, no sujeta al ITP y AJD por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

En segundo lugar, el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD, después de excluir del ámbito de las transmisiones patrimoniales onerosas las operaciones realizadas por un empresario o profesional, establece dos excepciones, en las que, y en función de la naturaleza del bien transmitido, procedería la tributación por dicha modalidad impositiva, aun tratándose de bienes transmitidos por un empresario o profesional. Así se dispone que “No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial,

cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido". Por tanto, así como las entregas de bienes muebles realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad estarán siempre no sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, las entregas de bienes inmuebles pueden quedar sujetas a dicho concepto impositivos en los dos supuestos exceptuados en el párrafo anterior: cuando se trate de entregas de bienes sujetas a IVA, que gocen de exención en el mismo, y cuando se trate de inmuebles incluidos en una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial que estuviera no sujeta a IVA.

## TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL

Consulta nº V0588-16 de 11 de febrero de 2016

Se produce la adquisición de una unidad productiva de otra sociedad mercantil que está en concurso de liquidación. Dicha unidad productiva comprende el inmueble, destinado a uso hotelero, así como sus instalaciones, existencias, mobiliario, fondo de comercio, usos y pertenencias afectas a la actividad empresarias, y la totalidad de licencias y autorizaciones administrativas afectas a la misma.

**Primero.** Conforme al artículo 7.5 del Texto Refundido no están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas las transmisiones a que se refiere el apartado 1 del citado precepto cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

**Segundo.** De la anterior regla general se exceptúan dos supuestos que, por tanto, aun siendo realizados por empresarios o profesionales, tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. El supuesto planteado, la transmisión de una unidad productiva de una sociedad mercantil en liquidación está incluida en la excepción contemplada en el último párrafo del artículo 7.5, por lo que, efectivamente la referida transmisión estará sujeta al ITP y AJD, debiendo tributar conforme al artículo 7.1 del Texto Refundido del citado impuesto.

## TRANSMISIÓN DE UN TERRENO URBANO NO AFECTO A NINGUNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL

Consulta nº V0746-16 de 25 de febrero de 2016

La consultante tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, al no haber afectado el terreno que pretende transmitir al desarrollo de ninguna actividad empresarial o profesional, ni formar éste parte de dicho patrimonio, su venta constituye una transmisión de un elemento integrado en el patrimonio particular del consultante. Por ello en su entrega la consultante no actuará bajo la condición de empresario o profesional a efectos de la sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos señalados en el referido artículo 4 de la Ley 37/1992, por lo que, dicha operación no estará sujeta a dicho impuesto. En consecuencia la transmisión del terreno quedará sujeta al ITP y AJD, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (artículo 7.1 del Texto refundido), lo que excluye la aplicación de la cuota variable del documento notarial dada la incompatibilidad entre ambos conceptos que establece el artículo 31.2 anteriormente transcrito.

## ARRENDAMIENTO DE LOCAL DE NEGOCIO CON DERECHO DE TRASPASO

Consulta nº V0060-16 de 12 de enero de 2016

En relación al derecho de traspaso constituido por el consultante y su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, procede efectuar una diferenciación entre el concepto de entrega y prestación de servicios. En este sentido, el artículo 8.Uno de la Ley 37/1992 establece que "Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes."

Por otra parte, el artículo 11.Uno de la Ley 37/1992 dispone que se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. En estos términos, la concesión por un empresario o profesional de un derecho de traspaso sobre un negocio en el que desarrolla a su actividad empresarial o profesional es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que, de acuerdo con lo establecido en el artículo anteriormente reproducido, se considerará "prestación de servicios", por cuanto la concesión de dicho derecho no supone la transmisión del poder de disposición sobre el negocio y no tiene la consideración de entrega

de bienes, sino la constitución de un mero derecho a favor del beneficiario de la opción, que podrá o no ejercitarlo llegado el momento.

En el supuesto planteado, si el derecho puede o no ejercitarse, no comprometiéndose el beneficiario a su ejercicio, su concesión constituye una prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que se encuentra sujeta al mismo.

Por otra parte la concesión del derecho de traspaso y el arrendamiento (o, en su caso, subarrendamiento) del negocio también constituyen dos prestaciones de servicios diferentes.

En este contexto, el concepto de base imponible se regula en el artículo 78 de la Ley 37/1992 del siguiente modo:

“Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”

A falta de mayor prueba, de los hechos del escrito de consulta se deduce que las cantidades pagadas con motivo de la constitución del derecho de traspaso de negocio referido en la consulta no forman parte de la base imponible de la posterior transmisión del mismo, sino que forman parte de la base imponible de la propia concesión del derecho traspaso, que podrá ejercerse o no.

El hecho de que el adquirente no ejerza definitivamente el derecho de traspaso no afecta a la anterior conclusión pues precisamente el precio pagado es la contraprestación a la posibilidad de ejercer un derecho en un determinado periodo de tiempo.

Por último, según el artículo 90 de la Ley del Impuesto, el tipo impositivo aplicable a la cantidad satisfecha como derecho de traspaso será el tipo general del 21 por ciento.

En caso de que se ejerza el derecho de traspaso, el número 1º del artículo 7 de la Ley 37/1992 establece lo siguiente respecto de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.

“No estarán sujetas al impuesto:

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

(...).”

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 de la Ley supone la actualización de los supuestos de no sujeción de las transmisiones globales de patrimonio para adecuar la Ley 37/1992 a la jurisprudencia comunitaria establecida fundamentalmente por la Sentencia de 27 de noviembre de 2003, recaída en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl y la sentencia de 10 de noviembre de 2011 recaída en el asunto C-444/10 Christel Schriever.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea señaló en el apartado 40 de la referida sentencia que “el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.”

Por tanto, en el supuesto considerado será necesario determinar si los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Es criterio reiterado de este Centro Directivo que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, para que la operación quede no sujeta al tributo, sino que basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma por sus propios medios.

En la medida en que los activos, y pasivos en su caso, que se transmitan puedan ser considerados como una unidad económica autónoma en el sentido que se ha descrito, ha de considerarse que su transmisión no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, cualquier otra transmisión de activos empresariales que no pueda ser considerada como unidad económica autónoma en las condiciones señaladas, quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

### CONSTITUCIÓN DE UN DERECHO DE SUPERFICIE

Consulta nº V0744-16 de 25 de febrero de 2016

**Primero.** No es posible la constitución del derecho de superficie en documento privado, exigiendo la Ley de Suelo para su válida constitución la “formalización en escritura pública y la inscripción de ésta en el Registro de la Propiedad”.

**Segundo.** En caso de constituirse en documento público no estará sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales del ITP y AJD conforme al artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD, puesto que se trata de una operación realizada por un empresario en el ejercicio de su actividad, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, y sin que constituya ninguna de las dos excepciones a que se refieren los párrafos segundo y tercero del citado precepto, pues, aun tratándose de un derecho de uso sobre un bien inmueble, no goza de exención en el Impuesto sobre el valor Añadido.

