

**INDICE GENERAL**

**2**

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS**

**3**

**TRIBUTOS MUNICIPALES**

**29**

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS****3****TEMAS FISCALES**

- LA APLICACIÓN DEL IVA A LAS OFICINAS LIQUIDADORAS Y LA NO REGULARIZACIÓN DE AQUELLAS PRESTACIONES DE SERVICIOS ANTERIORES A LA STJUE DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2009  
Juan Calvo Vérguez. *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura* ..... 4

**TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**

- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 15
- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 20

**TRIBUTOS MUNICIPALES****29****FISCALIDAD LOCAL**

- HERENCIAS YACENTES COMO SUJETOS PASIVOS EN EL IIVTNU  
Inmaculada Dominguez Calomarde. *Inspectora de Tributos de la Generalitat Valenciana* ..... 30

**CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ..... 33

## Tributos Oficinas Liquidadoras

### • TEMAS FISCALES

#### - LA APLICACIÓN DEL IVA A LAS OFICINAS LIQUIDADORAS Y LA NO REGULARIZACIÓN DE AQUELLAS PRESTACIONES DE SERVICIOS ANTERIORES A LA STJUE DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2009

Juan Carlos Vérguez. *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura* ..... 4

### • TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

#### - IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- » Reducción del 95% por transmisión de empresa familiar: Ejercicio de funciones de dirección por el heredero ... 15
- » Suspensión por juicio ordinario de testamentaria ..... 15
- » Aplicación de la reducción por vivienda habitual a todos los herederos ..... 16
- » Minusvalía declarada con posterioridad la devengo ..... 16
- » Reducción del 95% por transmisión de empresa familiar: Ejercicio de funciones de dirección ..... 16
- » Solicitud de la reducción por vivienda habitual con posterioridad a la presentación de la declaración ..... 17
- » Reducción del 95% en la transmisión de derechos reales sobre la vivienda habitual ..... 17
- » Valoración de las acciones no cotizadas ..... 17
- » Prueba de la residencia habitual ..... 18
- » Ajuar doméstico en caso de legatarios ..... 18
- » Aportación gratuita a favor de la sociedad conyugal de gananciales ..... 18
- » Exceso de adjudicación gratuito en la liquidación de la sociedad de gananciales ..... 19

#### - IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- » Consideración de empresario del transmitente ..... 20
- » Renuncia a la exención del IVA: Deducción total del IVA ..... 20
- » Concesión administrativa de recogida domiciliar de basura y limpieza viaria en un Ayuntamiento ..... 21
- » Demoliciones: Renuncia a la exención del IVA ..... 21
- » Reparto de bienes privativos entre cónyuges ..... 21
- » Edificación adquirida para su demolición ..... 21
- » Transmisión de finca previamente aportada a una Junta de Compensación ..... 22
- » Condición resolutoria explícita: Avenencia de las partes en un litigio ..... 22
- » Comprobación de valores. Aplicación del valor de ejecución judicial ..... 23
- » Exceso de adjudicación: Compensación en metálico ..... 23
- » Exceso de adjudicación ..... 23
- » Transmisión de joyas en subasta pública ..... 24
- » Aplicación del tipo reducido previsto en la normativa andaluza ..... 24
- » Junta de compensación: Sujeción de la escritura de constitución ..... 24
- » Requisitos para la aplicación de tipos reducidos ..... 25
- » Hipoteca unilateral ..... 25
- » Escritura pública de fijación de los destinos de unos locales ..... 26
- » Afianzamiento unilateral ..... 26
- » Declaración de obra nueva: Base imponible ..... 27
- » Segregación y extinción de la cosa común ..... 27
- » Transmisión de un terreno integrado en una Junta de Compensación ..... 27

## LA APLICACIÓN DEL IVA A LAS OFICINAS LIQUIDADORAS Y LA NO REGULARIZACIÓN DE AQUELLAS PRESTACIONES DE SERVICIOS ANTERIORES A LA STJUE DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2009<sup>1</sup>

Juan Calvo Vérguez. *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

### SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES GENERALES. ALCANCE DE LA SENTENCIA DEL TJUE DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2009.
- II. ALCANCE DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA POSTERIOR A LA STJUE DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2009.
- III. LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 28 DE OCTUBRE DE 2013 Y LA NO REGULARIZACIÓN DE AQUELLAS PRESTACIONES DE SERVICIOS ANTERIORES A LA STJUE DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2009.

### ABSTRACT

El presente trabajo tiene por objeto analizar, a la luz de la reciente Resolución del TEAC de 28 de octubre de 2013, la cuestión relativa a la eventual regularización de aquellas declaraciones de IVA no prescrito relativas a prestaciones de servicios efectuadas por los Registradores de la Propiedad partiendo de lo declarado en su día por el TJUE en su Sentencia de 12 de noviembre de 2009, a través de la cual, como es sabido, se declaró el incumplimiento por parte del Estado español de la antigua Sexta Directiva en materia de IVA (arts. 2 y 4.1 y .2 de la Directiva 77/388/CEE), al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma por los Registradores de la Propiedad como liquidadores titulares de una oficina liquidadora no se encontraban sujetos al citado Impuesto.

