

▶▶ TRIBUNAL SUPREMO

- » **IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS**
Requisitos de inscribibilidad en el AJD: Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de septiembre de 2013 2

- » **IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**
Reducción por adquisiciones mortis causa de participación en entidades: Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2013 5

▶▶ TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- » **IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS**
Valoración en la cesión de derechos sobre inmuebles: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 18 de septiembre de 2013 9

- » **IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**
Ajuar doméstico y bienes legados: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 17 de septiembre de 2013 ... 16

TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

REQUISITOS DE INSCRIBIBILIDAD EN EL AJD: SENTENCIA DE 13 DE SEPTIEMBRE DE 2013

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. El recurso de casación para la unificación de doctrina exige un doble fundamento: la existencia de una contradicción entre la sentencia impugnada y la sentencia o las sentencias alegadas en contraste; e infracción del ordenamiento jurídico por la sentencia impugnada. Así resulta del art. 97.1 LJCA (RCL 1998, 1741) al establecer que se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa la sentencia recurrida.

Debe tenerse en cuenta, además, que entre uno y otro fundamento ha de existir una necesaria relación, entendiéndose que la infracción legal imputada a la resolución impugnada ha de constituir el objeto de la contradicción denunciada. De ahí que la contradicción opere como requisito de admisibilidad del recurso y como elemento de su fundamentación.

Por consiguiente, la procedencia del recurso se condiciona, en primer lugar, a que respecto de los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos (art. 96.1 LJCA), por lo que debe producirse la contradicción entre sentencias determinadas en las que concurra la llamada triple identidad: subjetiva porque las sentencias que se oponen como contrarias afectan a los mismos litigantes o a otros diferentes en idéntica situación; fáctica o relativa a los hechos fijados en la sentencia impugnada y la invocada como contraste; y jurídica referente a las pretensiones ejercitadas en uno y otro proceso, de manera que, dada su analogía, desde el punto de vista de la aplicación del ordenamiento jurídico, reclamen una solución de idéntico sentido.

En segundo lugar, es necesario que exista la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida y que tal infracción constituya el objeto de la contradicción entre sentencias. En virtud de ello, es preciso establecer cuál de los criterios opuestos que han mantenido los tribunales es el correcto, porque en función de esta decisión se habrá de estimar o desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, ya que no basta con apreciar la contradicción para llegar a dar lugar al recurso (STS 24 de octubre de 1996). Sólo cuando se concluya que el criterio acertado es el de la sentencia antecedente se dará lugar al recurso, no en cambio si la tesis correcta es la contenida en la sentencia que se impugna.

Segundo. En el presente caso, el Principado de Asturias alega como sentencias de contraste las dictadas por esta Sala con fecha 30 de Octubre de 1999 y por la Sala de lo Contencioso Administrativo de Madrid con fecha 2 de Febrero de 1995, que no se consideran relevantes a efectos del recurso interpuesto, por la representación de la parte recurrida, al no resolver sobre hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente idénticos a los de la sentencia recurrida, porque en ésta todo el debate se refiere al requisito de inscribibilidad del documento que, para la sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece el art. 31.2 del Texto Refundido de 24 de Septiembre de 1993, concretamente si la ley

fija el requisito de inscribibilidad en abstracto para cualquier documento susceptible en general de acceder a los Registros, o si la aptitud para la inscripción se refiere al documento en concreto que se presenta, mientras que las de contraste se refieren a la incidencia en el gravamen documental de las vicisitudes del negocio escriturado, por incumplimiento de las condiciones pactadas en el contrato contenido en el documento notarial.

Tercero. Ante la inadmisión que se alega, procede examinar el contenido de las sentencias para determinar si existe o no la contradicción que se alega.

Así, comenzando por las de contraste, la sentencia de esta Sala de 30 de Octubre de 1999, plantea la cuestión de si, en los supuestos de escrituras de préstamos con garantía hipotecaria, la base imponible del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, está constituida exclusivamente por el capital del préstamo y los intereses, o debe incluir, además los intereses de demora, costas, gastos, indemnizaciones y cualesquiera otros conceptos pactados, aceptándose este último criterio, ante la doctrina sentada por la Sala, entre otras, en la sentencia de 21 de Mayo de 1998 que declaró sin paliativos que la base imponible en una escritura de préstamo hipotecario está constituida por el total de las cantidades garantizadas por la hipoteca, incluyendo, además del importe del préstamo, las sumas por intereses, comisiones, demora y gastos, pues todos los conceptos contemplados en la escritura y valorados en la misma forman parte de la base imponible, sin que pueda legítimamente separarse unas de otras cantidades valorativas de lo pactado y consignado en el documento, pues en el impuesto que nos ocupa el hecho imponible es la documentación de actos jurídicos, y aquí ese acto jurídico comprende todas las partidas garantizadas con la hipoteca que se documenta, con independencia de su realización inmediata o futura, con o sin condición, al contrario del ITP en el que, mientras no se produce la transmisión, teniendo para ello en cuenta lo dicho en los artículos 609 y concordantes del Código Civil (LEG 1889, 27), no se produce el hecho imponible.

Por su parte, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de Febrero de 1995 se refiere a una liquidación practicada por el concepto de Actos Jurídicos Documentados como consecuencia del otorgamiento de una escritura de préstamo con garantía hipotecaria y que estaba sometida a unas condiciones de carácter suspensivo que, al no llegar a cumplirse, determinaron que el préstamo no se realizara, como tampoco la hipoteca que se iba a constituir en garantía del préstamo, liquidación que no obstante se confirma por entender la Sala que el hecho de no cumplirse las condiciones suspensivas a las que se supeditó el contrato no impiden el pago del Impuesto en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, pues la escritura se otorgó válidamente, produciéndose el hecho imponible del impuesto liquidado, siendo indiferente para este hecho imponible que el negocio jurídico escriturado no se consumase por incumplimiento de condiciones o requisitos del negocio, y que dicho incumplimiento fuese imputable, o no, a alguna de las partes.

Finalmente, en la sentencia impugnada se denegó por el Registro de la Propiedad la inscripción de la escritura de elevación a público del contrato privado de arrendamiento y opción de compra celebrado por no haberse solicitado la oportuna aprobación por la Administración, pese a afectar el contrato a una concesión administrativa para el aprovechamiento del agua mineral.

Cuarto. Aunque las sentencias de contraste, a diferencia de la impugnada, ciertamente no analizaron el requisito de la susceptibilidad de la inscripción en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles, que es uno de los presupuestos que integran el hecho imponible descrito en el apartado 2 del art. 31 del Texto Refundido, a diferencia de la sentencia impugnada, que niega la concurrencia del mismo en el caso examinado ante las circunstancias que determinaron la denegación de la inscripción, la falta de autorización administrativa, hay que reconocer la concurrencia del requisito de identidad sustancial exigible, al centrarse el debate en realidad en el hecho imponible que, conforme al art. 31.2 del Texto Refundido de 1993, lo constituye las primeras copias de escritura y actos notariales cuando tengan por objeto cantidad o cosa valorable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros Públicos y no esten sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias, advirtiéndose la existencia de la contradicción alegada, pues la sentencia de esta Sala, después de analizar los conceptos que deben incluirse a la hora de calcular la base imponible en un supuesto de escritura de un préstamo con garantías hipotecaria, concluye con una declaración general que afecta el devengo y que se produce el día en que se formaliza el documento sujeto a gravamen, lo que choca con la tesis que defiende la Sala de instancia y, asimismo, la pronunciada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid confirma una liquidación, no obstante el incumplimiento de las condiciones a que se sometió un préstamo hipotecario al haberse otorgado válidamente la escritura.