**Tercero.** La no sujeción de la operación planteada a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, permite la aplicación de la cuota variable del documento notarial, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido:

- Tratarse de una primera copia de una escritura o un acta notarial.
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Registro Mercantil, Registro de la Propiedad Industrial o Registro de Bienes Muebles.
- Contener actos o contratos no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del Texto Refundido del ITP y AJD, modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias.

## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### DONACIÓN DE PARTICIPACIONES EN UNA ENTIDAD MERCANTIL

Consulta nº V0020-16 de 5 de enero de 2016

A los exclusivos efectos de determinar si una entidad realiza una actividad económica, en cuanto primer requisito para el acceso a la exención en el impuesto patrimonial de los accionistas o titulares de las participaciones, no se computan como no afectos aquellos bienes cuyo precio de adquisición no supere el total de los beneficios no distribuidos por la entidad con el límite de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez anteriores.

Sin embargo, en el caso del escrito de consulta, los beneficios distribuidos no lo han sido “por la entidad” cuyas participaciones pretenden donarse sino por su filial. No obstante, ello no impediría su exclusión a los efectos mencionados en el párrafo anterior en cuanto se cumpliría la condición de que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación.

La entidad matriz tendría, por tanto, derecho a la exención siempre que, como es obvio, la actividad de arrendamiento de inmuebles cumpliera el requisito –no explicitado en la consulta- de contar con, al menos, con una persona que con contrato laboral y a jornada completa estuviera encargada de su llevanza, conforme exige la legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En cualquier caso y como se desprende del último párrafo del artículo 4.Ocho.Dos, el alcance objetivo de la exención depende de la efectiva afectación de los elementos del activo a la actividad. Si existe parte no afecta, tal y como se reconoce, para un 38,12% del activo, la proporcionalidad en la exención en el impuesto patrimonial que ello comporta se trasladará a la base imponible sobre la que practicar, en los términos del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, la reducción en la donación de las participaciones, tal y como ha venido a refrendar la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015.

### DONACIÓN DE FINCAS RÚSTICAS INTEGRADAS EN UNA EXPLOTACIÓN AGRARIA PRIORITARIA

Consulta nº V0028-16 de 7 de enero de 2016

La adquisición gratuita por varios de los comuneros (hijos) de otros comuneros (padres) no se realizaría en los términos previstos en los artículos 9 y 11 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, que, en cuanto establecen beneficios fiscales, han de ser objeto de una interpretación literal y estricta.

Efectivamente, la transmisión gratuita lo sería en favor de determinados comuneros y no “...en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición...” (art.9), ni “...en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición...” (art.11).

Pero es que, además, cabe señalar que tampoco lo hace a la finalidad que tales beneficios fiscales pretenden.

En nuestra contestación V1991-13, referida a la adquisición “mortis causa” de la propiedad de fincas rústicas por parte de sus arrendatarios, pero que consideramos aplicable al caso, se decía lo siguiente:

“... el espíritu del reconocimiento de los beneficios fiscales establecidos en la Ley, que no es otro... que el de mantener la integridad o ampliación de tales explotaciones o, como dice la jurisprudencia, el de favorecer la constitución o consolidación de explotaciones agrarias.

Se trata, por así decirlo, de una exigencia de naturaleza económica y no jurídica.

Sin embargo, en el caso del escrito de consulta, la adquisición “mortis causa” se referiría a las parcelas donde se lleva a cabo la explotación, que seguiría siendo la misma que antes, si bien el o los adquirentes pasarían a ser, como consecuencia de una operación de naturaleza estrictamente jurídica, propietarios de las parcelas en las que desarrollan la explotación prioritaria”.

Por todo lo hasta aquí expuesto, esta Dirección General considera inaplicables los beneficios fiscales citados a la adquisición de las fincas rústicas a que se refiere el escrito de consulta.

### **ADQUISICIÓN “MORTIS CAUSA” DE LA MITAD GANANCIAL DE UNA VIVIENDA SOBRE LA QUE RECAE UNA HIPOTECA DE MÁXIMO EN GARANTÍA DEL PAGO DE PRESTACIONES PERIÓDICAS Y OBLIGACIONES FUTURAS**

**Consulta nº V0067-16 de 12 de enero de 2016**

Dice el artículo 13.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que en las transmisiones por causa de muerte, a efectos de determinar el valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general “las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión” siempre que se cumplan determinadas condiciones para su acreditación.

Sin embargo, en el presente caso no existe deuda alguna y, consecuentemente, no procede deducción de su eventual importe.

Y ello porque se trata de una garantía que dará lugar, en caso de impago de las obligaciones garantizadas, a que en un futuro pueda procederse a la ejecución de la hipoteca, con los efectos que procedan en la imposición personal tanto de la viuda del causante como del heredero en función tanto del valor de adquisición como del resultante de su enajenación en subasta.

### **DONACIÓN DE PARTICIPACIONES A LOS HIJOS**

**Consulta nº V0113-16 de 15 de enero de 2016**

Nada dice el escrito de consulta sobre el cumplimiento de los requisitos para la exención en el impuesto patrimonial –en particular respecto del ejercicio de funciones directivas y percepción del nivel legal de remuneraciones- pero, en la hipótesis de que tal exención proceda y se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 procederá la aplicación de la reducción del 95% en la base imponible por la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por parte de los donatarios.

Siempre en tal supuesto y de conformidad con lo previsto en el artículo 33.3.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) se considerará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los donantes.

Por otro lado, no procede tributación alguna en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dado el carácter gratuito de la transmisión proyectada, sin que corresponda a este Centro Directivo autorizar la modificación de la cifra del capital social de la entidad a que se refiere el escrito de consulta, la cual habrá de llevarse a cabo en los términos previstos en la legislación mercantil aplicable.

### **DONACIÓN DE ACCIONES COTIZADAS A LOS HIJOS**

**Consulta nº V0115-16 de 15 de enero de 2016**

El artículo 9 b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que la base imponible del impuesto estará constituida, en las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables, por “el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles”.

Tratándose de acciones cotizadas en mercados bursátiles, entiende esta Dirección General que el valor de cotización de las acciones el día en que se formalice la donación y, consiguientemente, se perfeccione la misma, expresaría ese valor de mercado y, en definitiva, el valor real de las acciones donadas, siempre a reserva de una eventual comprobación administrativa.