### I. Consideraciones generales. Alcance de la sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009

Sin lugar a dudas, una de las principales cuestiones que han venido planteándose de un tiempo a esta parte en el marco del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) ha sido la relativa a la sujeción al citado Impuesto de los servicios de apoyo a la gestión tributaria que realizan las oficinas del Registro Hipotecario, suscitándose a tal efecto un intenso debate en torno a si el hecho de su condición de autoridad pública, unido al tipo de funciones que desempeñan dichas oficinas, podrían conducir a la calificación de dichas operaciones como prestaciones de servicios realizadas por organismos de Derecho Público, quedando en consecuencia no sujetas al citado Impuesto por aplicación de aquello que establece el art. 13 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre.

Ya en su día, mediante Sentencia de 12 de julio de 2003, a través de la cual se desestimaba un recurso de casación en interés de ley interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León de 8 de noviembre de 2001, el Tribunal Supremo (TS) afirmó que los servicios prestados por los Registradores de la Propiedad no podían quedar sujetos a IVA<sup>2</sup>. A tenor de lo manifestado por el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento *“El juego de los preceptos que disciplinan la cesión de los tributos indicados a las Comunidades Autónomas pone de manifiesto que, utilizando la vía de la delegación y, posteriormente, ya en uso de ésta, la de la encomienda a las Oficinas Liquidadoras, la liquidación, recaudación y revisión de los tributos cedidos que, siendo realizada por el Estado, ha pasado a otra Administración Pública, las Comunidades Autónomas receptoras de la*

<sup>1</sup> El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación “La Coordinación Fiscal desde la perspectiva del ordenamiento de régimen común” (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo investigador principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérguez.

<sup>2</sup> Idéntico criterio adoptó el Alto Tribunal en su Sentencia de 3 de julio de 2006.

delegación y, a través de éstas, es llevada a cabo por otro órgano administrativo, esto es, las Oficinas Liquidadoras, es de índole indiscutible (...) Dichas actividades quedan no sujetas a IVA, ya que el requisito de la realización 'directa' del servicio por el Estado, o ente territorial una vez cedido el tributo, lo cumple la Comunidad Autónoma a través de una oficina administrativa conectada a ella"<sup>3</sup>. Y ello debido a la condición de órgano administrativo que adquieren las Oficinas Liquidadoras, encargadas de llevar a cabo una función de liquidación, recaudación, y de revisión de los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas.<sup>4</sup>

Sin embargo con posterioridad el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), a través de su Sentencia de 12 de noviembre de 2009, concluía que el Estado español había incumplido las obligaciones de la antigua Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma por los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, no están sujetos al IVA. En efecto a través del citado pronunciamiento subrayó el Tribunal de Justicia de Luxemburgo el incumplimiento por parte del Estado español de la antigua Sexta Directiva en materia de IVA (arts. 2 y 4.1 y .2 de la Directiva 77/388/CEE), al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma por los Registradores de la Propiedad como liquidadores titulares de una oficina liquidadora, no se encuentran sujetos al citado Impuesto.

El origen del citado pronunciamiento se situó en un procedimiento de infracción abierto por la Comisión al Gobierno de España el cual finalizó con la interposición de un recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de Luxemburgo por vulneración de lo dispuesto en los arts. 2 y 4.1 y .2 de la antigua Sexta Directiva (actual art. 9.1 de la Directiva 2006/112/CE), al no someter a gravamen en concepto de IVA la actividad de los Registradores-Liquidadores que, de conformidad con lo señalado por la Comisión, constituye una prestación de servicios, al derivarse de ella el ejercicio de una actividad económica de forma independiente. Asimismo se invocó por parte de la Comisión la infracción de la normativa de los recursos propios. Y ello debido a que, al no estimarse sujetos a IVA tales servicios, tuvo lugar una merma en el cálculo de la base de los recursos propios procedentes de IVA.<sup>5</sup>

De conformidad con lo argumentado por la Comisión los Registradores-Liquidadores actúan como profesionales que organizan de manera autónoma e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una concreta prestación de servicio, no concurriendo las características de subordinación y de dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan ser considerados prestados por un funcionario de la Administración a la que pertenece, quedando entonces no sujetos a IVA al amparo de la excepción establecida en el apartado 5 del art. 4 de la antigua Sexta Directiva. Señaló asimismo la Comisión en sus argumentaciones que la interpretación que se adopte del concepto de "actividad económica", contemplado como ya sabemos en el art. 4 de la antigua Sexta Directiva, ha de resultar amplia, al objeto de poder englobar funciones conferidas y reguladas por el Derecho Público. Por lo que respecta a su consideración de funcionarios públicos estimó la Comisión que dicha condición no implica de manera automática la exclusión de dicha persona del ámbito de aplicación de la normativa comunitaria, adquiriendo el Registrador-Liquidador la condición de profesional que presta servicios con carácter independiente y que organiza de forma autónoma los recursos humanos y materiales necesarios para acometer la prestación de dichos servicios.<sup>6</sup>

