

### ▶▶ TRIBUNAL SUPREMO: UNIFICACIÓN DE DOCTRINA

#### TRANSMISIÓN DE FARMACIA

- Sentencia de 17 de diciembre de 2012 ..... 2

### ▶▶ TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA: FECHA FEHACIENTE DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 12 de noviembre de 2012 ..... 6

### ▶▶ CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS MAYO-JUNIO 2012

#### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- Acreditación de la existencia del ajuar doméstico inferior al 3% de la masa hereditaria ..... 9
- Reducciones: Cumplimiento del requisito de mantenimiento en una operación de reestructuración ..... 9
- Percepción de una renta por el cónyuge superviviente derivada de un contrato de seguro colectivo suscrito por el empleador ..... 10
- Rectificación de la titularidad ganancial de un bien adquirido con dinero privativo ..... 10
- Legado de vivienda con derecho de habitación vitalicia a favor de un tercero ..... 10
- Reducciones: Requisito de mantenimiento en la aportación de la cuota de una comunidad de bienes a una sociedad limitada ..... 11
- Tributación de la renta temporal ..... 11
- Percepción de seguro de plan de jubilación por el beneficiario, hijo de la tomadora del seguro ..... 12

## TRIBUNAL SUPREMO: UNIFICACIÓN DE DOCTRINA

### Transmisión de farmacia

**SENTENCIA DE 17 DE DICIEMBRE DE 2012**

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, la sentencia de fecha 22 de Noviembre de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, en el recurso contencioso administrativo numero 894/2007.

Dicha sentencia confirmaba la resolución recurrida que era la dictada por Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla la Mancha de fecha 20 de Junio de 2007 dictada en la reclamación NUM000 en relación a la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados practicada por la Inspección de Tributos en el expediente IT- NUM001 en relación al otorgamiento de una escritura de compraventa de fecha 2 de Octubre de 2002 del negocio de oficina de farmacia con todas sus existencias, derechos, instalaciones y mobiliario, fondo de comercio, usos y pertenencias. La liquidación era de un importe de 28.893,56 euros.

Por consiguiente, la cuestión que se plantea se limita a determinar si está sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales la referida transmisión de la Oficina de farmacia sita en la calle Zapateros Numero 10 de Albacete. La sentencia recurrida confirma la liquidación mientras que las sentencias citadas como de contraste consideran que dichas transmisiones no están sujetas ni al IVA ni al Impuesto de Transmisiones.

Las sentencias citadas como de contraste son las siguientes:

- ❖ La procedente del TSJ de Madrid (sección 4) dictada en el recurso 156/2006 de fecha 21 de Septiembre de 2009 que confirma que una compraventa como la recogida en la sentencia impugnada no está sujeta ni al IVA ni al impuesto de Transmisiones.
- ❖ La procedente del TSJ de Asturias (Oviedo) dictada con fecha 23 de julio de 2009 en el recurso 965/2007 que confirma la liquidación el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales pero solo en relación al inmueble (que en el caso de la sentencia impugnada no era objeto de transmisión).

La sentencia objeto de impugnación confirma la liquidación impugnada sobre la base de reproducir el razonamiento empleado por la sentencia de este Tribunal de fecha 22 de Enero de 2004 (Rec. 11450/1998) afirmando en su Fundamento Jurídico cuarto que <<Siguiendo la tesis de las Administraciones demandadas, la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, así, no puede considerarse como una operación de la actividad empresarial, sino la conclusión precisamente de la misma. Al no existir pronunciamientos posteriores del Tribunal Supremo que varíen la doctrina sentada en sus Sentencias, antes mencionadas, de veintidós de octubre de 2002, RJ 2002602 veintidós de enero de 2004, RJ 200464; no haber variado en aspectos sustanciales la normativa al respecto; y, por último, haberse manifestado ya esta Sala en los precedentes reseñados, entendemos procedente mantener esta tesis, que ciertamente no es compartida por la Sentencia de nuestra Sala homónima del Principado de Asturias o por la resolución del TEAC antecitada, si bien en este último caso hay que reseñar que lo que el TEAC argumentó iba referido a la improcedencia de entender, a diferencia de lo que había dicho el Tribunal Económico-Administrativo Regional de turno, que la transmisión global de una farmacia estaba sujeta a ITP porque no estaba sujeta a IVA”. Argumentos que nos han de llevar a mantener la misma doctrina; y desestimar el presente recurso; por ser el acto administrativo impugnado conforme a Derecho (art. 67 , 68 y 70, todos ellos de la Ley Reguladora). Sin costas (arts. 68.2 y 139, ambos de la L.J.).>>

**SEGUNDO.-** El recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV (arts. 96 a 99) de la Ley procesal de esta Jurisdicción, se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. “Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino “sólo” cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas... No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir” (S.15-7-2003).