Por otra parte, el artículo 8 bis de la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, dictada por la Comunidad de Castilla La Mancha, regula una reducción propia de la Comunidad Autónoma que se declara compatible y aplicable con posterioridad a la reducción estatal. Su apartado 2 b) exige, para su aplicación, que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones “salvo en el periodo de permanencia de la adquisición en el patrimonio del donatario que se establece en cinco años”. Si esa “permanencia en la adquisición” exige el mantenimiento de los elementos transmitidos o de su valor es cuestión que, al referirse a una norma dictada por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias, debe plantearse ante ésta conforme al artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

## **DONACIÓN DE PARTICIPACIONES POR DETERMINADOS SOCIOS DE LAS TRES ENTIDADES MERCANTILES A HIJOS DE LOS MISMOS**

**Consulta nº V0118-16 de 18 de enero de 2016**

En relación a la aplicabilidad del artículo 20.6 de la Ley del ISD a una donación de participaciones por determinados socios de las tres entidades mercantiles a hijos de los mismos: Dado que no hay referencia alguna en el escrito de consulta a la constitución por el consultante de un Patrimonio Protegido a favor de su hija conforme a lo previsto en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa tributaria con esta finalidad, la totalidad de las donaciones efectuadas por las distintas personas físicas habrán de ser gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y liquidadas ante la Comunidad Autónoma correspondiente a la residencia habitual de la donataria.

## **APLICABILIDAD DEL ARTÍCULO 20.6 DE LA LEY DEL ISD A UNAS DONACIONES DE PARTICIPACIONES EN FAVOR DE HIJOS DE DETERMINADOS SOCIOS**

**Consulta nº V0139-16 de 19 de enero de 2016**

Antes de la donación, existe un grupo de parentesco formado por los tres hermanos, cumpliéndose el requisito de porcentaje de participación en el capital de la letra b) del artículo 4.Ocho.Dos y el de la letra c) en el bien entendido de que al menos uno de ellos, en cuanto ejercen funciones como administradores solidarios, cumple la exigencia referida al nivel de remuneraciones.

A tal efecto y de acuerdo con el artículo 5.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, no se tomarán en consideración los rendimientos derivados del ejercicio de funciones directivas en las otras dos entidades.

En tales circunstancias, concurrirá el requisito de la exención y procederá la reducción del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 en las condiciones que especifica dicho artículo y apartado. Ahora bien, quedarán constituidos tres nuevos grupos de parentesco, dado que los hijos de los hermanos son primos y en cuanto colaterales de cuatro grado no forman grupo de parentesco entre sí.

El primero, constituido individualmente por el hijo del ahora socio J., tendrá derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio –exigida por la letra c) del artículo 20.6- siempre que dicha persona pase a ser, según se afirma, “administrador ejecutivo” de las tres entidades y siempre que, por el desempeño de tales funciones, perciba el nivel de remuneraciones consabido.

El segundo, integrado también de forma individual por la hija del actual socio G., no tendría derecho a la exención en el impuesto patrimonial, por ausencia de funciones directivas en las tres entidades y que, consiguientemente, perdería el derecho a la reducción practicada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con las consecuencias que se detallan en el último párrafo del artículo 20.6 de la Ley 29/1987.

El tercero, formado por los dos hijos de M., socio en la actualidad de las tres entidades, que conjuntamente considerados reunirían, como hermanos y colaterales de segundo grado, los requisitos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, asimismo en las tres entidades y a los efectos de mantenimiento de la reducción por la donación, al pasar a desempeñar uno de ellos funciones directivas y siempre que, se insiste, perciba el nivel de remuneraciones legalmente exigido.

## **APLICACIÓN A LA DONACIÓN DE PARTICIPACIONES DE LA REDUCCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 20.6 DE LA LEY DEL ISD**

**Consulta nº V0160-16 de 19 de enero de 2016**

En el caso de una entidad en la que el grupo de parentesco formado por el consultante, su cónyuge e hijo es titular de la totalidad de las participaciones, procedería la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio siempre que uno de los integrantes del grupo

desarrolle funciones directivas y perciba por ello el nivel de remuneraciones exigido por la Ley, es decir, más del 50 por 100 del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, de conformidad con lo establecido en la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, que regula el impuesto.

Se recalca esta circunstancia porque si el consultante afirma que “no ejerce funciones de dirección”, más adelante afirma ser Administrador de la sociedad que nos ocupa, “siendo las retribuciones que percibe su principal fuente de ingresos”.

En caso de que, conforme a lo expuesto, proceda la exención en el impuesto patrimonial, también resultará de aplicación la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los términos y con los requisitos que dicho artículo y apartado establece.

Por lo que se refiere a una segunda entidad, igualmente existe grupo de parentesco entre los cónyuges y, en este caso, sus cuatro hijos. De acuerdo con la información suministrada en el escrito de consulta, sería aplicable para todos ellos la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y, al igual que en el caso anterior, procedería la reducción del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, tal y como se ha expuesto.

Por último, cabe indicar que, frente a lo que considera el consultante en su escrito de consulta, en todos los supuestos de donación, sea o no el donante quien viniere ejerciendo las funciones directivas, para el cómputo de los rendimientos, a efectos de determinar si se cumple el requisito de que la remuneración por el ejercicio de funciones directivas, represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, habría que atender al último periodo impositivo anterior a la donación.

## **DONACIÓN DE PARTICIPACIONES DE UNA ENTIDAD MERCANTIL A SUS HIJOS, UNO DE LOS CUALES ES ADMINISTRADOR ÚNICO DE LA SOCIEDAD**

**Consulta nº V0213-16 de 21 de enero de 2016**

El escrito de consulta reproduce la consulta V1544-12, en la que, como en otras similares, esta Dirección General, de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, considera que, en “el caso de que los órganos de administración de las entidades en que participa el causahabiente, realizan una serie de operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores, resultando de las mismas que, manteniendo el valor de adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas, si el valor de adquisición se conserva y se cumplen los demás requisitos previstos en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el causahabiente no perdería de la reducción practicada”.

Ese criterio es plenamente aplicable a supuestos de adquisición “inter vivos” y, en particular, al concreto supuesto que se plantea en el escrito de consulta, con independencia de que la aportación a la nueva entidad “holding” antes de la finalización del plazo legal establecido en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, alcance también a participaciones de otra entidad de anterior titularidad de los donatarios.

## **DOTACIÓN ANUAL DE UNA FUNDACIÓN SUIZA A INSTANCIAS DE LA FUNDADORA DE DICHA FUNDACIÓN, FALLECIDA SIN HEREDEROS**

**Consulta nº V0576-16 de 11 de febrero de 2016**

Deslinde ISD-IRPF

Partiendo de que la fundación tiene personalidad jurídica propia, dada las circunstancias citadas y el hecho de que el pago no constituye una mediación en el pago de retribuciones por entrega o servicios prestados a aquella o a la causante, las cantidades satisfechas tendrían la naturaleza de entregas realizadas a título gratuito por una persona jurídica al consultante y a su esposa.

De acuerdo con lo expuesto, procederá la tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al tratarse de una “adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos” conforme prevé el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que regula el impuesto.