Por su parte el Estado español, tomando como punto de referencia las argumentaciones efectuadas por el TS, defendía que nos halláramos en presencia de una actividad pública ya que, a su juicio, las Oficinas Liquidadoras desempeñan las mismas funciones que otros órganos estatales, autonómicos o forales según el territorio de que se trate. En su opinión la retribución percibida por la prestación de dichos servicios no se destina a sufragar una actividad económica de mercado ordinaria en la que se presupone la concurrencia de un ánimo de lucro sino, por el contrario, a hacer frente a los gastos de funcionamiento derivados de dichas Oficinas. Y, en la medida en que a través de estas últimas se llevan a cabo comprobaciones, se giran liquidaciones, se imponen

3 Acerca del alcance del presente pronunciamiento del TS el cual, además, como seguramente se recordará, fue dictado sin haberse planteado cuestión prejudicial alguna ante el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, véase VALVERDE YAGÜE, I., "Cara y Cruz de la STS de 12 de julio de 2003, sobre la no sujeción al IVA de las oficinas liquidadoras del Distrito Hipotecario", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 14, 2005, págs. 29 y ss.

4 En efecto declaró el Alto Tribunal la no sujeción al Impuesto de los servicios prestados por los Registradores, al tratarse de funciones realizadas directamente por las Comunidades Autónomas a través de la figura de la encomienda, actuando las Oficinas Liquidadoras como un órgano administrativo y ejerciendo funciones públicas.

5 Sin embargo la Comisión no trasladó esta alegación al suplico de la demanda, motivo por el cual el Tribunal de Justicia declaró su inadmisibilidad. Precisó además la Comisión que no argumentaba en su recurso la infracción del art. 234 del Tratado de la Comunidad Europea (actual art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) por el hecho de no haber planteado el TS cuestión prejudicial, en base a lo cual el TJUE estimó innecesario pronunciarse sobre la excepción de inadmisibilidad planteada por el Estado español en relación con dicho motivo.

6 En efecto, de conformidad con lo manifestado por la Comisión la relación existente entre el Registrador-Liquidador y el personal auxiliar por él contratado, el cual no se halla subordinado en modo alguno a la Comunidad Autónoma, presenta un carácter idéntico a aquella otra que existe entre el empresario y un trabajador. Se considera así que no existe diferencia alguna entre los ingresos percibidos por los Registradores de la Propiedad como profesionales encargados del Registro (actividad que, sin lugar a dudas, presenta un carácter empresarial, debiendo en consecuencia quedar sujeta a IVA) y los ingresos percibidos como Registradores-Liquidadores encargados de las Oficinas Liquidadoras. A juicio de la Comisión ambos resultarían idénticos, en tanto en cuanto se declaran a efectos del IRPF como rendimientos de actividades económicas y no como rendimientos del trabajo. Y el hecho de que sea necesaria la existencia de un convenio bilateral específico de colaboración entre cada Comunidad Autónoma, de una parte, y los Colegios de Registradores, de otra, viene a poner de manifiesto que, a tenor de lo establecido en la normativa comunitaria, los Registradores-Liquidadores no constituyen órganos administrativos de las Comunidades Autónomas (CC.AA), no pudiendo estimarse, además, como elementos intrínsecos de éstas.

sanciones y recargos, se requieren diversos datos a los contribuyentes, se les notifican actos y resoluciones, se resuelven los distintos recursos planteados y se conceden aplazamientos, entre otras actuaciones, cabría concluir que las referidas Oficinas ofrecen la misma condición de autoridad pública que aquella otra susceptible de ser atribuida a otros órganos estatales, autonómicos o forales encargados de desarrollar la misma actividad en sus respectivos territorios.<sup>7</sup>

A juicio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea estos servicios prestados por los Registradores-Liquidadores debían quedar sujetos al IVA ya que, si la actividad de aquéllos constituye una actividad económica, siendo efectuada la misma de forma permanente y a cambio de remuneración (con independencia de que dicha actividad pueda consistir en el desempeño de unas funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público), nos hallamos en presencia de una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido previsto en el art. 2.1 de la antigua Sexta Directiva, al existir una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.

A mayor abundamiento sostuvo el Tribunal que, en tanto en cuanto las actividades de liquidación y recaudación ejercidas por los Registradores-Liquidadores son efectuadas a cambio del pago de un porcentaje de las cantidades recaudadas y de una compensación fija por cada liquidación practicada exenta o negativa, se trata de prestaciones de carácter oneroso. No cabría aludir pues a la existencia de una naturaleza compensatoria de la retribución satisfecha por la Comunidad Autónoma de que se trate.