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia (art. 97).

Por ello, como señala la sentencia de 20 de abril de 2004, “la contradicción entre las sentencias aportadas para el contraste y la impugnada debe establecerse sobre la existencia de una triple identidad de sujetos, fundamentos y pretensiones. No cabe, en consecuencia, apreciar dicha identidad sobre la base de la doctrina sentada en las mismas sobre supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico.

Si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo. No se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta.”.

Este mismo criterio resulta de sentencias recientes de esta Sala como la dictada con fecha 23 de Enero de 2012 (Rec. 2105/2011).

**TERCERO.-** Examinadas las sentencias de contraste, efectivamente, ante situaciones sustancialmente iguales a la que describe (transmisión de oficina de farmacia sin el local) la que es objeto de este recurso, llegan a conclusiones diferentes en cuanto que consideran que no están sujetas a IVA ni a ITP mientras que la sentencia impugnada confirma la liquidación por este último impuesto. Resulta por ello admisible el recuso y deberemos fijar la doctrina correcta que proceda de la jurisprudencia de esta Sala.

En los supuestos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial ó profesional, como es el presente caso, referido a una compraventa de oficina de farmacia, con todas sus existencias, derechos, instalaciones y mobiliario, fondo de comercio y pertenencias, a los efectos de la tributación por IVA ó transmisiones patrimoniales onerosas, es necesario distinguir dos periodos temporales diferenciados:

- ❖ El primero comprende desde el 1 de Enero de 1986 hasta el 31 de Diciembre de 1991.
- ❖ El segundo comienza a partir del 1 de Enero de 1992.

En nuestro caso, la compraventa se incluye en este segundo periodo pues la escritura se suscribió el día 2 de Octubre de 2002 y figura expresamente que se adquiere con todos sus enseres y demás elementos para la actividad, con expresa exclusión del inmueble.

El artículo 7.1 de la LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) (Ley 37/92) de 28 de Diciembre dispone que no está sujeto al IVA la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial ó profesional del sujeto pasivo realizado a favor de un solo adquirente, cuando este continúe ejerciendo de las mismas actividades

empresariales ó profesionales. Por consiguiente, la no sujeción al IVA de las transmisiones de la totalidad del patrimonio empresarial ó profesional resulta de la concurrencia conjunta de tres requisitos (que ya se mencionaron en la sentencia de esta Sala dictada en el recurso 11450/98 de fecha 22 de Enero de 2004):

- ❖ Transmisión de la totalidad de dicho patrimonio.
- ❖ Transmisión realizada a favor de un único adquirente.
- ❖ Continuidad por el adquirente en el ejercicio de la misma actividad desarrollada por el transmítente.

Sobre la base de la no sujeción al IVA, se hace necesario determinar su posible sujeción al Impuesto de transmisiones patrimoniales. Para ello hay que acudir a lo que señala el artículo 7.5 del R.D. Legislativo 1/93, (que ya desde su redacción original recoge un texto igual al que procedía del artículo 7.5 del R.D. Legislativo 3050/80 en la redacción que introdujo el artículo 25 de la ley 29/1991) cuando afirma que: “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”.

La doctrina de esta Sala contenida en la sentencia de 1 de octubre de 1996 corresponde a la fase temporal del primero de los dos periodos que hemos señalado mas arriba. En dicha sentencia se trataba de una transmisión realizada en el año 1987 y en la que se aplicaba la redacción del artículo 7.5 del R.D. Legislativo 3050/80 procedente de la Disposición Adicional de la ley 30/1985 (RCL 1985, 1984 y 2463) y según la cual, la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial ó profesional en ningún caso constituye una operación realizada en el ejercicio de una actividad empresarial ó profesional y afirmaba el ultimo inciso de dicho precepto que “No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo (ITP) las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido”; lo que condujo a que la totalidad del patrimonio empresarial ó profesional quedara sujeto al Impuesto de Transmisiones, como transmisión onerosa.