Consiguientemente, no quedará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, precisamente por estar sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## **DONACIÓN DE PARTICIPACIONES DE UNA SOCIEDAD LIMITADA, CUYO OBJETO SOCIAL ES EL ARRENDAMIENTO Y EXPLOTACIÓN DE BIENES INMUEBLES**

**Consulta nº V0678-16 de 19 de febrero de 2016**

En la hipótesis de que, a la vista de lo expuesto, se cumplieran las condiciones exigidas por el repetido artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, los cuatro integrantes del grupo familiar tendrían o hubieran tenido derecho a la exención en el impuesto patrimonial, por lo que no existiría obstáculo para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, como es obvio, en las condiciones que dicho artículo y apartado detalla y entre las que se incluye que el donante abandone el ejercicio de funciones directivas, si las desempeñare, exclusivamente en la entidad de que se trate. En relación con el importe sobre el que se aplicaría la reducción, ha de señalarse que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9 b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, la base imponible de una donación está constituida "...por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles.

Por último, se plantea la cuestión de la conciliación de los distintos devengos de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre el Patrimonio. Habida cuenta que en los supuestos de donación no se interrumpe el periodo impositivo, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para el cómputo de los rendimientos habría que atender al último periodo impositivo anterior a la donación. Es decir, que en una donación efectuada en 2016, el porcentaje familiar de control habrá de referirse al día en que se "cause o celebre el contrato" (artículo 24.2 de la Ley 29/1987) pero para el requisito referido al nivel de rentas habrá de tomarse en consideración el ejercicio 2015.

## **DONACIÓN, ESTANDO JUBILADO, DEL 40 POR CIENTO DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA SOCIEDAD LIMITADA**

**Consulta nº V0765-16 de 25 de febrero de 2016**

La donación, estando jubilado, del 40 por ciento de las participaciones sociales de una sociedad limitada, dedicada a la venta de productos alimenticios, a su hijo, también socio de dicha sociedad y que ejerce las funciones de dirección y administración de la sociedad, percibiendo una retribución que representa más del 50 por ciento de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal y que tiene una participación del 2,33 por ciento.

Desarrollándose por la sociedad limitada una actividad empresarial, los eventuales donante y donatario cumplen los requisitos referidos tanto al porcentaje mínimo conjunto y ejercicio de funciones directivas que establecen, respectivamente, las letras b) y c) del artículo 4.Ocho.Dos, por lo que ambos tendrán derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, resultando del escrito de consulta, asimismo, que se cumplen las condiciones para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 y, en consecuencia, también en el citado artículo 33.3.c) de la LIRPF.

## **DONACIÓN A LOS HIJOS DE LA PLENA Y NUDA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES EN UNA ENTIDAD "HOLDING" CON RESERVA, EN ESTE ÚLTIMO CASO, DEL USUFRUCTO VITALICIO POR PARTE DE LOS DONANTES**

**Consulta nº V0774-16 de 25 de febrero de 2016**

En los supuestos de donación de la nuda propiedad de participaciones, los donatarios habrán de presentar la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo el valor de aquella la diferencia entre el valor real de las participaciones –artículo 9 a) de la Ley 29/1987- y el del usufructo –que para un usufructuario de 80 años de edad, sería del 10 por ciento- conforme resulta del artículo 26 a) de la Ley 29/1987, del que resulta también la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

En lo que se refiere al régimen aplicable a la extinción del usufructo, en el caso planteado, dado que los adquirentes recibieron por donación del padre la nuda propiedad, cuando se consolide el dominio al fallecer el usufructuario, deberán tributar por el concepto donación tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, no en el de la fecha de la consolidación por fallecimiento del usufructuario.

El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables.

También se suscita si la reducción del 95% se aplicará también en el momento de la consolidación.

En ese sentido, ha de tenerse presente lo que establece el artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Conforme a dicho precepto, en el momento del desmembramiento del dominio se le gira al adquirente de la nuda propiedad liquidación por el valor de la misma con aplicación del tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro del bien, con aplicación de las reducciones por parentesco. Se aplicarán asimismo, si procediere, las otras reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987.

Cuando se extinga el usufructo, el nudo propietario pagará por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen calculado en su momento.

Procederá igual traslación del resto no imputado de la reducción por transmisión “inter vivos” 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. del 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.

También se plantea la compatibilidad de la donación y del beneficio fiscal del repetido artículo 20.6 de la Ley 29/1987 con el hecho de que el usufructuario desempeñe funciones representativas e, incluso, directivas, en una entidad filial de la “holding” cuyas participaciones ha donado.

En las CV 2432-14 y 0428-15, esta Dirección General ha señalado lo siguiente:

“Del artículo 4.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio (BOE del 6 de noviembre) se desprende que los requisitos referidos a la naturaleza empresarial de la actividad, los porcentajes de participación individual o de grupo de parentesco así como el desempeño de funciones directivas remuneradas con el nivel exigido por la Ley han de predicarse o imputarse a la concreta actividad de que se trate, es decir, respecto de aquella cuya exención en el impuesto patrimonial se pretende como condición necesaria para la reducción en la donación de sus participaciones”

Consecuentemente, los supuestos señalados en el escrito no afectarían al disfrute de la reducción prevista en la ley estatal.

Por otro lado, en caso de una eventual aportación de las participaciones recibidas a las compañías “holdings” personales de los donatarios, el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio se tendrá si a la fecha del devengo del impuesto se cumplen los requisitos del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, antes reproducido.

### **DEDUCIBILIDAD DEL IMPUESTO PAGADO EN ALEMANIA EN LA LIQUIDACIÓN DEL ISD QUE HA DE REALIZARSE EN ESPAÑA**

**Consulta nº V0295-16 de 26 de enero de 2016**

Los sujetos pasivos con obligación personal de contribuir que, al recibir donaciones de bienes sitios fuera de España, hayan pagado en el extranjero alguna cantidad por razón de algún impuesto similar al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tendrán derecho a deducir el menor de los dos importes siguientes: Lo pagado en el extranjero o el resultante de aplicar el tipo medio del ISD al valor de aquellos bienes y derechos.

Por otro lado, a efectos del ISD, en cuanto a la aplicación de la normativa estatal –Ley 29/1987– es irrelevante el hecho de que la donación se formalice en documento público o privado.

### **ADQUISICIÓN “MORTIS CAUSA” DE CUENTAS CORRIENTES**

**Consulta nº V0021-16 de 5 de enero de 2016**

El análisis de las facultades de disposición sobre cuentas bancarias solidarias o indistintas exige distinguir entre titularidad de disposición y titularidad dominical.

Además, en cuanto a la primera, debe diferenciarse las facultades de disposición sobre una cuenta indistinta según vivan los cotitulares o haya fallecido alguno de ellos.

A este respecto, cabe indicar, en primer lugar, que el Derecho tributario no modifica la titularidad de los bienes y derechos y así se establece con carácter general en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Del artículo anterior se desprende con toda claridad que no existe un sistema de atribución de bienes o derechos diferente en el ámbito fiscal al que corresponde en el ordenamiento jurídico general.