Sentada la existencia de la contradicción, no podemos compartir el criterio que sienta la sentencia impugnada, ya que a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, no es necesario que el acto o negocio se inscriba, bastando que sea inscribible, al devengarse el día en que se formaliza el acto, siendo la instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico.

Así lo hemos declarado en la reciente sentencia de 25 de Abril de 2013, reconociendo que la inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales.

Quinto. Por lo expuesto, procede estimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto, casando la sentencia recurrida, y desestimar el recurso contencioso administrativo formulado, por D. Ángel Jesús contra las resoluciones de 30 de Septiembre de 2010 del Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias, que se confirman, así como las liquidaciones impugnadas, sin que proceda imposición de costas en la instancia ni en casación.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, no confiere la constitución.

FALLAMOS

Primero. Estimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por el Principado de Asturias, contra la sentencia de 10 de Julio de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que se casa y anula.

Segundo. Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Ángel Jesús contra las resoluciones de 30 de Septiembre del Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias, desestimatorias de las reclamaciones formuladas contra acuerdos de liquidación dictados por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias de 17 de Marzo de 2010, por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, que se confirman.

Tercero. No hacer imposición de costas en la instancia ni en casación.

Impuesto sobre sucesiones y donaciones

**REDUCCIÓN POR ADQUISICIONES MORTIS CAUSA DE PARTICIPACIÓN EN ENTIDADES:
SENTENCIA DE 18 DE JULIO DE 2013**

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Antecedentes.*

Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por la Procuradora D^a. María José Bueno Ramírez, actuando en nombre y representación de D. Pedro Miguel y D^a. Socorro, la sentencia de 31 de octubre de 2008 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Cáceres, del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, por la que se desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo número 802/2005 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quienes hoy son recurrentes en casación contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura sobre Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La sentencia de instancia desestimó el recurso y no conforme con ella los demandantes interponen el Recurso de Casación que decidimos.

Segundo. *Delimitación del debate.*

Inicialmente, la discusión abarcaba la determinación de la base imponible efectuada a los recurrentes como consecuencia de la liquidación girada a estos derivada del fallecimiento de D. Edmundo, su padre.

El debate en casación se centra en la tributación de la entidad GEVORA, S.A., pues la otra entidad implicada MARCELINO SÁNCHEZ, S.A. ha sido excluida de la base del Impuesto de Sucesiones, por la decisión del TEAC.

Se explica dicha exclusión si se tiene presente que la liquidación originaria incluía en la base imponible del Impuesto liquidado las cantidades que integraban los activos de ambas entidades. La exclusión de las bases imponibles procedentes de MARCELINO SÁNCHEZ, S.A. por la resolución del TEAC, y la confirmación de esta resolución por la decisión de la sentencia impugnada, elimina dicha problemática como materia litigiosa al no haber sido impugnada esa decisión por la Junta de Extremadura, que es la perjudicada por tal pronunciamiento.

La precisión tienen alguna importancia si se tiene en cuenta que las alegaciones que la Junta de Extremadura efectúa en casación tienen relación con la entidad MARCELINO SÁNCHEZ, S.A., pero no con la entidad GEVORA, S.A. cuya base imponible es el eje del debate a decidir por nosotros.

Tercero. *Análisis del primer motivo de casación.*

En el primero de ellos los recurrentes reprochan a la sentencia que esta incurre en una vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrada en el artículo 24.1 de la CE (RCL 1978, 2836) por la manifiesta discrepancia entre la parte expositiva y dispositiva de la sentencia.

Justifican los recurrentes esta afirmación en el hecho de que "... en el presente supuesto a la transmisión por causa de muerte (sucesión), le había precedido una previa transmisión inter vivos (donación) que, de acuerdo con el mandato previsto en el artículo 30 de la Ley del Impuesto (RCL 1987, 2636) exige que ambas sean tratadas de manera unitaria, lo que a efectos de práctica tributaria supone que a la base imponible resultante de la sucesión se le acumule el importe de la donación previa a los únicos efectos de determinar el tipo medio de gravamen (superior al que resultaría de no realizar tal acumulación al resultar éste de una

escala progresiva), que se aplicará únicamente sobre la base liquidable de sucesiones (la donación acumulada ya tributo en su momento).

Pues bien, según establece con total claridad la sentencia de instancia en el referido Fundamento Jurídico Quinto, la acumulación señalada en el artículo 30 Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones resultaba procedente, si bien debía reconocerse que la donación acumulada se beneficiaba -según pronunciamiento judicial firme de la propia Sala- de una bonificación del 95 por 100, de manera que el valor que debía acumularse a la base liquidable no era el de los bienes donados, sino únicamente el 5 por 100 de tal valor. Y es que la sentencia concluye con total claridad que <<la reducción solicitada y denegada en vía administrativa se debe reconocer a los donatarios y luego herederos>>.”.

El motivo ha de ser desestimado si se tiene presente que la problemática planteada no conformó el objeto de este litigio sino el de otro proceso. La sentencia que se impugna se limita a reconocer el pronunciamiento recaído en aquél proceso, pero ese pronunciamiento no es sino un antecedente a tener en cuenta en la resolución de este proceso, pero sin que pueda entenderse que la cuestión está sometida a la decisión del órgano jurisdiccional, y que, por tanto, incurra en incongruencia por no trasladar al fallo una cuestión que no configura el debate del litigio que decide.

Cuarto. *Análisis del segundo y cuarto motivo.*

Justificación del examen conjunto de ambos motivos:

La falta de notificación a los recurrentes de las resoluciones recaídas en el procedimiento administrativo celebrado ante la Junta de Extremadura son susceptibles de dos tipos de análisis.

De un lado, su relevancia a efectos de prescripción del impuesto. De otra parte, la hipotética indefensión que de esa ausencia de notificaciones se deriva.

Con respecto a la prescripción es evidente, según se infiere de la propia relación de antecedentes que efectúan los recurrentes, que no se produce la prescripción del impuesto. Efectivamente, entre el 27 de marzo de 2000, fecha en que los demandantes presentaron las autoliquidaciones del Impuesto de Sucesiones, que, a su vez, tienen su origen en el fallecimiento del causante el 28 de septiembre de 1999, y las alegaciones que formuló el 7 de julio de 2003 D^a. Socorro, actora en este proceso, en nombre propio y de los demás interesados, no transcurrieron 4 años. Tampoco, desde esta fecha, hasta el 19 de diciembre de 2003, en que tiene lugar la notificación de la liquidación, transcurre el plazo de cuatro años. Es, por tanto, evidente que no ha habido prescripción. Tampoco ha tenido lugar indefensión para los recurrentes alguna como claramente se infiere de la temática que constituye el eje del debate y que se reduce a interpretar el alcance y contenido del artículo 20.2 c) de la Ley reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en concordancia con lo dispuesto en el artículo cuarto apartado 8 de la LIP (RCL 1991, 1453 y 2389) 1 y 2 de la Ley 19/91, materia sobre la que han podido alegar y probar cuanto han tenido por conveniente, lo que, en realidad, han hecho.