Desde nuestro punto de vista se trataba de un razonamiento coherente, máxime si se tiene presente además que nos hallamos ante una actividad económica ejercida de forma independiente, no actuando dichos órganos como organismos públicos en el ejercicio de una autoridad pública. Y es que, si se admitiese que estos Registradores-Liquidadores son funcionarios que dependen de la Administración tributaria, ¿por qué aceptan el ejercicio de funciones sin la obtención de la más mínima contrapartida por parte de aquélla, no obteniendo beneficio económico alguno derivado del ejercicio de sus funciones como titulares de las Oficinas Liquidadoras? ¿Por qué entonces declaran sus ingresos como rendimientos de actividades económicas, no estableciéndose diferenciación alguna, a efectos tributarios, entre el ejercicio de dichas funciones y otras que sean susceptibles de ser ejercidas por el Registrador?

Tal y como precisó el Tribunal de Luxemburgo, nada en el Derecho Comunitario se opone a que un Estado miembro (o, en su caso, Regiones de un Estado miembro) decidan, de conformidad con la normativa que les es aplicable, recurrir a entidades como los Registradores-Liquidadores con la finalidad de recaudar y liquidar impuestos, como sucede por ejemplo con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) o con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), los cuales son indiscutiblemente competencia de los Estados miembros.

Los Registradores-Liquidadores, en tanto en cuanto prestan a las CC.AA. de forma permanente y a cambio de una remuneración servicios relativos a la gestión, liquidación y recaudación de determinados impuestos, realizan una actividad económica en el sentido de la LIVA. Y, a tal efecto, es irrelevante que sus actividades consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público<sup>8</sup>.

Como es sabido el art. 6 de la antigua Sexta Directiva preveía expresamente la sujeción al régimen del IVA de determinadas actividades ejercidas por mandato legal.

Las actividades de liquidación y de recaudación ejercidas por los Registradores-Liquidadores a cambio del pago de un porcentaje de las cantidades recaudadas y una compensación fija por cada liquidación practicada exenta o negativa responden a la definición de "prestación de servicios realizada a título oneroso", en el sentido que establecía el art. 2.1 de la antigua Sexta Directiva, lo que supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. Y, si bien es cierto, a

7 Ciertamente el Estado español no negó en ningún caso la concurrencia de actividad económica. Ahora bien, al margen de ello se alegó que la independencia a la que se refería el art. 4.1 de la antigua Sexta Directiva no tenía lugar ni frente a los órganos de las Administraciones con los que la Oficina Liquidadora se relaciona, ni frente al conjunto de los contribuyentes que liquidan sus impuestos, careciendo asimismo de independencia en lo relativo a la organización de sus recursos humanos y materiales. Concluía además el Estado español sus argumentaciones señalando que la eventual responsabilidad derivada de la concurrencia de actuaciones negligentes del Registrador-Liquidador recae en todo caso sobre la Administración tributaria en la que se integra la Oficina Liquidadora de la que es titular el Registrador-Liquidador, dentro del marco de la denominada responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas.

8 Téngase presente que se trata de órganos administrativos con auténticas competencias de gestión y dependientes de las distintas Comunidades Autónomas encargados del desarrollo de determinadas funciones que, de no concurrir la normativa que posibilita la delegación, habrían de ser realizadas por la Administración autonómica. En este sentido, si bien la función de gestión tributaria encargada a estas Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario es aquella a la que se refiere el art. 117 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), debido a las peculiares características de los tributos que les son encargados, no todas ellas serán objeto de utilización por los mismos. En otras palabras, las Oficinas Liquidadoras tienen atribuidas análogas funciones a las previstas en nuestro ordenamiento para los órganos de gestión si bien sólo en la medida en que dichas funciones se adapten a los tributos que les son encomendados a aquéllas. Y, si bien se ha de reconocer que, en la práctica, estas Oficinas se centran en la utilización del procedimiento de comprobación de valores, cualquier otra actuación que no represente una mera comprobación de valor sino que suponga una apreciación jurídica habrá de realizarse a través de un procedimiento de comprobación limitada, en virtud de lo dispuesto por el art. 136 de la LGT. El desarrollo de dicho procedimiento de comprobación limitada permitirá a estas Oficinas entrar a comprobar todos aquellos elementos de una determinada situación fiscal, siempre y cuando no se lleve a cabo un examen de contabilidad mercantil. Véanse a este respecto, entre otros, los trabajos de PALAO TABOADA, C., "Dictamen sobre la función de liquidación tributaria atribuida a los Registradores de la Propiedad", *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2001, págs. 59 y ss., MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "La sujeción al IVA de las Oficinas Liquidadoras a propósito de la doctrina del TJCE", *OL Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 22, 2010, págs. 9 y ss. y BERTRÁN GIRÓN, M., "Las Oficinas Liquidadoras en el sistema tributario español: evolución y perspectivas de futuro", *OL Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 12, 2008, págs. 14 y ss. y "A vueltas con la sujeción al IVA de las liquidaciones practicadas por las Oficinas Liquidadoras del Registro Hipotecario (A propósito de la STJCE de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08)", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 318, 2011, págs. 18 y ss.