No obstante lo anterior, es bien conocido que la titularidad de los saldos de las cuentas de depósito que figuran a nombre de varias personas de forma indistinta es una cuestión que ha sido objeto de análisis por diversas instancias, pero que el Tribunal

Supremo ha aclarado en varias sentencias, por ejemplo en la de 19 de diciembre de 1995, que este Centro entiende plenamente aplicable.

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

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

Ahora bien, esta titularidad de disposición total sobre el saldo de la cuenta sólo mantendrá su vigencia mientras vivan los cotitulares de ella (salvo que antes decidan resolver o modificar las condiciones del contrato), pero no puede extenderse más allá de la muerte de alguno de ellos, pues, en ese momento, entran en juego las disposiciones civiles que regulen la sucesión del fallecido.

Como ha dicho el Tribunal Supremo en la sentencia comentada, "... a la muerte de un cotitular, ... y aun sin necesidad de proceder a la partición de la herencia, la suma cuyo dominio pertenecía a la titular fallecida debió pasar a sus herederos".

Es decir, a partir del momento del fallecimiento de uno de los cotitulares, el otro –u otros– dejan de tener facultad de disposición sobre la parte del saldo de la cuenta indistinta cuya titularidad dominical correspondía al fallecido, que debe integrarse en el caudal relicto del causante y pasar a sus herederos, los cuales deberán tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para poder disponer de dicha parte del saldo, en cuanto sujetos pasivos del impuesto (artículo 5.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

### **REQUISITO DE PERMANENCIA DE LA VIVIENDA HABITUAL EN EL ISD**

**CONSULTA Nº V0114-16 de 15/01/2016**

Se produce la transmisión onerosa de una quinta parte indivisa de un inmueble, adquirido "mortis causa" con aplicación de la reducción prevista en la LISD, a unos hermanos propietarios de las cuatro quintas partes restantes.

El requisito de mantenimiento de la adquisición establecido por el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debe entenderse referido al grupo de herederos en su conjunto –salvo atribución específica por el testador a persona determinada o adjudicación en concepto distinto del de herencia–, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.1 de dicha ley. La reducción se aplica al grupo como tal, es decir, a cada heredero que cumpla los requisitos en proporción a su participación en el haber hereditario.

Por lo tanto, el requisito de permanencia de la adquisición queda vinculado también a los herederos como grupo, por lo que las exigencias en cuanto a plazo y mantenimiento del valor operarían en caso de transmisión a un tercero ajeno al grupo.

En consecuencia, no se perderá el derecho a la reducción por la transmisión onerosa por parte de algún coheredero de su parte indivisa en el inmueble heredado, aunque el importe de la transmisión sea inferior al valor de adquisición hereditaria, dado que la participación conjunta del grupo de herederos se habrá mantenido íntegra.

Por igual motivo, tampoco será necesario, para la subsistencia del derecho a la reducción, que la transmitente de su parte indivisa reinvierta el importe obtenido en inmuebles o instrumentos financieros hasta el cumplimiento del plazo legal.

### **APORTACIONES EXCLUSIVAS DE UNO DE LOS TITULARES, HIJO DE LA COTITULAR, A UNA CUENTA DE TITULARIDAD INDISTINTA Y A UN FONDO DE INVERSIÓN**

**Consulta nº V0117-16 de 18 de enero de 2016**

En el doble supuesto planteado –cuenta bancaria de ahorro y Fondos de inversión a nombre de dos titulares, constituidos exclusivamente con aportaciones del supérstite, heredero del cotitular fallecido–, la entrega total o parcial al cotitular heredero de la parte de saldos que pertenecían al cotitular fallecido y, en consecuencia, al caudal relicto, constituirá al Banco depositario en responsable subsidiario del pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los términos previstos en el artículo 8 de su Ley y en los artículos 19 y 20 de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre de 1991), sin perjuicio de la responsabilidad solidaria que, en su caso, pudiera corresponder de acuerdo con la Ley General Tributaria. Lógicamente, esta responsabilidad subsidiaria queda limitada a la porción del impuesto que corresponda a la parte del saldo de la cuenta y Fondo que pertenecían al causante y que se hayan entregado al heredero, por lo que corresponderá

a éste la carga de la prueba ante el Banco depositario de que uno y otro están constituidos exclusivamente por sus aportaciones y, en consecuencia, no han de integrarse en el caudal relicto de la causante.

### **DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS POR LA FALTA DE APLICACIÓN DE LA BONIFICACIÓN DEL 99 POR 100 A UN NO RESIDENTE**

**Consulta nº V0265-16 de 25 de enero de 2016**

La disposición adicional segunda de la LISD, dictada para la adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014, solo resulta aplicable en relación con no residentes en España que sean residentes en algún Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Por ello, solo tales contribuyentes podrían tener, en su caso, derecho a la devolución de ingresos indebidos por aplicación de la citada sentencia.

En la solicitud de devolución de ingresos indebidos, se debe analizar si se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta ha devenido firme, si se ha dictado liquidación administrativa pero no ha devenido firme o, si no se dan las circunstancias anteriores, si la solicitud se refiere a ejercicios no prescritos.

En el primer caso, no podrá procederse a la devolución de ingresos indebido; en el segundo, habrá que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento; en el tercero, si la solicitud se refiere a ejercicios no prescritos, siempre que se pruebe que efectivamente se produjo el ingreso indebido y se cumplan los requisitos exigidos en la normativa sobre ingresos indebidos, se deberá proceder a su devolución.

El análisis y la determinación de la procedencia de la devolución del ingreso indebido corresponden a la oficina gestora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que, en el caso de causantes o causahabientes no residentes es la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

### **LUGAR DE TRIBUTACIÓN DE LA CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO DE LA VIVIENDA Y DEL LEGADO DEL LOCAL**

**Consulta nº V0340-16 de 27 de enero de 2016**

En el caso planteado, la consultante heredó la nuda propiedad de una vivienda al fallecimiento de su padre, que éste había comprado a la persona que hasta entonces tenía el pleno dominio; por lo tanto al consolidarse el dominio al fallecer la persona usufructuaria, la nuda propietaria (consultante) deberá tributar por el mismo concepto por el que se desmembró el dominio, es decir por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Por lo tanto, el lugar de presentación del ITPAJD, por la consolidación del dominio, será el lugar donde se encuentre ubicado el inmueble.

A su vez, la usufructuaria, residente en Barcelona, le ha legado el pleno dominio de un local.

Por lo que, al tener la causante su residencia en Barcelona, será allí donde deberá presentar la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el local que va a recibir como legado.

### **ANULACIÓN DE LA FIDUCIA ARAGONESA**

**Consulta nº V0397-16 de 1 de febrero de 2016**

Dado que el Tribunal Supremo anuló el apartado 8 del artículo 54 del RISD, por infringir el principio de jerarquía normativa, la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las herencias en las que se haga uso de la institución de la fiducia aragonesa debe hacerse conforme a los preceptos generales que regulan en la LISD determinadas instituciones especiales; en concreto, al artículo 26 de dicha Ley.