Por la misma razón, tampoco es aplicable el criterio de la sentencia de esta Sala dictada en el recurso 11450/1998 que también se refería a una transmisión realizada en el año 1989 y a la que ni siquiera era aplicable la redacción del artículo 7.5 del R.D. Legislativo 3050/80 procedente de la ley 29/91.

Los criterios que derivan de la sentencia de fecha 23 de Abril de 1996 (recurso de casación en interés de ley 2862/1993) en cuanto a consideración fiscal de las farmacias, características de su ejercicio y clase de beneficios deben entenderse superados hoy día por la aplicación de la nueva normativa procedente del R.D. Legistivo 1/1993 lo que obliga a que, dado que la fecha de transmisión es diferente, no podamos aplicar la misma conclusión de aquella sentencia cuando afirmamos que <<Que estimando el presente recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por la representación procesal de la Junta de Andalucía, debemos declarar y declaramos que «la transmisión de una Oficina de farmacia, incluido el local donde se ubica por parte de un farmacéutico a otra persona con igual titulación que va a seguir ejerciendo la misma actividad, realizada durante el lapso temporal comprendido entre el 1 de enero de 1987 y el 31 de diciembre de 1991, está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales»>>.

Sin embargo, el referido régimen de tributación resultó afectado por la Ley 29/1991 (y confirmado por el artículo 7.5 del R.D. Legislativo 1/93) cuando se afirma que: «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 consiguiente, a partir del 1 de Enero de 1992 es necesario diferenciar:

- ❖ La transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial realizada a favor de un solo adquirente, cuando este continua en el ejercicio de la misma actividad, no queda sujeta al IVA, ni a la modalidad de ITP, transmisiones onerosas, a excepción de los inmuebles que tributan por esta modalidad.
- ❖ La transmisión de la totalidad del patrimonio profesional realizada a favor de un solo adquirente cuando este continua en el ejercicio de la misma actividad, no queda sujeta al IVA ni a la modalidad del ITP, transmisiones onerosas, en su totalidad sin excepcionar siquiera los inmuebles.

En el caso presente, independientemente de que se considere actividad empresarial ó profesional la propia del farmacéutico, estando excluida la transmisión del inmueble, debemos entender que la transmisión no está sujeta al IVA ni al Impuesto de transmisiones lo que obliga a la estimación del presente recurso de casación para unificación de doctrina.

**CUARTO.-** En atención a todo lo expuesto, procede declarar la estimación sin que sea procedente la imposición de las costas en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 93.5, en relación con el art. 139, ambos de la LJCA (RCL 1998, 1741).

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

#### **FALLAMOS**

Que debemos estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, interpuesto por la representación procesal de Aurora, contra la sentencia de fecha 22 de Noviembre de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, en el recurso contencioso administrativo numero 894/2007, sentencia que anulamos declarando la no sujeción al impuesto de transmisiones patrimoniales, transmisión onerosa, la adquisición efectuada del negocio de oficina de farmacia, con todas sus existencias, derechos, instalaciones y mobiliario, fondo de comercio, usos y pertenencias pero con exclusión del inmueble. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, publicará en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Emilio Frias Ponce Jose Antonio Montero Fernandez Ramon Trillo Torres Juan Gonzalo Martinez Mico PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.

## TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA: FECHA FEHACIENTE DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2012

### FUNDAMENTOS JURIDICOS

**PRIMERO.-** Los servicios jurídicos de la Xunta de Galicia interponen el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 30 de junio de 2011 que estima la reclamación económico-administrativa promovida por Doña Antonieta contra el acuerdo dictado por el Servicio de Gestión Tributaria de la Delegación en Pontevedra de la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia resolviendo el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo por el que se practicó la liquidación provisional número NUM000 por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuantía de 827,88 €