juicio del Tribunal, que el porcentaje de la prima de recaudación puede variar de una Comunidad Autónoma a otra (pudiendo igualmente variar temporalmente según los términos de los convenios de colaboración firmados por los Colegios de Registradores y las CC.AA<sup>9</sup>), no es menos cierto que el beneficio que los Registradores-Liquidadores obtienen de su actividad depende, no ya sólo del importe de los impuestos recaudados, sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad, de su eficiencia y de los medios empleados para lograr dicha recaudación. Añadió además el TJUE en la citada Sentencia que los Registradores-Liquidadores no perciben un salario y no están vinculados a las CC.AA. por contratos de trabajo.

No existe pues un vínculo de subordinación en el sentido que establecía el art. 4.4 de la antigua Sexta Directiva, ya que dichos Registradores-Liquidadores se procuran y organizan ellos mismos, dentro de los límites establecidos por las disposiciones normativas y convencionales pertinentes, los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades. Y, a pesar de que ciertamente las Comunidades Autónomas pueden indicar a los registradores-liquidadores el sistema informático que deben utilizar, debiendo estar conectados on line con las autoridades competentes, y pudiendo exigir una dotación mínima de personal en las oficinas, demostrando dicho personal unas cualificaciones profesionales concreta, dichas circunstancias carecen de toda relevancia, en tanto en cuanto la organización de los recursos humanos depende de cada oficina liquidadora. El personal empleado en las referidas oficinas no forma parte de los efectivos de las CC.AA. y no tiene ningún vínculo directo con éstas. Tal y como se desprende de lo dispuesto en la Ley Hipotecaria, dicho personal se encuentra vinculado al Registrador-Liquidador en virtud de una relación laboral, dependiendo así de éste y siendo retribuido por él.<sup>10</sup>

Concurría pues en el presente caso una característica de independencia, sin perjuicio de que dichas Oficinas deban contar con unas dotaciones mínimas de personal y de sistemas informáticos, y al margen de que la responsabilidad de los actos realizados en las mismas recaiga sobre las CC.AA.

No cabe aludir a la existencia de una relación de subordinación entre los citados Entes regionales y los Registradores-Liquidadores, máxime si tenemos en cuenta que ellos mismos se organizan y procuran sus medios personales y materiales, no formando parte el personal empleado en las citadas oficinas de los efectivos de las Comunidades Autónomas y adoleciendo de todo vínculo directo con éstas.<sup>11</sup>

Finalmente, y por lo que respecta a la eventual aplicación de la excepción contenida en el párrafo primero del apartado 5 del art. 4 de la antigua Sexta Directiva, relativa a la posible no sujeción de estas actividades de liquidación efectuadas por los Registradores de la Propiedad, el TJUE se encargó de recordar que dicha excepción se configura únicamente en favor de los organismos de Derecho Público y sólo por lo que respecta a aquellas actividades y operaciones que lleven a cabo en su condición de autoridades públicas. De acuerdo con lo manifestado por el Tribunal, si bien la designación de un organismo por el Derecho Administrativo de un Estado miembro como organismo de Derecho Público posibilita la concreción de su tratamiento a efectos del IVA, dicha designación no adquiere un carácter básico cuando tanto la naturaleza real como la propia esencia de la actividad acometida por el organismo revelan que no se cumplen los requisitos exigidos para la aplicación de la regla de no sujeción.<sup>12</sup>

9 Recuérdese a este respecto que, de conformidad con lo establecido por la Disposición Adicional 2<sup>a</sup> 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 y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), así como en la Disposición Adicional 1<sup>a</sup> del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), las CC.AA. pueden encomendar las funciones de gestión y liquidación del ITPAJD y del ISD (delegadas como es sabido por el Estado) a las Oficinas de Distrito Hipotecario, a cargo de los Registradores de la Propiedad. Éstos últimos, en virtud de lo dispuesto en los correspondientes convenios con las Haciendas autonómicas, y en aquellas localidades donde no exista Oficina Liquidadora de la Comunidad Autónoma, se encargan, respecto del ámbito geográfico que comprenden esos Registros concretos, del desarrollo de las funciones de gestión relacionadas con los citados tributos. En definitiva, nos hallamos en presencia de una competencia estatal delegada por la Ley a la Administración autonómica (no pudiendo en consecuencia volver a delegarse) y desarrollada por un tercero a través de la formalización de un convenio entre la Administración y estos órganos con la finalidad de alcanzar una eficacia administrativa.