Ambos motivos han de ser desestimados.

Quinto. *Examen del motivo tercero.*

Bajo este rótulo se alega la incompetencia de los Servicios de Gestión para la comprobación tributaria de la bonificación del 95 por 100 del Impuesto de Sucesiones y Donaciones más allá de los límites establecidos por el artículo 123.2 de la Ley General Tributaria 230/1963 (RCL 1963, 2490) así como a la improcedencia del procedimiento de gestión para negar dicha bonificación a la vista de los motivos empleados por la Junta para regularizarla, propios de la competencia de los Órganos de Inspección o de un procedimiento propiamente de inspección.

Dada la esencia del debate, a que nos hemos referido en el fundamento precedente, último párrafo, es patente que tampoco puede estimarse este motivo, pues resulta evidente que la cuestión discutida, por ser estrictamente jurídica, no está excluida de la decisión de los órganos de gestión y que su adopción implique una vulneración de lo establecido en el artículo 123 de la L.G.T. que se invoca en el motivo.

Sexto. *Resolución del quinto motivo.*

Es este el motivo en que se centra la esencia del debate.

Con carácter previo se alega que la sentencia incurre en incongruencia extrapetita, pues esta cuestión, la referente a la proporción que la remuneración que de la entidad GEROVA, S.A. percibía el causante respecto al importe total de sus retribuciones empresariales, profesionales y de trabajo personal no había sido objeto de discusión en la vía administrativa.

La alegación no puede prosperar si se tiene presente que el fundamento octavo de la resolución del TEAC afirma: “Respecto de la sociedad INMOBILIARIA GÉROVA, S.A. los requisitos del apartado d) del artículo 4.8 Dos d) de la Ley 19/1991, de 6 de junio (RCL 1991, 1453 y 2389), del Impuesto sobre el Patrimonio, han de cumplirse en la persona de D. Jacinto. La retribución al cargo de Administrador, que viene regulado en el artículo 31 de sus estatutos, fue modificada mediante escritura pública de 23 de julio de 1999. Pero hasta esta fecha dicha remuneración quedaba fijada en el 5% de los beneficios líquidos, una vez cumplidos los requisitos del artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206). Según la declaración del Impuesto sobre Sociedades las ganancias cuantificadas en 82.901,7 € (13.793.684 pesetas) se destinaron a <<otras reservas>>, por lo que no se retribuyó el cargo de Administrador y si bien, los interesados sostienen que se le entregaron 1.202,02 € (200.000 pesetas), dicha cantidad no supuso más del 50% de sus rendimientos del trabajo y actividades económicas si se tiene en cuenta que percibió de otras entidades en las siguientes cuantías: de DISTRIBUIDORA OESTE, S.A. 37.653,87 € (6.265.077 pesetas), de AGRÍCOLA DEL GUADIANA, S.A. 200.000 pesetas y de AUTOMOCIÓN EXTREMADURA, S.A. 1.202,02 € (200.000 pesetas). Incumpléndose pues, los requisitos del apartado d) del artículo 4.8 Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, procede denegar el beneficio fiscal por la transmisión de las acciones de la sociedad INMOBILIARIA GÉROVA, S.A. sin necesidad de analizar si se cumplen el resto de los requisitos exigidos.”.

No hay duda de que en el eje de la controversia están los preceptos que han de ser interpretados por nosotros, así como el modo de computar el 50% de las retribuciones percibidas por el administrador en relación con la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

De este modo, la cuestión esencial es interpretar los preceptos discutidos. El artículo 20, apartado 2, letra c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en su redacción dada por la Ley 49/1998, de 30 de diciembre (RCL 1998, 3062 y RCL 1999, 717), aplicable durante el año 1999, establecía: “En los casos en los que la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de una persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio o de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan con arreglo a los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de ese plazo.”.

Por tanto, los requisitos para que las acciones de una sociedad gocen de exención en el IP de un sujeto pasivo, son los siguientes:

- Artículo 4. Ocho 2 a) y b) de LIP: que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario y no sea una sociedad transparente fiscal.
- Artículo. Ocho 2 c) de la LIP: que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15%, computado de forma individual o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.
- Artículo. Ocho 2 d) de la LIP: que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos procedentes de entidades cuyas participaciones gocen de la exención en el IP.

Séptimo. *Cuestión litigiosa.*

A.- Preceptos reguladores de la controversia además de los citados (el 5.2 del Real Decreto 1704/1999 de 5 de noviembre (RCL 1999, 2803), que establece: “Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades

económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.”.

B.- Determinación del problema:

Los ingresos profesionales percibidos por el causante eran:

- ❖ Inmobiliaria Gévora, S.A 200.000 pesetas, dietas Consejo
- ❖ Agrícola del Guadiana, S.A. 200.000 pesetas, dietas Consejo
- ❖ Automoción Extremadura, S.A. 200.000 pesetas, dietas Consejo
- ❖ Distribuidora del Oeste, S.A. 6.265.077 pestas, suelo directivo

No se discute acerca de la incidencia de las retribuciones de las sociedades en la decisión del proceso otra cosa que no sea el tema que luego aludiremos.

La temática del litigio radica en decidir como se computa el 50% a que se refiere el apartado 2 párrafo d) del número 8 del artículo cuarto de la Ley 19/1991 (RCL 1991, 1453).

Para el Abogado del Estado en el cómputo de ese 50% han de incluirse las cantidades percibidas en todas las entidades. La Junta de Extremadura no cuestiona esta problemática y se refiere en su escrito de oposición al recurso a un problema que no es el controvertido en casación.

Finalmente, los recurrentes con cita de una resolución de la Dirección General de Tributos y el artículo 5.2 del Real Decreto 1704/1999 de 5 de noviembre sostienen que el cómputo del meritado 50% ha de llevarse a cabo entidad por entidad, y, por tanto, sin tener en cuenta otros ingresos que los que provienen de la entidad controvertida, ya expuestos.

C.- Decisión del debate:

Con los datos referidos es necesario estimar la pretensión de los recurrentes pues el Decreto 1704/1999 mencionado, en el artículo 5.2 establece: “Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades. A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades”.

La claridad del último inciso parece excluir toda discusión.

Frente a esta interpretación, con la apoyatura legal citada, nada alegan ni el Abogado del Estado ni la Junta de Extremadura y tampoco nada razona la sentencia impugnada lo que obliga a estimar el recurso interpuesto y ello pese a aceptar lo dudoso de la cuestión propuesta en la Ley 19/91.

Octavo. Costas.

La estimación del Recurso de Casación comporta la no imposición de las costas causadas en ambas instancias, y la desestimación de los gastos ocasionados durante la tramitación del recurso, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741).

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución (RCL 1978, 2836).