La razón en base a la cual el TEAR en su acuerdo de fecha 30 de junio de 2011 estimó la reclamación económico administrativa promovida por Doña Antonieta contra la liquidación provisional número NUM000 practicada por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación con la venta que tuvo lugar el día 29 de agosto de 1985 en documento privado de la plaza de garaje número NUM002 en el sótano del EDIFICIO000 “ en la AVENIDA000, NUM003, Cangas, que finalmente fue adjudicada a la actora en el convenio regulador aprobado en la sentencia de separación matrimonial dictada el día 14 de diciembre de 2004 por el Juzgado de primera instancia e instrucción número 1 de Cangas, que decretó la separación del matrimonio formado por ella y su esposo, ha sido por existir pruebas que sitúan el hecho imponible del impuesto en fecha anterior al 14 de diciembre de 2004, lo que determina que cuando se presentó el documento privado ante el órgano de gestión el día 29 de mayo de 2009 ya había transcurrido con creces el plazo previsto por las normas tributarias para exigir el impuesto, y el derecho de la administración había prescrito.

**SEGUNDO.-** La solución a la cuestión planteada pasa por determinar si ante el otorgamiento de una escritura privada a través de la cual se instrumenta un negocio jurídico de transmisión, se puede admitir prueba demostrativa de la realidad o certeza de la transmisión en la fecha del documento privado, y las consecuencias que esto puede tener a efectos de una posible prescripción y a efectos de la valoración del bien transmitido, y en su caso, los medios de prueba a través de los cuales se puede conseguir demostrar tal extremo.

La solución al conflicto planteado ha de ir presidida por el criterio sentado por el Tribunal Supremo en esta materia, del que son fiel reflejo las sentencias de 3 de noviembre de 2010, y la posterior de 13 de enero de 2011 (LA LEY 3722/2011) (Recurso de Casación núm. 2207/2007).

Con arreglo a esta doctrina *“La transmisión de la propiedad mediante un contrato de compraventa se produce por ésta (título) más la tradición (modo), y se prueba por cualquier medio admitido en derecho, entre ellos los documentos privados, que reconocidos legalmente, tienen el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubieren suscrito y sus causahabientes, pero que, respecto de terceros, el artículo 1227 del Código Civil (LA LEY 1/1889) dispone: “La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio”.*

*La jurisprudencia civil mantiene que este artículo 1227 del Código Civil (LA LEY 1/1889) es una presunción “iuris tantum” de que la fecha del documento privado es la que resulta de los hechos indicados, pero que admite prueba en contrario, que si es suficiente, plena y convincente, puede demostrar que la fecha fue la que figura en el documento*

*u otra distinta. Esta Sala Tercera del Tribunal Supremo ha seguido la doctrina anterior, a efectos tributarios en la Sentencia de 24 de julio de 1999 (LA LEY 12094/1999) (rec. casación nº 7009/1994), que a continuación glosamos.*

*Esta Sala Tercera analizó en Sentencia de 29 de noviembre de 1995, la naturaleza y alcance del artículo 133 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 6 de abril de 1967 y del artículo 53.2 del posterior Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980, y sus antecedentes históricos, preceptos que se remiten al artículo 1227 del Código Civil (LA LEY 1/1889), manteniendo que técnicamente no se trataba de una verdadera presunción que sería “iuris et de iure”, sino de una ficción legal, que trastoca la realidad imponiendo normativamente que la fecha del documento privado es la de su presentación a un funcionario público por razón de su oficio, el de su inscripción en un Registro Público o el del fallecimiento de uno cualquiera de los otorgantes.*