10 Concretamente, al hilo de la argumentación efectuada por el Estado español en relación con la falta de negociación directa entre las Comunidades Autónomas y los Registradores-Liquidadores individuales en lo relativo a las cantidades percibidas por éstos últimos con motivo de los servicios prestados precisó el TJUE que "(...) tal negociación tiene lugar entre los distintos Colegios de Registradores y las Comunidades Autónomas en las que exista un convenio de colaboración y, en dichas negociaciones, los primeros actúan como representantes de los registradores-liquidadores". Y, por lo que respecta a la cuestión relativa a la responsabilidad del empresario, considera el Tribunal que el hecho de que la Comunidad Autónoma pueda ser considerada responsable por los actos de los Registradores-Liquidadores realizados en cuanto delegados de la autoridad pública no basta para establecer la existencia de vínculos de subordinación.

11 De conformidad con lo declarado por el TJUE en la presente Sentencia de 12 de noviembre de 2009 "La dependencia funcional de los Registradores-Liquidadores respecto de las Comunidades Autónomas que pueden darles instrucciones, así como la sujeción de los Registradores-Liquidadores a un control disciplinario por parte de tales autoridades no resultan determinantes para la calificación de su relación jurídica con las Comunidades Autónomas con respecto al artículo 4, apartado 4 de la Sexta Directiva (...) Los Registradores-Liquidadores soportan el riesgo económico de su actividad, en el sentido de que el beneficio que obtienen de ella depende del importe de los tributos recaudados, de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad, de la eficacia de los Registradores-liquidadores e incluso, en determinados casos, de del porcentaje de las sanciones y multas impuestas y recaudadas en el ejercicio de la actividad de registrador-liquidador".

12 Estas consideraciones fueron plasmadas por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en los siguientes términos: "Con independencia de que la normativa pertinente califique como funcionarios a los Registradores-Liquidadores y que sus actividades consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante Ley por motivos de interés público, es preciso señalar que, a efectos de la Sexta Directiva, los Registradores-Liquidadores no ejercen su actividad liquidadora y recaudadora en calidad de órgano de Derecho Público, puesto que no están integrados en la organización de la Administración Pública, sino como una actividad realizada en el marco de una profesión asimilada a una profesión liberal. Nada impide que un Estado pueda recurrir a entidades, como los Registradores-Liquidadores de que se trata en el presente caso, para recaudar y liquidar impuestos de su competencia. Sin embargo, no se deduce de ello que un Estado miembro sea libre de no sujetar el IVA los servicios prestados por dichos Registradores si resulta que se prestan, como ocurre en el presente caso, como una actividad económica independiente".

En resumen, concluyó el TJUE en su Sentencia de 12 de noviembre de 2009 que el Estado español había incumplido las obligaciones de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma por los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, no están sujetos al IVA.<sup>13</sup>

## II. Alcance de la doctrina administrativa posterior a la STJUE de 12 de noviembre de 2009

Mediante contestación a Consulta de 24 de mayo de 2010 se refirió la Dirección General de Tributos (DGT) a esta cuestión relativa a la sujeción al IVA del conjunto de actividades de gestión tributaria desarrolladas por los Registradores en favor de Comunidades Autónomas y Entes Locales. Téngase presente que dentro de las prestaciones de servicios tributarias efectuadas por los Registradores se sitúan, por ejemplo, las siguientes: gestión de tributos cedidos por las Oficinas Liquidadoras; gestión de tributos cedidos y municipales por las Oficinas Comarcales; gestión de tributos por las Oficinas desconcentradas; y colaboración en la gestión tributaria local por los Registradores de la Propiedad.

Tal y como se encargó de precisar la DGT en la citada Resolución, de conformidad con lo dispuesto por el art. 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, en su actual redacción, *“Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.*

*Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:*

*(...)*

*c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.”*

La letra c) del apartado Dos del citado precepto fue introducida precisamente con la finalidad de dar cumplimiento a lo señalado en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de noviembre de 2009, a la que ya hemos tenido ocasión de referirnos con anterioridad, y en la que se afirmó lo siguiente: *“(...) Una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación (...) Habida cuenta de la extensión del ámbito de aplicación definido por el concepto de actividades económicas, procede señalar que los registradores-liquidadores, en cuanto que prestan a las Comunidades Autónomas, de forma permanente y a cambio de una remuneración, servicios relativos a la gestión, liquidación y recaudación de determinados impuestos, realizan una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva. Dado el carácter objetivo del concepto de actividades económicas, es irrelevante que las actividades de los registradores-liquidadores consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público”.*

Pues bien a través de la citada Resolución de 24 de mayo de 2010 la DGT concluyó que los servicios prestados por los Registradores de la Propiedad a que se refería la consulta en cuestión (tanto los de apoyo a la gestión tributaria de las Comunidades Autónomas como los de asistencia en la gestión, liquidación y recaudación de un determinado impuesto local) forman parte de la realización de una actividad económica en el sentido descrito en la Sentencia anterior del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, debiendo estimarse incluidos en la letra c) del apartado dos del art. 4 de la Ley 37/1992, es decir, sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con posterioridad, en su Resolución de 5 de julio de 2010, la DGT volvería a referirse a esta cuestión a la luz de una consulta formulada por el Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles de España, al objeto de conocer el régimen tributario aplicable dentro del IVA en relación con el devengo de los servicios de apoyo a la gestión tributaria prestados por los Registradores de la Propiedad a favor de Entes Públicos.