FALLAMOS

- 1º. Que debemos estimar y estimamos el Recurso de Casación interpuesto por la Procuradora D^a. María José Bueno Ramírez, actuando en nombre y representación de D. Pedro Miguel y D^a. Socorro .
- 2º. Anulamos la sentencia de 31 de octubre de 2008 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Cáceres, del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura .
- 3º. Que debemos estimar el Recurso Contencioso-Administrativo número 802/2005 y anulamos los actos impugnados.
- 4º. Acordamos la cancelación de avales y el abono de los gastos causados por su constitución.
- 5º. No hacemos imposición de las costas causadas ni en la instancia, ni en la casación.

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

VALORACIÓN EN LA CESIÓN DE DERECHOS SOBRE INMUEBLES: SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA LA MANCHA DE 18 DE SEPTIEMBRE DE 2013

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. En documento privado de 22/10/2004, D. Juan Antonio y dos más suscribieron con la entidad Obras Nuevas de Edificación 2000, S.L, contrato de compraventa de una vivienda en construcción con sus anejos por un precio de 184.075,17 €, más IVA.

El 28/12/2006, y en escritura pública, el comprador anterior, de una parte, y la hoy demandante, de otra, suscriben un contrato que denominan de cesión de derechos de contrato de compraventa, por el que en efecto se cedían tales derechos por un precio que se fijaba en 18.390 €. Esa era la misma cantidad que el cedente declaraba haber entregado a Obras Nuevas de Edificación 2000, S.L como parte del pago del precio de la compraventa.

El interesado autoliquidó el contrato de cesión por el ITP sobre la base imponible de 184.075,17 €.

Consideró el actor, sin embargo y por ello solicitó posteriormente la devolución de ingresos indebidos, que la base imponible del contrato de cesión debe estar constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, por aplicación del artículo 10.1 del R.D.L 1/1993 de 24 de septiembre ; debiendo liquidarse sobre una base imponible de 18.390 € (debe señalarse que en la petición de devolución de ingresos indebidos solicitó la devolución íntegra de lo ingresado, como si el negocio de cesión no tuviera base imponible, pero que sin embargo ya en el escrito de la reclamación económico-administrativa matizó que la base imponible debía de ser 18.390 €, de modo que sólo se pide una devolución parcial de lo ingresado).

La Administración Tributaria y el TEAR, consideran que, por aplicación del artículo 17.1 del R.D.L 1/1993 de 24 de septiembre, la Base Imponible debe ser el valor del inmueble. La Abogacía del Estado niega la doble imposición; considera que el negocio de cesión sujeto a ITP, por la que se cede un derecho, no es la venta de una vivienda en construcción; y justifica su posición en base a resoluciones y consultas a la Dirección General de Tributos. Reconoce que la Base Imponible tanto del ITP como del IVA es la misma y que es una carga tributaria importante, pero que deriva de la recta aplicación de la norma tributaria; y que el obligado tributario así lo entendió al hacer la autoliquidación. La Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, entiende que en aplicación del artículo del artículo 10.1 y 17.1 del R.D.L 1/1993 de 24 de septiembre, la Base Imponible del contrato de cesión es el valor real del bien que se transmite o ceda, y que identifica con el valor total de la vivienda.

Segundo. La cuestión suscitada en el presente procedimiento ha sido resuelta por la Sentencia del Pleno de la Sala de lo Contencioso Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 13 de Mayo de 2013 (Recurso 159/2009 de la Secc.2ª), modificando criterio anterior y que, por su relevancia en autos, procede transcribir.

“PRIMERO.- La Sentencia del TS de 15-1-2013 (RJ 2013, 1219) , Recurso de Casación nº 362/2008, distingue tres supuestos de devolución de ingresos indebidos:

1) Ingresos indebidos en sentido estricto, que eran los supuestos que enumeraba el art.7 del Reglamento

de Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre (RCL 1990, 1968 y 2140) EDL1990/14555, pago duplicado o excesivo, pago de deuda prescrita y existencia de error material, de hecho o aritmético. En la actualidad los supuestos de ingreso indebido en el indicado sentido se recogen en el apartado 1 del art. 221 de la Ley General Tributaria, y a efectos del procedimiento debe estar a los arts. 14 a 20 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069 y 1378), que aprueba el Reglamento de revisión.

Con anterioridad el Reglamento 1163/1990 regulaba el procedimiento aplicable a estos supuestos.

2) Ingresos cuyo carácter indebido es consecuencia de la ilegalidad de un acto administrativo que declara la correspondiente obligación.

La determinación de dicho carácter requiere la constatación de la ilegalidad y la consiguiente eliminación del acto, y los procedimientos correspondientes difieren en función de que el acto en cuestión sea o no firme.

Cuando el acto no sea firme, el procedimiento adecuado es el del recurso procedente, estando condicionado al plazo para impugnar el acto de liquidación que se considera nulo. El actual art. 221 de la Ley General Tributaria contiene una alusión a este supuesto en el apartado 2.

Cuando el acto sea firme, el cauce para su eliminación es el de los procedimientos especiales de revisión, como actualmente señala el apartado 3 del art. 221 de la Ley, que incorpora el contenido de la disposición adicional segunda del Real Decreto 1163/1990.

3) Ingresos indebidos derivados de una autoliquidación.

El supuesto analizado se encuadraría, a tenor de la motivación de la demanda, en el tercero de los expuestos.

SEGUNDO.- Y a la vista del planteamiento del recurso, estrictamente jurídico, el recurso ha de estimarse parcialmente en la forma en que se dirá. La Administración Tributaria ha calificado erróneamente el negocio jurídico contenido en el denominado "CONTRATO DE CESIÓN" de 14-8-2007. En dicho documento, efectivamente se transmite un bien o derecho sujeto a ITP (Art. 1, 2, 3, 7, 8 de la ley 1/1993 de 24 de septiembre, -LITP y AJD-).

Para saber cuál es la Base Imponible (Art. 10 de la misma Ley), es preciso entender, sin género de duda, cuál es el derecho transmitido y su valor. En dicho contrato no se transmite por D. Inocencio inmueble alguno al recurrente. Lo que se transmite es el derecho a colocarse en la misma situación que tenía aquél; es decir, se ha producido una subrogación o modificación subjetiva del contrato en la persona del comprador (Art. 1203 del CC (LEG 1889, 27)), y dicha subrogación en la persona del comprador, transfiere al subrogado los mismos derechos y obligaciones (Art. 1212 del CC). El cesionario no puede exigir al cedente, como obligación de éste, la entrega del inmueble, entre otras razones porque no lo tiene (Teoría de Título y el Modo), sino que no le impida ejercer los derechos que el cedente tiene frente al promotor, al haber adquirido ese derecho.

La transmisión de este derecho, repetimos, que no es el inmueble, se hace por un precio, que fue de 18.957,3 Euros, y por el que se debió en verdad practicar la liquidación por ser esta la BASE IMPONIBLE, conforme a lo establecido en el artículo 10 de la Ley reguladora de este Impuesto.