*Esta interpretación no era satisfactoria del todo por diversas razones, que tuvo en cuenta la Sala en la Sentencia de 24 de julio de 1999 (LA LEY 12094/1999) (Rec. Casación nº 7009/1994), a la cual nos remitimos, y que expuestas de modo sintético fueron: 1º Excepcionalidad para admitir, de acuerdo con el artículo 24.1 de la Constitución (LA LEY 2500/1978), las presunciones “iuris et de iure” y las ficciones legales. 2º Carácter supletorio en el orden de las pruebas de las “presunciones legales”. 3º Doctrina del Tribunal Constitucional (SS. 25/1996 (LA LEY 3479/1996), de 13 de febrero, 189/1996 (LA LEY 313/1997), de 25 de noviembre, y otras) acerca de que la negativa a la admisión de pruebas puede constituir indefensión, precisando en sus Sentencias de 20 de febrero de 1986 y 5 de marzo de 1987, lo que sigue: “El art. 24.2 de la C.E. ha convertido en un derecho fundamental el de utilizar los medios de prueba pertinentes en cualquier tipo de proceso en el que el ciudadano se vea involucrado, este derecho fundamental, inseparable del derecho mismo a la defensa, consistente en que las pruebas pertinentes propuestas sean admitidas y practicadas por el Juez o Tribunal, y, al haber sido constitucionalizado, impone unas nuevas perspectivas y una sensibilidad mayor, en relación con las normas procesales atinentes a ello, de suerte que deben los Tribunales de Justicia proveer a la satisfacción de tal derecho, sin desconocerlo ni obstaculizarlo, siendo preferible en tal materia incurrir en un posible exceso en la admisión de pruebas que en su denegación”; añadiendo la segunda que “la utilización de los medios de prueba pertinente para la defensa, a la que se refiere el art. 24.2 de la C.E., se trata de un derecho fundamental activo y no reaccional, consecuentemente limitable por la normativa ordinaria, conforme al artículo 53.1 de la C.E., siempre que la Ley respete el contenido esencial de este derechos...”*

*Esta Sala Tercera ha seguido la doctrina constitucional apuntada, más la doctrina jurisprudencial de la Sala Primera sobre valoración de los medios de prueba, en especial de las presunciones legales, admitiendo en la Sentencia referida de 24 de junio de 1999, la posibilidad de pruebas en contrario frente al envío que las normas tributarias especiales hacen al artículo 1227 del Código Civil (LA LEY 1/1889)”*

(...) No cabe duda que este cómputo de los plazos tiende a garantizar la seguridad en el tráfico, mediante el fomento de la documentación pública, y evitar el fraude fiscal a través de transmisiones formalizadas en documentos privados, donde es fácil, por su propia privacidad, predatar la fecha, y de ahí que se desplace el inicio del cómputo al momento en que el documento abandona la clandestinidad y la Administración puede tener conocimiento de su existencia.

*Sin embargo, no cabe una interpretación que excluya otros medios de prueba (...) Resulta interesante recordar el cambio de orientación producido en la jurisprudencia recientemente, admitiendo la prueba de la fecha de un documento privado, a efectos de la prescripción, por medios distintos a los contemplados en el art. 1227 del CC (LA LEY 1/1889). Así la sentencia de 24 de julio de 1999, que se basa en pronunciamientos del Tribunal Constitucional - Sentencias 25/1996, de 13 de febrero, y 189/1996, de 25 de noviembre, donde se interconexiona la indefensión contemplada en el art. 24.1 de la Constitución (LA LEY 2500/1978) con el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa,- establece que el derecho a la prueba impide cualquier reducción que no venga impuesta de manera clara y tajante por la propia ley, de manera que las presunciones “iuris et de iure” y con mayor razón las “fictio legis” deben quedar claramente establecidas en precepto legal que, de manera indubitada, excluya o prohíba la prueba en contrario”*

*Esta doctrina se reitera en la Sentencia de 24 de junio de 2005 (LA LEY 13173/2005), recurso de casación 5112/2000, sin que la posterior de 15 de enero de 2009 (LA LEY 3375/2009), rec. cas. 7939/2004, que parece mantener un criterio distinto, pueda tomarse en consideración, ya que no cita a las anteriores que se han reflejado» (FD Quinto) “.*

**TERCERO.-** En el presente caso alega la Administración actora que en el documento privado de compraventa

de la plaza de garaje litigiosa no existe ningún tipo de sello que acredite que se presentó en el Juzgado al presentar la propuesta de convenio regulador de la separación matrimonial en el año 2004, ni ante el funcionario de la Jefatura territorial en el año 2005, sino que la primera presentación ante un funcionario público por razón de su oficio fue hecha el 29 de mayo de 2009, ante el órgano de gestión tributaria.