<sup>13</sup> Ya en su día analizó el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en su Sentencia de 25 de julio de 1991 (As. 202-90, *Ayuntamiento de Sevilla vs recaudadores de tributos*), al hilo de esta cuestión relativa a la realización de una actividad pública por parte del Ente Local como autoridad pública, un supuesto en el que, si bien las actividades llevadas a cabo cumplían todas las condiciones necesarias para ser reconocidas como públicas, al ser ejercidas mediante un particular se estimaba que la actividad desarrollada no se ejercía directamente por el Ente Público, sino por medio de un particular. Al incumplirse la exigencia de que la actividad se desarrollase “directamente”, se estimó sujeta al Impuesto. A juicio del Tribunal dicha actividad no podía quedar exonerada de IVA por el mero hecho de que consistiese en actos cuya ejecución entrase dentro de las prerrogativas de la Administración Pública, ya que no se ejercía directamente por el Ente Público, siendo encomendados dichos poderes (las funciones recaudatorias) a un tercero a título oneroso e independiente. Se estimó así que son profesionales quienes prestan un servicio por cuenta propia y no en nombre de la autoridad pública. Lo cierto es, sin embargo, que la equiparación efectuada por el TJUE en su Sentencia de 12 de noviembre de 2009 entre estos Recaudadores de Zona nombrados por una Entidad Local y los Registradores-Liquidadores suscita numerosas dudas, ya que parece existir una clara diferencia entre simples recaudadores privados y funcionarios que ejercitan facultades públicas tales como la liquidación de tributos o la imposición de sanciones.

Como ya hemos tenido ocasión de manifestar los Registradores de la Propiedad prestan servicios tributarios a las Comunidades Autónomas en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario. Dichos servicios fueron declarados sujetos al IVA mediante Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 12 de noviembre de 2009 (As. C-154/08) y por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

Concretamente dicha Ley dispuso en su artículo primero la modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, añadiendo una letra c) al apartado dos del art. 4, con la siguiente redacción: "Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional (...) c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario".

Ciertamente estos servicios prestados por las Oficinas Liquidadoras a las Comunidades Autónomas ofrecen como características singulares el tratarse de servicios prestados a un solo cliente (la Comunidad Autónoma) sujetos a una especial normativa de pago (de ordinario Ley de Hacienda Pública autonómica), desarrollándose con continuidad el servicio (de manera que puede calificarse como de tracto sucesivo) y remunerándose en cuantía variable.

Estas características conllevan que la emisión de factura para el cobro de la remuneración acordada constituya poco más que una propuesta de gasto que ha de ser fiscalizado, intervenido y aprobado teniendo en cuenta la normativa hacendística de cada Comunidad Autónoma, antes de dar lugar a la efectiva satisfacción de la remuneración debida. Otras variables a considerar de cara a su remuneración son distintas en cada Comunidad y dependen en ocasiones de factores posteriores en el tiempo a la fecha de la emisión (por ejemplo incremento de recaudación, control de calidad, número de expedientes pendientes, etcétera).

Ello justifica el encaje de la actividad citada en el supuesto regulado en el art. 75.Uno.7º de la Ley del IVA, de conformidad con el cual "Se devengará el Impuesto (...) en los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción".

Al amparo de lo anterior estimó el Colegio de Registradores que el encaje de la prestación de servicios efectuada por las Oficinas Liquidadoras entre las operaciones de tracto sucesivo no resultaba dudoso si se atendía a la caracterización que suele efectuarse de dichos contratos u operaciones, postulándose que el devengo del IVA en relación con la prestación de estos servicios tributarios efectuada por las Oficinas Liquidadoras a las Comunidades Autónomas habrá de tener lugar bajo el régimen de las operaciones de tracto sucesivo a que se refiere el art. 75.Uno.7º de la Ley 37/1992, esto es, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. Y, a tal efecto, se formuló la cuestión relativa a si el devengo de la prestación de servicios efectuada por las Oficinas Liquidadoras a cargo de los Registradores de la Propiedad a favor de las Comunidades Autónomas se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, de acuerdo con lo dispuesto en el citado art. 75.Uno.7º de la Ley del IVA.