La transmisión del inmueble estaba sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), al ser la primera transmisión, conforme a lo dispuesto en el Art. 4 en relación con los artículos 6 y 8 de la ley 37/1992 de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) (Ley del IVA). El inmueble fue entregado por el constructor al comprador, el recurrente, a virtud de la Escritura Pública. (Art. 1462 del CC).

El recurrente satisfizo el importe del IVA correspondiente a la compraventa. Una lectura detenida del artículo 17.1 de la ley del ITP y AJD, en cuyo precepto parece apoyarse la Administración para hacer la liquidación, así como del artículo 47 del RD 828/1995 de 29 de Mayo (RCL 1995, 1816), -Reglamento del ITP -, no lleva a la conclusión obtenida por el TEAR de Castilla La Mancha y los defensores de la Administración. Es cierto que se ha transmitido un bien o derecho y que se ha ejercido; pero lo que se ha obtenido en el ejercicio de ese derecho, no es el inmueble, (aquí es donde la Administración se equivoca) sino el de subrogarse en un contrato de compraventa en el lugar del comprador; y la transmisión y ejercicio de ese derecho está cuantificado en 18.957,3 €, que es la Base Imponible del ITP en este caso. El Abogado del Estado reconoce abiertamente que el negocio jurídico sujeto a ITP/AJD no es la venta de la vivienda en construcción, negocio sujeto a IVA, sino el derecho del comprador inicial a que se le entregue la vivienda. Con la errónea calificación de la Administración nos encontraríamos con la prohibida doble imposición, pues ha pagado IVA sobre la Base Imponible constituida por el precio del inmueble y ha autoliquidado por el ITP sobre la misma Base Imponible, como si hubiera comprado dos veces, cuando sólo ha habido una compraventa.

El documento de cesión de contrato no es compraventa. La doble imposición está expresamente excluida en el artículo 4. Cuatro de la Ley del IVA 37/1992. TERCERO.- Sobre la cuestión que tratamos, la Base Imponible del contrato de subrogación, si el valor del inmueble o el valor del derecho que adquiere el subrogado, ha existido disparidad de criterios tanto a nivel de los TEAR, como de los Tribunales Superiores de Justicia, que han interpretado de modo diferente el artículo 17.1 de la ley del ITP y AJD .

La posición que entiende que la Base Imponible ha de ser el valor del inmueble, ha sido sostenida por los TEAR de Castilla la Mancha, Extremadura y Galicia; los que defienden que no puede ser esta la Base Imponible son Cantabria, Asturias, La Rioja, Comunidad Valenciana, Andalucía, Madrid, Castilla y León (Burgos y Valladolid). Ante esta disparidad en las resoluciones, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), unificó criterio en la Resolución 2261/2012, de 13-9-2012 dictada a propósito de recurso de alzada para unificación de criterio interpuesto por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Administración Pública y Hacienda de la Rioja, frente a resolución del TEAR de esta Comunidad Autónoma, que entendía que existía doble imposición; en la resolución del TEAC se manifiesta conformidad con lo resuelto por el TEAR de la Rioja, y en concreto dice: "...La respuesta a la cuestión debatida pasa por analizar en primer término la literalidad del artículo 17.1 del Texto Refundido de la Ley en su redacción vigente al tiempo de los hechos y, más en concreto, el sentido y alcance que debe darse a la expresión utilizada de "iguales conceptos y tipos" cuando dice que "En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos".

Entiende este Tribunal Central que con tal expresión la norma alude tan sólo a los tipos de gravamen y a los diferentes conceptos impositivos, entendiendo por tales las distintas modalidades del impuesto, a saber, transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados.

En cuanto a los tipos, ninguna otra interpretación es plausible. Por lo que a los conceptos se refiere, una interpretación sistemática del precepto conduce a la conclusión señalada, pues ésta es coherente con el propio articulado de la Ley del impuesto, en la que se alude a los conceptos para referirse a las distintas modalidades impositivas. Así, en efecto, el propio artículo 1.2 del Texto Refundido se establece que "en ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias". Nada permite concluir, a juicio de este Tribunal Central, que por "concepto" deba entenderse la "base imponible". Siendo esto así, la regla especial contenida en el artículo 17.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993 (RCL 1993, 2849) cuando equipara el impuesto exigible en la transmisión de derechos al de la transmisión de los propios bienes que se obtendrán con el ejercicio de aquéllos, lo hace a los solos efectos de la modalidad impositiva y del tipo de gravamen, pero sin que alcance a la base imponible. En consecuencia, la base imponible de la operación de cesión de derechos de la compraventa se determinará con arreglo a la regla general del artículo 10.1 del Texto Refundido de la Ley, esto es, estará constituida por el valor real del derecho objeto de cesión, lo que por otra parte es consecuente con la naturaleza de lo transmitido que no es la propiedad del inmueble - en la medida en que no la ostenta el cedente, al no estar en posesión de él- sino el derecho a adquirirlo. Por otro lado, la redacción del artículo 47.1 del Reglamento del impuesto, sugiere tal interpretación del artículo 17.1 del texto legal, pues pone de manifiesto una clara distinción entre el valor del derecho transmitido y el valor del bien adquirido mediante el ejercicio de aquél". Y sienta el siguiente:

"Criterio: En las operaciones de cesión de derechos de un contrato de compraventa de inmueble, realizadas antes de la reforma legislativa operada en el artículo 17.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITP-AJD), por la Ley 4/2008, la base imponible estará constituida por el valor real del derecho que se cede, valor que no puede ser el del inmueble que será adquirido mediante el ejercicio de tal derecho, sino que vendrá constituido por la diferencia entre el valor real del inmueble y las cantidades que el cesionario debe pagar al promotor, salvo que el precio pagado por la cesión sea superior." (El subrayado es nuestro).

Por tanto, y aunque lo resuelto por el TEAC no nos vincule, es altamente significativo que se posicione en sentido contrario a la resolución que aquí se impugna del TEAR de Castilla La Mancha, debiendo seguir el TEAR de esta Autonomía el mismo criterio del TEAC, pues para él sí es vinculante.

CUARTO.- Como decíamos, también ha habido diversidad en los Tribunales de Justicia.

a) Base Imponible del negocio sujeto a ITP igual al valor del inmueble. - TSJ de Extremadura. Sentencia nº 95/2011 de 14-2-2011 . -JT01165- En esta resolución aunque se reconoce al final del fundamento sexto

que el TEAR de Extremadura cambia de criterio, entiende que no le vincula. Hay otras sentencias de este Tribunal en el mismo sentido.