Sin embargo, lo que no pude negar la actora es que ha quedado demostrada la verdadera transmisión de la plaza de garaje litigiosa en una fecha anterior no solo a la de la elevación a público del documento privado (escritura pública de 3 de agosto de 2009), sino en una fecha anterior al menos a la de la sentencia de separación matrimonial (14 de diciembre de 2004). Y prueba de ello es la inclusión de aquel bien inmueble en el inventario incorporado al convenio regulador que la actora y su esposo presentaron ante el Juzgado de primera instancia en el proceso de separación matrimonial número 476/04, pactando ambos su adjudicación a favor de la esposa. Este convenio fue aprobado en la sentencia de separación, y ello demuestra que en esta fecha la actora y su esposo ya eran propietarios de la plaza de garaje que luego que adjudicó a la esposa en el convenio regulador, lo que conduce a admitir la solución adoptada por el TEAR, declarando la prescripción del plazo previsto en las normas tributarias para exigir el impuesto de transmisiones patrimoniales, pues cuando se presentó el documento privado ante el órgano de gestión el día el día 29 de mayo de 2009 ya habían transcurrido un plazo superior al de 4 años al menos desde la fecha en la que la sentencia de separación matrimonial y el convenio regulador adjunto fueron presentados en la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia, delegación de Pontevedra, el día 15 de febrero de 2005.

Por todo ello, el recurso ha de ser desestimado.

**CUARTO.-** Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011 (LA LEY 19111/2011), de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. A tal efecto, es de tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 394.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable supletoriamente al presente proceso por imperativo de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la Ley Reguladora conforme al cual para apreciar, a efectos de condena en costas, que el caso era jurídicamente dudoso se tendrá en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares.

No concurriendo en el caso ninguna de las circunstancias contempladas en los artículos citados, procede la imposición de costas a la parte demandante, en la cuantía de mil euros.

**VISTOS** los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación.

#### **FALLAMOS**

Que debemos **desestimar y desestimamos** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Xunta de Galicia contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 30 de junio de 2011 que estima la reclamación económico-administrativa promovida por Doña Antonieta contra el acuerdo dictado por el Servicio de Gestión Tributaria de la Delegación en Pontevedra de la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia resolviendo el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo por el que se practicó la liquidación provisional número NUM000 por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuantía de 827,88 €. Con imposición de las costas procesales a la parte demandante en la cuantía de mil euros.

Contra la presenta resolución no cabe recurso ordinario alguno.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS MAYO - JUNIO 2012

### Impuesto sobre sucesiones y donaciones

#### ACREDITACIÓN DE LA EXISTENCIA DEL AJUAR DOMÉSTICO INFERIOR AL 3% DE LA MASA HEREDITARIA. (CONSULTA N° V1002-12 DE 9 DE MAYO DE 2012)

Como ha señalado el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 26 de mayo y 23 de junio de 2004 "... aunque para la determinación del ajuar doméstico, el criterio general imperante en los Tribunales, seguido también por esta Sala, con respaldo en los pronunciamientos del TS, sea el de admitir la adición automática del ajuar doméstico, y hacerlo por el porcentaje indicado en el artículo 15 de la Ley, ello no debe significar el desconocimiento de las pruebas aportadas por los interesados y de las circunstancias concretas que concurren en cada caso y que se impongan por su evidencia".

#### REDUCCIONES: CUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE MANTENIMIENTO EN UNA OPERACIÓN DE REESTRUCTURACIÓN. (CONSULTA N° V1087-12 DE 21 DE MAYO DE 2012)

En lo que se refiere al mantenimiento del requisito de permanencia que establece el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, puede señalarse lo siguiente:

En relación a esta prohibición, aplicable también a los supuestos de adquisiciones "mortis causa" del apartado 2.c) del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el epígrafe 1.3.f) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, dictada por 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, a propósito de la determinación de los concretos actos y operaciones a que se refiere la Ley, señala textualmente lo siguiente:

*"Con respecto a uno de los más frecuentes, cual es el caso en 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, aportaciones de activos y canje de valores, resultando de las mismas que, manteniendo el valor de la adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas, si el valor de la 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 la reducción practicada."*