Conforme a dicho precepto, si el fiduciario tiene derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, se considerará, a efectos del ISD, como un usufructo de tales bienes y se valorará y tributará como tal.

Si, además, tiene la facultad de disponer de los bienes, se liquidará el impuesto en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda por la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes que finalmente entregue a los herederos.

Lógicamente, el sujeto pasivo será el fiduciario, que es quien tendrá el derecho a disfrutar de los bienes y, en su caso, a disponer de ellos.

## **CONMUTACIÓN DE LOS LEGADOS ENTREGANDO NO LOS INMUEBLES, SINO SU JUSTA ESTIMACIÓN, MEDIANTE UN RECONOCIMIENTO DE DEUDA**

**Consulta nº V0403-16 de 2 de febrero de 2016**

El legado de cosa ajena se entiende como una carga impuesta por el testador a su sucesor universal para poder aceptar su parte de la herencia; por lo tanto, la base imponible de cada uno de los causahabientes estará compuesta por la parte que le corresponda por la herencia y será deducible el legado de cosa ajena que se ve obligado a realizar para poder aceptar la misma.

Además cada legatario deberá incluir en la base imponible del impuesto el legado que recibe.

Ahora bien, eso sería es en el caso de que se cumpla el legado, cosa que no ocurre en la consulta planteada ya que conviene precisar que los herederos tienen la obligación de adquirir la cosa ajena y para que para que el legado de cosas ajena pueda ser realizado mediante la justa compensación debe ser imposible que los herederos adquieran la cosa ajena, circunstancia que no parece ser el caso, ya que no existe imposibilidad de adquirir los inmuebles sino que los consultantes hablan de dificultad, alto coste, etc..., por lo que no parece ser el caso que establece el artículo 861 del Código Civil y por tanto, si realizan la compensación en dinero los herederos tributarían por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) sin poderse deducir la carga que impone el legado.

Por otra parte las posibles legatarias tributarán por el ISD pero no por el concepto de sucesiones, sino por el concepto de donaciones pues la cantidad que van a recibir no es en cumplimiento del legado.

## **LUGAR DE PRESENTACIÓN DEL ISD DERIVADO DE LA HERENCIA RECIBIDA POR EL FALLECIMIENTO DE SU SUEGRO**

**Consulta nº V0443-16 de 4 de febrero de 2016**

Salvo que la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponda a las Comunidades Autónomas del País Vasco o de Navarra, conforme a las normas de delimitación de competencias con dichas Comunidades Autónomas (Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra), la exacción del impuesto corresponderá a una Comunidad Autónoma –de las llamadas de régimen común– cuando se cumplan dos requisitos: Que el sujeto pasivo –en las adquisiciones “mortis causa”, el heredero o legatario– sea residente en España, y que, a la fecha del devengo del impuesto, el causante tenga su residencia habitual en una Comunidad Autónoma.

En ese caso, la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponderá a la Comunidad Autónoma en la que el causante haya permanecido mayor número de días de los últimos cinco años.

No es necesario que haya estado la mitad más uno de los días de los últimos cinco años, sino que es suficiente que no haya otra Comunidad Autónoma en la que hubiera permanecido más días (solo deben tenerse en cuenta ya los días en que permaneció en España, pues los días pasados en el extranjero no computarán).

Por lo tanto, si la consultante y heredera era residente en España en la fecha de fallecimiento del causante (momento del devengo del impuesto) y este residió en la Comunidad Autónoma de Aragón desde su llegada a España hasta su fallecimiento (desde el 13 de febrero de 2013 hasta 29 de agosto de 2015), el rendimiento del impuesto corresponderá a la Comunidad Autónoma de Aragón.

## **PERCEPCIÓN, CON MOTIVO DEL FALLECIMIENTO DE SU PADRE, EN 2015, DE UN CAPITAL PROCEDENTE DE UN SEGURO DE VIDA QUE AQUÉL HABÍA CONTRATADO COMO TOMADOR MEDIANTE EL PAGO DE UNA PRIMA ÚNICA**

**Consulta nº V0444-16 de 4 de febrero de 2016**

La percepción por la consultante, como beneficiaria designada, de la prestación por causa del fallecimiento del último asegurado superviviente, dado que no es la contratante del seguro, estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En este caso, se produce el hecho imponible del artículo 3.1.c) de la Ley 29/1987.

Concretamente, en el supuesto planteado, en el que el contratante y tomador del seguro es únicamente el padre de la consultante, en la medida en que la titularidad del contrato de seguro y, por tanto, todas las obligaciones y facultades que del mismo se derivan, corresponden a dicho contratante, se entiende que la prestación obtenida por la consultante como consecuencia del fallecimiento de su padre, último asegurado superviviente que es a su vez el contratante del seguro, debe acumularse en su totalidad al valor de los bienes y derechos que integren la porción hereditaria recibida por la consultante de dicho causante.

## **DETERMINACIÓN, A EFECTOS DEL ISD, DE LA “PRINCIPAL FUENTE DE RENTA” SI NO EXISTIEREN RENDIMIENTOS NETOS A EFECTOS DEL IRPF DEL CAUSANTE**

**Consulta nº V0587-16 de 11 de febrero de 2016**

El epígrafe 1.3.a) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, sostiene que las reducciones en el impuesto sucesorio se aplican en la fecha de su devengo, con independencia de que a 31 de diciembre del año anterior se tuviera o no derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Consecuentemente, será en la fecha del fallecimiento cuando habrá que determinar si se cumplen los requisitos para la exención en el impuesto patrimonial, que, como es sabido, es condición “sine qua non” para la aplicación de la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En particular, la exigencia de que los rendimientos netos procedentes de la actividad económica constituyan “al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” habrá de referirse “...al periodo comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante”.

En supuestos, como el planteado en el escrito de consulta, en que el cómputo de la base imponible del causante resulte cero, es obvio que no se cumple el requisito de que los rendimientos netos derivados de la actividad económica constituyan la mayoría del importe de la base imponible del IPRF, por lo que, de acuerdo con lo previsto en la Resolución 2/1999, no existirá derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y el adquirente “mortis causa” tampoco tendrá derecho a la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## **FALLECIMIENTO DE DOS HERMANAS, RESIDIENDO AMBAS EN UNA RESIDENCIA DE ANCIANOS**

**Consulta nº V0628-16 de 16 de febrero de 2016**

Se produce el fallecimiento a fines de 2014 y enero de 2015 de dos hermanas, residiendo ambas en una Residencia de Ancianos. Dado que ambas hermanas no tenían ya residencia habitual en el inmueble de que se trata y ello desde casi cuatro años antes del fallecimiento de la tía de la consultante no procedería la reducción prevista en el artículo 20.2.c), circunstancia que, asimismo y no obstante la condición de descendiente de la heredera, impediría su aplicación en el caso de la segunda autoliquidación, en este caso por el fallecimiento de la madre de la consultante.