- TSJ de Castilla La Mancha. Sentencia nº 310/2012 de 11-6-2012 . -ROJ 1713/2012-, y en el mismo sentido ROJ 1665/2011 y 1713/2011 entre otras, todas ellas de la Sección 1ª. Son precisamente estos antecedentes los que han determinado el que este Tribunal se haya constituido en Pleno para establecer un criterio de Sala. - TSJ de Galicia. Sección 4ª. A Coruña. Sentencia nº 596/2012 de ocho de octubre de 2012 . En esta resolución, posterior al criterio unificador del TEAC, se recoge expresamente en el fundamento jurídico segundo, primer párrafo, el motivo básico del recurso, que era la doble imposición, aunque de la lectura de la sentencia no parece que se trate. También se dice que el criterio mayoritario de los TSJ es el que se defiende en la sentencia, aunque como veremos a continuación no parece que sea así, y lo apoya en sentencia de Castilla La Mancha, que transcribe, Extremadura (nº 95/2011) y Valencia (nº 1230/201; sin embargo Valencia, en esta resolución, dice lo contrario. b) Base Imponible igual al valor del derecho que se cede TSJ de Cantabria. Sección 1ª. Sentencia nº 316/2008, de 18 de abril . -ROJ 643/2008-. Esta sentencia es la que, ya desde hace varios años aborda frontalmente el problema de la doble imposición. Dice en el fundamento jurídico sexto: “La presunta contradicción no es tal, puesto que resulta de directa aplicación el artículo 47 del Reglamento, al contemplar el supuesto concreto que se plantea en este proceso y que se acomoda a las prescripciones del Art. 10, relativas a la determinación de la base imponible, debiendo indicarse igualmente que, de aceptarse la tesis de la Administración demandante, con la consiguiente aplicación a ambos contratos de la misma base imponible, ello supondría, de facto, unan doble tributación, ya que el cesionario debería satisfacer el ITP correspondiente a la primera, en cuya base imponible se incluye el valor total de los inmuebles y además el IVA satisfecho por los cedentes, por otra parte, el IVA procedente en el momento de adquisición por compraventa de los inmuebles, igualmente tomando como base imponible el valor real de dichos bienes, tributos éstos incompatibles , de tal forma que ninguna interpretación que se realice de los preceptos indicados puede conducir a este resultado proscrito legalmente, generando una injustificable doble imposición, ya que, como hemos señalado, el objeto del ITP es el gravamen de las transmisiones onerosas, pero de la verdadera y efectiva transmisión onerosa que se haya efectuado, en este caso, la cesión de un derecho”.

- TSJ de Madrid. Sección Novena. Sentencia nº 897/2012 de 18-12-2012 - ROJ 18594/2012- En esta sentencia de dice:

“...Sentado ello, conforme al Art. 10.1 del Texto Refundido, la base imponible, en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Junto a esta regla general, el Art. 17.1 del Texto Refundido (en la redacción vigente al tiempo de estos hechos) establece una regla especial, según la cual “en la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos”.

Este precepto ha sido interpretado por los Tribunales Superiores de Justicia de forma dispar. No obstante, la tesis mayoritaria - sostenida, entre otras, por las SSTJ de Castilla León de 29 de mayo de 2012, o de Andalucía de 3 de junio de 2011 (de la que discrepa el TSJ de Extremadura, entre otras, en sentencia de 13 de julio de 2010)-, en interpretación que compartimos, sostiene que la dicción literal del citado precepto no puede conducir a que en este tipo de cesión de derechos sobre una vivienda en construcción se fije la base imponible en el valor completo del bien a adquirir, sino que la base imponible ha de estar constituida por el valor real del derecho que se cede, ya que el cedente sólo es titular de un derecho de compra de la vivienda, y eso es únicamente lo que cede y lo que ha de valorarse y fijarse como base imponible...” (El subrayado es nuestro)

- TSJ de Castilla y León. Valladolid. Sección 2ª. Sentencia nº 1278/2012 de 29 de Junio . -JT 201241-. Se dice en el fundamento segundo:

“La cuestión que se plantea en este recurso es de carácter jurídico y ha sido resuelta por la Sala en la sentencia de 29 de mayo de 2012 (JUR 2012, 229192), dictada en el recurso nº 1055/09 . En la referida sentencia se dice que la cuestión jurídica planteada “ se circunscribe a determinar si la base imponible en las cesiones de contrato por las que el cesionario adquiere el derecho de compra de una vivienda en construcción, ha de ser el precio pagado por la cesión o el valor completo del inmueble cuya adquisición se procura. A favor de la primera solución juega un criterio lógico que lleva a no gravar doblemente al adquirente de viviendas que lo sea en estos dos tiempos desglosados, primero adquirente de un derecho de compra y después adquirente del bien mismo. Carece de sentido lógico que por haberse estructurado la compra en dos momentos se le grave dos veces por el valor real del bien que adquiere. Esta doble imposición se da de bruce con nuestro sistema tributario de impuestos indirectos y así lo explica con profusión y claridad el T.E.A.R. en dos Resoluciones

de 29 de mayo de 2009, en las que enmienda su primer criterio, y a ellas se adhiere entonces la Abogacía del Estado. Abona esta solución el que el cedente de la operación sujeta no es propietario de la vivienda, que no le ha sido entregada cuando pacta la cesión. Es titular de un derecho de compra de la vivienda y eso es lo que cede y lo que ha de valorarse y fijarse como base imponible. La dicción literal de los artículos 10 y 17 del T.R.I.T.P. no puede conducir al absurdo de gravar dos veces la misma entrega de la cosa, una cuando se cede el derecho de compra y otra cuando se compra efectivamente con entrega de la cosa. Repugna al sistema de imposición indirecta un doble gravamen por I.V.A. y por I.T.P. de la compra de la misma cosa por su valor total, aunque se haya comprado en dos tiempos.”-

- TSJ de Andalucía. Sevilla. Sección 2ª. Sentencia de 3-6-2011. -JUR 201148092- En el fundamento Tercero se dice:

“La Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en ocasiones sobre este mismo supuesto; así, en la Sentencia de 15 de abril de 2011, dictada en el recurso n 169 de 2009, ...En el caso que examinamos, el cedente no tiene la condición de propietario del inmueble, pues en nuestro sistema jurídico la adquisición de la propiedad está condicionada a un doble requisito: la concurrencia del título, contrato de compraventa, que sí ha tenido lugar, y el modo o entrega del bien que, por el contrario, aún no se había producido. Por tanto, no estamos ante la transmisión de un inmueble, sino de la de los derechos que ostenta el cedente frente a la entidad vendedora, a consecuencia de la celebración del contrato privado de compraventa del referido inmueble. Sentado ello, conforme al artículo 10.1 del Texto Refundido, la base imponible, en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda..., Junto a esta regla general, el artículo 17.1 del Texto Refundido (en la redacción vigente al tiempo de estos hechos) establece una regla especial, según la cual “en la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos “. El razonamiento de la Consejería actora es el siguiente: si el bien que obtendrá en su momento el cesionario de los derechos del contrato privado de compraventa es el inmueble, la base imponible será el valor real del mismo. Sin embargo, el que se haya de exigir el impuesto “por iguales conceptos y tipos “ no quiere decir que la base imponible sea coincidente en la compraventa y en la cesión de los derechos porque la base imponible ni es “concepto “ ni es “tipo “, como con acierto apunta el Sr. Abogado del Estado. ...En suma, entendemos que el artículo 17.1 no regula ni define cuál ha de ser la base imponible en supuestos como el enjuiciado y siendo las cosas así la solución brindada por el TEARA, más allá de la cual no podemos ir porque no se ha recurrido por los cesionarios, es correcta, a nuestro parecer, o, al menos, no es lo incorrecta que es, también a nuestro juicio, la postura de la Consejería recurrente. Finalmente, debemos hacer algunas consideraciones: la reforma operada por Ley 4/08, de 23 de Diciembre, ha venido a pacificar -en principio- la cuestión al añadir al artículo 17.1 del TRIBUTARIO que “sin embargo, en el caso de inmuebles en construcción, la base imponible estará constituida por el valor real del bien en el momento de la transmisión del crédito o derecho, sin que pueda ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión “, lo que choca frontalmente con la postura sostenida por la Consejería; la postura de la Consejería recurrente determinaría el solapamiento entre el ITP y el IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO; y, en fin, la tesis actora conduciría a situaciones profundamente injustas en aquellos supuestos en los que la vivienda no terminara de construirse por causas ajenas a los cesionarios.” - TSJ de la Rioja. Sección 1ª Sentencia nº 410/2011 de 3 de noviembre -JUR 201124214-.Se dice en el Fundamento Tercero:

“...La resolución del TEAR establece “.. A este respecto, el artículo 17 de la misma norma, en la redacción vigente en el ejercicio 2006, año en el que se realizó la cesión de derechos que nos ocupa, señala que “En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen por los mismos bienes y derechos.”. Este último precepto ordena la aplicación del impuesto “por iguales conceptos y tipos” que el bien a cuya adquisición da derecho la cesión del contrato, sin prejuzgar la base imponible aplicable. Por tanto, si como se expuso en el fundamento de derecho anterior, no hubo transmisión de bienes, es evidente que la base imponible deberá venir representada por el valor real del derecho cedido. Valor que no puede ser el del bien inmueble afectado ya que el cesionario habrá de seguir abonando al vendedor el resto de las cantidades no satisfechas por el cedente. Por tanto no adquiere directamente la vivienda, sino un derecho de crédito a su adquisición futura...”

- TSJ de Castilla y León. Burgos. Sección 2ª. Sentencia nº 34/2012 de 27 de Enero. -JT 201274- En el Fundamento tercero se dice:

“...Pues bien, en el presente caso, al igual que en el examinado por la STSJ de La Rioja reseñada, los argumentos de la Comunidad Autónoma recurrente no pueden prosperar, porque ha de estarse a la normativa aplicable (anterior a la Ley 4/2008 (LLR 2008, 339 y LLR 2009, 11)) y a la naturaleza del contrato realizado “contrato de cesión de derechos” y por tanto la base imponible se determina mediante el valor real del derecho cedido, porque como afirma el TEAR en relación al artículo 17 del ITPYAJD “Este último precepto ordena la aplicación del impuesto “por iguales conceptos y tipos” que el bien a cuya adquisición da derecho la cesión del contrato, sin prejuzgar la base imponible aplicable”; no existiendo norma especial para la determinación de la base imponible debe aplicarse la vigente para la modalidad de TPO (valor real), y en consecuencia el valor real del derecho que se cede no puede ser coincidente con el valor del inmueble terminado, en definitiva, lo relevante es el valor del derecho que se transmite, y es que al adquirir la condición de cedente en el contrato no se está adquiriendo un derecho a recibir el inmueble, sino un derecho a adquirirlo pagando determinadas cantidades, y lo que ha de valorarse no es el bien que va a adquirirse ejercitando el derecho sino el derecho mismo, cuyo valor depende de los desembolsos adicionales que han de realizarse...”

- TSJ de Valencia. Sección 3ª. Sentencia de 5-6-2012. -ROJ 3565/2012 - Lo peculiar de esta resolución es que identifica la Base Imponible del contrato, antes de la reforma por Ley 4/2008, con lo la Base Imponible que se establece con la reforma citada; desde luego es una posición jurídica concreta, interesante y discutible, pues también se podría plantear el problema de la doble imposición; en todo caso este Tribunal también considera que la Base Imponible no puede ser, en ningún caso, el valor del inmueble. Dice en el Fundamento segundo:

“En nuestro caso se transmitió -tal y como razona el TEAR-, más que un crédito, una posición contractual que integra crédito y deudas. La manera de cuantificar el valor de esa posición no es otra que deducir el importe de las segundas del valor del objeto del primero. Esta operación por cierto nos dará a su vez el valor del inmueble en construcción, que es siempre menor que el valor del mismo inmueble construido, como diferente es la capacidad económica revelada en uno y otro caso. De ahí que no sea de recibo ni tampoco lo quiere la Ley de 1993 que se equipare la base imponible en uno y otro supuesto, lo cual sería contrario al principio rector que expresa el Art. 10.1 de dicha ley, según el cual la base tributaria del ITPO ha de atender al valor real del bien o derecho transmitidos”.

- TSJ de Asturias. Sección 1º Sentencia nº 1098/2010 de 6 de octubre -JUR 20118333. Dice en el Fundamento tercero:

“Respecto de la cuestión suscitada entendemos con la recurrente que debe seguirse el criterio que adopta el T.E.A.R. de Cantabria y la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de dicha Comunidad Autónoma, frente al determinado por la Administración Tributaria del Principado de Asturias, toda vez que conforme al artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que dispone que la base imponible del impuesto está constituido por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, constituido en el presente caso, no por la propiedad de los inmuebles sino por el derecho a adquirirlos en el futuro una vez se concluya la edificación, abonando al cedente la mitad de las cuotas que éste había entregado como pagos a cuenta a la promotora por el derecho sobre el que se limitó la cesión operada por medio del contrato gravado, toda vez que el cedente no había adquirido los referidos inmuebles, hecho que tuvo lugar con su entrega mediante la correspondiente escritura pública con el pago del precio convenido, en la fase que participaron el cedente y la cesionaria. De entenderlo de esta forma se produciría una duplicidad impositiva en relación a la cesionaria al gravar el importe global del bien adquirido al documentar la adquisición un documento privado y al elevarlo a escritura pública”

QUINTO.- Este Tribunal, constituido en pleno, entiende que la Base Imponible del negocio jurídico sujeto a ITP no puede ser el valor del inmueble, sino el valor del derecho que se trasmite, y para cuya determinación habrá que acudir al caso concreto. El hecho de que el recurrente haya autoliquidado por el valor del inmueble no puede tomarse, en ningún caso, como acto propio indicativo de que ese valor sea la Base Imponible, ni puede ser de peor condición que aquél que autoliquidada por cantidad inferior, a fin de evitar una hipotética sanción.

Como consecuencia de lo anterior, es procedente la devolución de ingresos indebidos, pero no en la totalidad de lo autoliquidado (10.108,72 €), sino en la diferencia entre la cantidad anterior y la que hubiera debido satisfacer tomando como base imponible el valor del contrato de cesión (18.957,3 €), pues este importe, esta Base Imponible, no se ha discutido. El debate jurídico de autos ha sido exclusivamente en torno a una cuestión de principios: si la Base Imponible del negocio jurídico de subrogación debía ser el valor del inmueble establecido en el contrato privado de compraventa, o el valor establecido por las partes en el

contrato de subrogación; como decíamos, ni se han planteado alternativas diferentes ni se han comprobado valoraciones distintas.