Conforme a lo expuesto en la referida Resolución 2/1999 de la Dirección General de Tributos, este Centro Directivo viene sosteniendo la doctrina, manifestada en numerosas contestaciones a consultas, como por ejemplo la V0832-09, de 20 de abril de 2009, de que tanto para las adquisiciones "mortis causa" como "inter vivos" de participaciones de entidades, la Ley exige únicamente el mantenimiento del valor de adquisición por el que se practicó la reducción, por lo que se prohíbe la realización de actos de disposición u operaciones societarias que puedan dar lugar a una minoración sustancial de aquél, pero no la sustitución de unas participaciones por otras como resultado de operaciones de reestructuración empresarial, siempre que de éstas no resulte una disminución sustancial del referido valor de lo adquirido, que se convierte en el punto de

referencia para determinar el cumplimiento o incumplimiento del requisito de mantenimiento exigido por el artículo 20.6 del Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**PERCEPCIÓN DE UNA RENTA POR EL CÓNYUGE SUPÉRSTITE DERIVADA DE UN CONTRATO DE SEGURO COLECTIVO SUSCRITO POR EL EMPLEADOR. (CONSULTA N° V1113-12 DE 22 DE MAYO DE 2012)**

Debe concluirse que en el supuesto en que una entidad aseguradora deba abonar cantidades al beneficiario de un contrato de seguro colectivo, cuando el contratante es persona distinta del beneficiario, se genera el hecho imponible previsto en el artículo 3.c) de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En este sentido, es indiferente que la prestación se perciba de una sola vez, en forma de capital, o en forma de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales. En cualquier caso, la base imponible estará constituida por el importe de la cantidad percibida en forma de capital o su equivalente (si se percibe de forma periódica), que será el resultado de la capitalización de la renta vitalicia, –que ha sido facilitado a la consultante por la compañía de seguros–.

A estos efectos, de acuerdo con el artículo 14.3 del reglamento del Impuesto, la Administración podrá acudir para determinar la base imponible al cálculo actuarial del valor actual de la pensión a través del dictamen de sus Peritos.

**RECTIFICACIÓN DE LA TITULARIDAD GANANCIAL DE UN BIEN ADQUIRIDO CON DINERO PRIVATIVO. (CONSULTA N° V1230-12 DE 4 DE JUNIO DE 2012)**

Una vez atribuido a una vivienda carácter ganancial en escritura pública en el momento de su adquisición, aun siendo ésta realizada con dinero privativo, modificar su titularidad para que figura como único propietario uno de los cónyuges, supone una transmisión, ya sea a título oneroso o gratuito que tributará, en consecuencia, por el ITP y AJD como transmisión patrimonial onerosa o por el Impuesto de Donaciones como transmisión lucrativa e inter vivos.

El cambio de naturaleza de un bien, que deja de ser de titularidad ganancial para pertenecer exclusivamente al consultante no puede entenderse que constituya una rectificación, como si de un simple error se tratase. Dicha operación constituirá una transmisión, onerosa o gratuita, en función de que intervenga o no contraprestación.

**LEGADO DE VIVIENDA CON DERECHO DE HABITACIÓN VITALICIO A FAVOR DE UN TERCERO. (CONSULTA N° V1290-12 DE 14 DE JUNIO DE 2012)**

El artículo 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que el devengo del impuesto, en el caso de las adquisiciones “mortis causa”, se produce el día del fallecimiento del causante.

Es cierto que el apartado 3 del mismo artículo establece que:

*“toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan”,*

pero esa previsión no es de aplicación al supuesto de hecho planteado en el escrito de consulta, dado que la vivienda legada se integra ya en el patrimonio de los legatarios que, consiguientemente, están obligados a presentar la correspondiente autoliquidación en los plazos reglamentarios.

Cosa distinta es que la base imponible de esa liquidación tome en cuenta, como no podía ser menos, la minoración del valor de dicho inmueble como consecuencia de la existencia de un derecho real de habitación que alcanza a la totalidad de la vivienda.

En ese sentido, el artículo 26 b) de la Ley 29/1987 establece que:

*“el valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueran impuestos las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos”.*

Dado que, según consta en el escrito de consulta, el derecho de habitación tiene carácter vitalicio, habrá que acudir a la letra a) del mismo artículo 26, conforme al cual se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, con una minoración de un 1 por 100 por cada año adicional de edad y un límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

Consecuentemente, el valor para los legatarios será el resultante de minorar el valor total en aquel que haya que atribuir al usufructo.