## **PARENTESCO POR AFINIDAD**

**Consulta nº V0687-16 de 19 de febrero de 2016**

Heredero de una tía por afinidad, fallecida con posterioridad al fallecimiento del hermano del padre del consultante, que era su marido.

En el supuesto objeto de consulta, en el que la causante era viuda del tío del consultante, no cabe considerar a la ahora fallecida como pariente por afinidad, pues tal parentesco se extinguió con el fallecimiento de su cónyuge y pariente consanguíneo del consultante. En consecuencia, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el consultante no tendrá, respecto de la viuda de su tío, la consideración de pariente colateral por afinidad, sino la de extraño, pues no es pariente de aquella ni por consanguinidad ni por afinidad, ni ha mediado adopción. Por consiguiente, a efectos de la autoliquidación del impuesto correspondiente a la herencia de la viuda de su tío, el consultante debe incluirse en el grupo IV de los regulados en el artículo 20.2 de la LISD, en su consideración de extraño.

## **FIDEICOMISO SOBRE LA NUDA PROPIEDAD DE LAS ACCIONES Y PARTICIPACIONES**

**Consulta nº V0396-16 de 1 de febrero de 2016**

El consultante va a adquirir en el momento del fallecimiento de la causante, además de la mitad de un inmueble, el fideicomiso sobre la nuda propiedad de las acciones y participaciones que poseía la causante.

A este respecto, el apartado 3 del artículo 53 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre de 1991, establece que:

*“3. En las sustituciones fideicomisarias se exigirá el impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos “inter vivos” o “mortis causa”, en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 47.3 de este Reglamento.”*

Por lo tanto, al adquirir el consultante el fideicomiso sobre la nuda propiedad de las acciones, la base imponible del impuesto estará compuesta por el valor real del mismo.

## IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA..... 44

- Postergación de la transmisión de los bienes de la herencia, conforme a la legislación foral aragonesa, hasta que se ejecute el encargo fiduciario, bien por actos inter vivos o mortis causa .....44
- Aportación a una sociedad de nueva creación de la totalidad de los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica de arrendamiento de oficinas, locales y viviendas .....44
- Disolución de proindiviso.....44
- Compraventa y subrogación de créditos con garantía hipotecaria .....44
- Adjudicación de parcelas resultantes en el proyecto de reparcelación a la Junta de Compensación y posterior venta por esta a un tercero.....45
- Aportación de su actividad económica de arrendamiento con todos sus bienes afectos a una sociedad preexistente que no realiza ninguna actividad en la actualidad.....46
- Disolución del condominio de manera que el marido se adjudique la vivienda y el préstamo que recae sobre ella y la mujer la finca rústica.....46

## IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

### **POSTERGACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE LOS BIENES DE LA HERENCIA, CONFORME A LA LEGISLACIÓN FORAL ARAGONESA, HASTA QUE SE EJECUTE EL ENCARGO FIDUCIARIO, BIEN POR ACTOS INTER VIVOS O MORTIS CAUSA**

**Consulta nº V0397-16 de 1 de febrero de 2016**

Tras la muerte de la causante, y en tanto el fiduciario no ejerza su cometido y adjudique los bienes a los herederos, se produce una transmisión de los bienes desde la persona fallecida a la herencia yacente, por lo que en la fecha del fallecimiento de la causante se entiende devengado el IIVTNU respecto de la propiedad (o nuda propiedad, en el caso de que sobre un bien se haya constituido el derecho de usufructo) de los bienes inmuebles urbanos, siendo el sujeto pasivo contribuyente la herencia yacente, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 106.1.a) y 109.1.a) del TRLRHL.

Dado que también se instituye el usufructo viudal a favor del cónyuge viudo, se devenga asimismo el IIVTNU en cuanto a la constitución del usufructo, siendo el sujeto pasivo contribuyente el usufructuario. Además, la posterior atribución de la nuda propiedad de los bienes inmuebles urbanos a los herederos, que se origine como consecuencia de la ejecución de la fiducia o de su extinción no originará una nueva sujeción al IIVTNU.

### **APORTACIÓN A UNA SOCIEDAD DE NUEVA CREACIÓN DE LA TOTALIDAD DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO DE OFICINAS, LOCALES Y VIVIENDAS**

**Consulta nº V0101-16 de 15 de enero de 2016**

El no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS, lo cual implicará necesariamente que los bienes inmuebles aportados se hallen integrados en una rama de actividad. Circunstancias que parecen cumplirse en el supuesto planteado en el escrito de la consulta.

### **DISOLUCIÓN DE PROINDIVISO**

**Consulta nº V0239-16 de 21/01/2016**

Disolución del proindiviso sobre tres inmuebles bien mediante auto judicial en ejecución de la sentencia de divorcio o bien mediante escritura notarial adjudicándose los tres inmuebles el consultante, habiendo preacordado con su ex mujer que el valor de mercado de cada finca es el importe pendiente de amortización de cada uno de los préstamos.

Si la disolución del condominio se realiza por auto judicial en ejecución de sentencia de divorcio, dichas adjudicaciones no se encontrarán sujetas al IIVTNU.

Por otra parte, si la extinción del condominio se produce por pacto de los ex cónyuges con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos, no se producirá el devengo del IIVTNU, ahora bien, si se realiza mediante la adjudicación de los bienes a uno de los comuneros y compensación económica al otro, se producirá un exceso de adjudicación que será gravado por el IIVTNU.

### **COMPRAVENTA Y SUBROGACIÓN DE CRÉDITOS CON GARANTÍA HIPOTECARIA**

**Consulta nº V0261-16 de 25 de enero de 2016**

Se realiza la compraventa y subrogación de créditos con garantía hipotecaria con una sociedad dependiente de la misma entidad bancaria (sociedad gestora de activos), que se subroga en el préstamo hipotecario, declarándose plenamente extinguido

el préstamo con esta operación. Es necesario analizar si la transmisión de la vivienda habitual del deudor hipotecario a favor, no de la entidad acreedora, sino de un tercero (sociedad gestora de activos), puede considerarse a estos efectos dación en pago y, por ello, resultar beneficiaria de las referidas exenciones establecidas en el IIVTNU y el IRPF.

Pues bien, puede sostenerse que la dación en pago no queda desnaturalizada ni muta su naturaleza por el hecho de que se haga a favor de un tercero, distinto del acreedor hipotecario, siempre que sea éste el que imponga tal condición para acceder a la dación y la acepte como extintiva de la obligación.

Es éste precisamente el caso planteado: el acreedor hipotecario accede a la dación y obliga al deudor a transmitir el inmueble a un tercero por él designado, posibilidad admitida en el Código Civil para el pago de las obligaciones (artículos 1.162 y 1.163).