Por otro lado este resultado se acomoda a la petición que el actor formuló a la Oficina Liquidadora de Illescas (Doc. nº 2 del expediente), aunque luego no lo traslada al suplico de la demanda, lo que determina que la estimación del recurso sea parcial”.

Tercero. Aplicando la doctrina contenida en la Sentencia del Pleno de la Sala, consideramos la base imponible del negocio jurídico sujeto a ITP (consistente en la cesión de los derechos sobre la vivienda del comprador-vendedor; cualquiera que sea su denominación) no puede ser el valor del inmueble, sino el valor del derecho que se transmite, y para cuya determinación habrá que acudir al caso concreto. El hecho de que el recurrente haya autoliquidado por el valor del inmueble no puede tomarse, en ningún caso, como acto propio indicativo de que ese valor sea la base imponible, ni puede ser de peor condición que aquél que autoliquida por cantidad inferior, a fin de evitar una hipotética sanción.

Como consecuencia de lo anterior, es procedente la devolución de ingresos indebidos, pero no en la totalidad de lo autoliquidado, sino, como ya se solicitó en la reclamación económico-administrativa, en la diferencia entre la cantidad anterior y la que hubiera debido satisfacer tomando como base imponible el importe de 18.390 €.

Cuarto. En cuanto a las costas de esta instancia, y por aplicación del artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, no procede su imposición a ninguna de las partes, por no darse circunstancias de temeridad o mala fe.

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

- 1º. Estimamos el recurso contencioso-administrativo.
- 2º. Anulamos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Castilla-La Mancha de 20 de febrero de 2009, por la cual se desestimó la reclamación económico-administrativa nº NUM000, interpuesta contra la resolución desestimatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos del expediente NUM001 ITPAJD dictada por la Oficina Liquidadora de Illescas, el 21 de abril de 2008.
- 3º. Se reconoce al actor el derecho a la devolución, por ingreso indebido, de lo satisfecho en concepto de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en la cantidad que resulte de tomar como base imponible del impuesto la cantidad de 18.390 €.
- 4º. No procede efectuar imposición de costas.

Impuesto sobre sucesiones y donaciones

AJUAR DOMÉSTICO Y BIENES LEGADOS: SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE EXTREMADURA DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 2013

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. La Junta de Extremadura formula recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 29 de noviembre de 2010, dictada en las reclamaciones números NUM000 y NUM001, que estima parcialmente las reclamaciones presentadas por don Hipólito y don Porfirio contra las Liquidaciones Provisionales dictadas por la Oficina Liquidadora de Don Benito, por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La Junta de Extremadura interesa la declaración de nulidad de la Resolución impugnada en el apartado relativo a la determinación del ajuar doméstico. La Administración General del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora. La parte codemandada no ha comparecido ante esta Sala de Justicia.

Segundo. La única cuestión que se somete a la consideración de la Sala es la determinación del ajuar doméstico. La Administración Autonómica expone que el ajuar está formado por el tres por ciento del caudal relicto, lo que incluye todo el conjunto de bienes dejados por el causante que alcanza el importe de 4.001.474,27 euros (folio 33 del expediente administrativo), de modo que el 3% de este importe ofrece como resultado 120.044,23 euros, cantidad consignada en la casilla 06 de las Liquidaciones Provisionales. El T.E.A.R. de Extremadura estima en este concreto punto las reclamaciones presentadas por don Hipólito y don Porfirio, señalando en el fundamento jurídico que existe un error en las Liquidaciones Provisionales que debe ser rectificado, lo que se comprueba mediante una simple operación aritmética, pues el 3% de la casilla 01 (1.252.467,89 euros) no es 120.044,23 euros sino una cantidad menor.

Tercero. El artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, recoge lo siguiente: “El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje”. Por su parte, el artículo 23 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RCL 1991, 2734), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone lo siguiente: “1. A efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente se incluirán también en el caudal hereditario del causante los bienes siguientes: a) Los integrantes del ajuar doméstico, aunque no se hayan declarado por los interesados, valorados conforme a las reglas de este reglamento, previa deducción del valor de aquellos que, por disposición de la ley, deben entregarse al cónyuge superviviente. b) Los que resulten adicionados por el juego de las presunciones establecidas en los arts. 25 a 28 de este reglamento, salvo que con arreglo a los mismos deban ser imputados en la base imponible de personas determinadas. 2. Lo dispuesto en el número anterior no se aplicará para determinar la participación individual de aquellos causahabientes a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. En el caso de que les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria, se les computará la parte del ajuar y de bienes adicionados que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria”.

Cuarto. En aplicación de estos dos artículos, procede estimar el recurso contencioso-administrativo presentado por la Junta de Extremadura pues el 3% se aplica sobre el valor de todos los bienes dejados por el testador. En este caso, el valor de los bienes alcanza el importe de 4.001.474,27 euros, por lo que es correcta la cantidad de 120.044,23 euros correspondiente al 3% del caudal relicto. El error viene dado por la no inclusión en la casilla 01 de las Liquidaciones Provisionales giradas a los hermanos Porfirio Hipólito de los bienes dejados al legatario don Baldomero, pero la determinación del ajuar no se hace descontando el valor de los legados sino que los mismos son tenidos en cuenta. Es por la existencia de legados por lo que el ajuar doméstico se consigna en la casilla 06 de las Liquidaciones Provisionales y no en la casilla 02. El artículo 23 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RCL 1991, 2734), antes transcrito, tras indicar que el ajuar doméstico debe ser incluido en el caudal hereditario del causante a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente, advierte que tal obligación no es exigible a los legatarios, es decir, a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario, excepción, por tanto, aplicable a los legatarios pero no a los herederos, como sucede en este caso. Por tanto, la determinación del ajuar doméstico se hace sobre el total de los bienes dejados por el testador incluidos los legados.

Quinto. No se aprecian temeridad o mala fe a los efectos de una concreta imposición de costas a ninguna de las partes de conformidad con lo prevenido en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de pertinente y general aplicación, EN **NO** MBRE DE S.M. EL REY, por la potestad que nos confiere la CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Letrado de la Dirección General de los Servicios Jurídicos de la Junta de Extremadura, en nombre y representación de la Junta de Extremadura, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 29 de noviembre de 2010, dictada en las reclamaciones números NUM000 y NUM001, anulamos la misma en el apartado referido a la determinación del ajuar doméstico, por no ser conforme a Derecho, siendo correcto el importe de ajuar doméstico consignado en las Liquidaciones Provisionales. Sin hacer especial pronunciamiento respecto a las costas procesales causadas.

Contra la presente sentencia cabe recurso de casación para la unificación de doctrina en el plazo de treinta días, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en los artículos 96 y 97 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. De conformidad con lo dispuesto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la L.O.P.J., según la reforma efectuada por L.O. 1/2009, de 3 de noviembre (RCL 2009, 2089), si la parte actora interpone recurso de casación deberá consignar el depósito de 50 euros. Si no se consigna dicho depósito el recurso no se admitirá a trámite. Asimismo, deberá justificarse el pago de la tasa prevista en la Ley 10/2012, de 20 de noviembre (RCL 2012, 1586), por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, remítase testimonio, junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días conforme previene la Ley, y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.