**REDUCCIONES: REQUISITO DE MANTENIMIENTO EN LA APORTACIÓN DE LA CUOTA DE UNA COMUNIDAD DE BIENES A UNA SOCIEDAD LIMITADA. (CONSULTA N° V1303-12 DE 15 DE JUNIO DE 2012)**

En doctrina reiterada y en el epígrafe 1.3.e) de su Resolución 2/1999, de 23 de marzo, 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, esta Dirección General ha sostenido el criterio de que el mantenimiento de la adquisición durante diez años que exige el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se refiere al mantenimiento del valor de la misma –por lo que actos de disposición u operaciones societarias que lo minoraran implicarían la pérdida del derecho a la reducción practicada – pero no exige que se continúe la actividad económica ni tampoco que los beneficiarios de la reducción tengan derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, requisito este último que, por el contrario, sí procede en los supuestos de adquisición “inter vivos” del artículo 20.6 de la Ley 29/1987.

De acuerdo con lo anterior y en respuesta a la primera cuestión planteada, no se perdería el derecho a la reducción si se aportasen a una Sociedad Limitada determinadas participaciones siempre que, conforme se ha indicado, se aportase a esa entidad al menos el valor por el que se practicó en su día la reducción sucesoria.

**TRIBUTACIÓN DE LA RENTA TEMPORAL. (CONSULTA N° V1335-12 DE 20 DE JUNIO DE 2012)**

La renta que perciban la viuda y los hijos del socio fallecido de un bufete, en virtud de una cláusula que reconocía el derecho de aquellos a la percepción de una cantidad determinada en función de la retribución que habría percibido el socio hasta los setenta y cinco años de no haber fallecido.

A su vez el artículo 11.c) del mismo texto legal, establece que:

*“Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:  
c) Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que, cualesquiera que sea su denominación, las empresas y entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas percepciones deban tributar por la letra c) del artículo 10 o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.*

En este sentido debe indicarse que no existe disposición expresa en cuya virtud la renta temporal que perciban la viuda y los hijos deba tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como renta de los beneficiarios, toda vez que no cabe entender que se trata de una prestación por fallecimiento que deba calificarse como rendimiento del trabajo al amparo de lo dispuesto en el artículo 11.1 d) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31 de marzo), dada la relación que mantenía el socio fallecido con la entidad consultante.

Por otra parte, el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que:

*“1. La percepción de las cantidades a que se refieren la letra c) del artículo 10, las letras c) y d) del artículo 11 y la letra e) del artículo 12, estará sujeta al impuesto, tanto si se reciben de una sola vez, como si se reciben en forma de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales.*

*2. La percepción de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales, se regirá por lo dispuesto en el artículo 47 de este Reglamento sobre el devengo del Impuesto.*

*3. En los casos del apartado anterior la Administración podrá acudir para determinar la base imponible al cálculo actuarial del valor actual de la pensión a través del dictamen de sus peritos”.*

Por lo tanto la renta temporal que perciban la viuda y los hijos deberá tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como derecho sucesorio, ya que no se trata de un seguro ni está expresamente recogido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A la hora de determinar el grado de parentesco que debe tomarse como referencia, se tendrá en cuenta el grado de parentesco entre el fallecido y la viuda e hijos que cobren la renta temporal, es decir estarán integrados en el Grupo I y II.

**PERCEPCIÓN DE SEGURO DE PLAN DE JUBILACIÓN POR EL BENEFICIARIO, HIJO DE LA TOMADORA DEL SEGURO. (CONSULTA N° V1348-12 DE 21 DE JUNIO DE 2012)**

---

De acuerdo con lo dispuesto en el precepto transcrito, la adquisición gratuita e “inter vivos” por el beneficiario, hijo de la tomadora del seguro, del importe de la póliza de seguro de plan de jubilación renovable (póliza de vida) constituye uno de los hechos imposables del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En consecuencia, el beneficiario deberá presentar la autoliquidación por el impuesto, en cuanto donatario de ese importe, dentro de los plazos reglamentarios y con aplicación de la normativa establecida al respecto por la Comunidad Autónoma de Cataluña, en el bien entendido de que, tal y como parece desprenderse del escrito, tiene en ella su residencia habitual.