Por otra parte, la redacción literal de la exención permite sostener tal interpretación, porque no limita taxativamente a favor de quién ha de hacerse la dación, sino que exige tres requisitos que no obstarían a esa interpretación:

- Que la dación lo sea de la vivienda habitual del deudor o de su garante.
- Que la dación se realice para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la vivienda habitual.
- Que esas deudas hipotecarias se hayan contraído con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Como puede observarse, no se exige que la transmisión en que consiste la dación se haga a favor de esa misma entidad de crédito, por lo que no debe excluirse la posibilidad de que la misma acreedora admita o imponga, sin alterar el carácter extintivo de la dación, la transmisión a un tercero designado a su voluntad.

Para mayor abundamiento, en el párrafo segundo del artículo 105.1.c) del TRLRHL y del artículo 33.4.d) de la LIRPF se señala que también opera la exención en las ejecuciones hipotecarias, en las que como consecuencia de las mismas se produce una transmisión a favor de un tercero que no será la entidad financiera acreedora en la mayor parte de los casos.

Por todo ello, no apreciándose impedimento en la previsión legal y siendo lo más acorde con la finalidad de la norma, se considera que esas transmisiones o daciones en pago a favor de un tercero autorizado e impuesto por la entidad acreedora deben ser objeto de la nueva exención prevista en el artículo 105.1.c) del TRLRHL y 33.4.d) de la LIRPF, lógicamente siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en dichos preceptos.

Por otra parte, y en relación con el requisito exigido en el párrafo tercero del artículo 105.1.c) del TRLRHL por el que se requiere que el deudor transmitente o garante, en caso de existir, así como cualquier otro miembro de la unidad familiar tanto del deudor como del garante, no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria, se refiere al momento del procedimiento judicial o extrajudicial en que el deudor puede evitar la enajenación de la vivienda mediante el pago de las cantidades adeudadas del préstamo o crédito hipotecario.

De esta manera, la situación de solvencia sobrevenida del deudor posterior a la transmisión de la vivienda habitual no impide la aplicación de la exención.

El artículo 105.1.c) del TRLRHL, en redacción dada por la Ley 18/2014, presume el cumplimiento del requisito de insuficiencia de bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la deuda hipotecaria, en los supuestos de transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de su vivienda habitual, para la cancelación de la deuda hipotecaria.

No obstante, si la Administración tributaria municipal, en un caso determinado, tiene pruebas del incumplimiento de dicho requisito, deberá acreditarlo en el correspondiente procedimiento y denegar la aplicación de la exención.

Por último, dado que la transmisión de la vivienda de la consultante se produjo en el año 2013, resulta de aplicación el período de retroacción de efectos de las exenciones anteriores establecido en sendos apartados Uno de los artículos 122 y 123 de la Ley 18/2014.

Por lo tanto, si resultan de aplicación las citadas exenciones establecidas con carácter retroactivo, los ingresos realizados en concepto de IRPF e IIVTNU por la mencionada dación en pago de la vivienda habitual se hicieron de manera indebida, por lo que el contribuyente tendrá derecho a la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

### **ADJUDICACIÓN DE PARCELAS RESULTANTES EN EL PROYECTO DE REPARCELACIÓN A LA JUNTA DE COMPENSACIÓN Y POSTERIOR VENTA POR ESTA A UN TERCERO**

**Consulta nº V0426-16 de 3 de febrero de 2016**

Se produce una doble transmisión, de forma que la primera transmisión se produce por parte de los miembros de la Junta a favor de esta para satisfacer los gastos de urbanización y la segunda transmisión se produce por parte de la Junta a favor del tercero adquirente. 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, de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

Por otro lado, no tiene la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del IIVTNU, las aportaciones de los terrenos al agente urbanizador, y la adjudicación a los propietarios de las parcelas resultantes una vez ejecutada la urbanización que no exceda de la que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados, quedando por tanto fuera las entregas de terrenos que se efectúen con el objetivo de satisfacer las cuotas de urbanización.

De todo lo anterior se desprende que la transmisión de terrenos de naturaleza urbana, que se efectúe como consecuencia del abono de las cuotas urbanísticas, se encuentra sujeta al pago del IIVTNU, siendo los sujetos pasivos del citado impuesto los transmitentes. La exigencia del tributo se efectuará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 104 y siguientes del TRLRHL y lo establecido en la correspondiente ordenanza fiscal.

Asimismo, y de igual forma, la transmisión de los terrenos a los que se refiere el párrafo inmediato anterior, que en su caso efectúe la Junta de Compensación, también se encontrará sujeta al pago del IIVTNU.

En este caso, el sujeto pasivo del impuesto será la Junta de Compensación transmitente y la exigencia del impuesto se efectuará de acuerdo con la normativa señalada en el párrafo anterior.

## **APORTACIÓN DE SU ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO CON TODOS SUS BIENES AFECTOS A UNA SOCIEDAD PREEXISTENTE QUE NO REALIZA NINGUNA ACTIVIDAD EN LA ACTUALIDAD**

**Consulta nº V0470-16 de 8 de febrero de 2016**

La disposición adicional segunda de la LIS regula el régimen del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo lo siguiente:

*“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.*

*En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII. No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”*

En consecuencia, el no devengo y, por tanto, la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en el supuesto en cuestión, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

En caso de que no concurren dichas circunstancias, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto el consultante, como transmitente de los inmuebles.

## **DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO DE MANERA QUE EL MARIDO SE ADJUDIQUE LA VIVIENDA Y EL PRÉSTAMO QUE RECAE SOBRE ELLA Y LA MUJER LA FINCA RÚSTICA**

**Consulta nº V0473-16 de 08/02/2016**

En primer lugar, respecto a la adjudicación a la mujer del pleno dominio sobre la finca rústica, resulta de aplicación la no sujeción del artículo 104.2 del TRLRHL al tratarse de un terreno que tiene la consideración de rústico a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En segundo lugar, respecto a la adjudicación al marido del pleno dominio sobre la vivienda, hay que señalar que el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), establece:

*“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”*

Por tanto, la no sujeción al IIVTNU regulada en el segundo párrafo del artículo 104.3 del TRLRHL sólo es aplicable en los supuestos de transmisión de bienes inmuebles entre cónyuges como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial.

En el caso planteado, si la modificación propuesta del convenio de divorcio se realiza mediante sentencia judicial, resultará de aplicación la no sujeción al IIVTNU regulada en el segundo párrafo del artículo 104.3 del TRLRHL. Pero, si tal modificación se realiza mediante cualquier otro procedimiento (auto judicial, documento notarial, etc.), por la prohibición de analogía, no resultará de aplicación dicho supuesto de no sujeción.

Si resulta aplicable la no sujeción al IIVTNU con ocasión de la adjudicación del terreno de naturaleza urbana al consultante, no se produce el devengo del impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en la futura transmisión del terreno adjudicado que esté sujeta a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, ya que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto.

En el caso de que no resulte de aplicación el anterior supuesto de no sujeción por no cumplirse los requisitos del artículo 104.3 del TRLRHL, se estará ante un caso general de extinción del condominio entre dos personas sobre uno o más bienes inmuebles.