La DGT, tras tomar en consideración lo dispuesto en los arts. 4.Uno y Dos.c) de la LIVA (insistimos en que la citada letra c del apartado Dos fue introducida al objeto de dar cumplimiento a la Sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009 ), y teniendo presente que los servicios prestados por Registradores de la Propiedad a que se refería la consulta forman parte de la realización de una actividad económica, quedando sujetos al Impuesto a tenor de lo establecido en la citada letra c) del apartado Dos del art. 4 de la Ley 37/1992, así como en virtud de lo dispuesto en el art. 75, apartado uno, número 2 de dicha Ley (de conformidad con el cual, tratándose de prestaciones de servicios, se devengará el Impuesto cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas) y de lo señalado en el apartado uno, número 7 del citado art. 75 de la citada Ley (a cuyo tenor en las operaciones de tracto sucesivo o continuado el devengo tendrá lugar en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción), no habiéndose pactado precio o cuando, habiéndose pactado el mismo, no se hubiese determinado el momento de su exigibilidad o la misma se hubiese establecido con una periodicidad superior a un año natural, concluyó que el devengo del Impuesto se produciría a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha. Asimismo estimó la DGT que debía tomarse en consideración lo señalado en el apartado dos del art. 75 de la Ley 37/1992, de acuerdo con el cual en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Ahora bien, ¿Son susceptibles los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los Registradores de la Propiedad en su condición de titulares de una Oficina Liquidadora de ser calificados como de tracto sucesivo o, por el contrario, se trata de operaciones de tracto único?

Tal y como señaló la DGT, en relación con dicha calificación el Informe de fecha 25 de mayo de 2010 de la Abogacía del Estado de Hacienda y Financiación Territorial, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda, manifestó lo siguiente:

"(...) Definido así el negocio por la STJ 12 de noviembre 2009, Asunto C-154/2008, debemos examinar si constituye un arrendamiento de servicios o de obra. La distinción entre el arrendamiento de servicios, localitio conducto operarum, y el arrendamiento

de obra, locatio conductio operis, ex artículo 1544 del Código Civil, como señala el Tribunal Supremo “(...) radica en el objeto inmediato de la obligación del arrendador, de manera que si este se obliga a la prestación de servicios o de trabajo o de una actividad en sí misma, no del resultado que aquella prestación produce, el arrendamiento es de servicios y, en cambio si se obliga a la prestación del resultado, sin consideración al trabajo que lo crea, el arrendamiento es de obra sin que para suponer la existencia de un contrato de ésta última especie sea suficiente que la actividad se prometa en dirección a un resultado determinado (...)

(STS de 10 de septiembre de 1975, y en el mismo sentido SSTs de 4 de febrero de 1950, 19 de junio de 1982, 29 de octubre de 1983, 30 de mayo de 1987 y 25 de marzo de 1988 entre otras muchas). A diferencia del arrendamiento de obra cuya prestación es un resultado futuro, el arrendamiento de servicios exige que la prestación sea continuada y periódica en el tiempo, es decir de tracto sucesivo. El negocio de tracto sucesivo exige una duración sostenida en el tiempo, por cuanto las partes sólo alcanzan a satisfacer la necesidad objeto de aquel si la relación se dilata o sostiene en el tiempo; de modo que la continuidad y la periodicidad de la solutio es una condición esencial de este tipo de negocios, siendo la duración un elemento causal.

Pues bien, en el presente caso los titulares de las oficinas liquidadoras se obligan a realizar una actividad en sí misma y no a la prestación de un resultado. Ello por cuanto la contraprestación no depende de la obtención de una recaudación positiva pues perciben una retribución aunque la liquidación practicada está exenta o sea negativa, de modo que la remuneración del servicio no depende sólo del importe de los impuestos recaudados, sino también de los gastos asociados a la actividad prestada, siendo por ello una actividad continuada en el tiempo.

En suma, los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los registradores de la propiedad en su condición de titulares de una oficina liquidadora son consecuencia de un arrendamiento de servicios y por tanto de tracto sucesivo.”

Así las cosas, y a resultas de lo anterior, concluyó la DGT que en el presente caso debía entenderse producido el devengo del Impuesto a medida que resulte exigible el porcentaje de la recaudación o la compensación fija pactada, según los casos. Y si, en virtud de lo acordado entre los Registradores de la Propiedad y las respectivas Comunidades Autónomas, el plazo para exigir el pago de las referidas cantidades (porcentaje sobre lo recaudado o compensación fija) por parte de aquellos resultara ser superior a un año natural, el devengo del IVA se produciría a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha. En cualquiera de los dos supuestos, si el pago de la mencionada contraprestación se realizase con anterioridad a dichos momentos, el devengo del Impuesto se producirá en el momento del cobro del precio, por el importe efectivamente percibido.

Ciertamente a la luz de la naturaleza de las funciones que nuestra normativa atribuye a las Oficinas de Registro podría llegar a pensarse que, en el presente caso, nos hallamos ante prestaciones de servicios realizadas por Órganos de Derecho Público en el ejercicio de una función pública y, en consecuencia, no sujetas en aplicación de aquello que establecía el art. 13 de la antigua Sexta Directiva. Sin embargo, tras la aprobación de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, queda meridianamente claro que los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario se entienden realizados en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. De este modo, con efectos desde el 1 de enero de 2010 (fecha a la que se retrotrajeron los efectos de la Ley) los Registradores de la Propiedad han de repercutir el IVA y practicarse la correspondiente deducción.

Repárese en el hecho de que la Sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009 no limitó sus efectos de manera que, al constituir el resultado de una declaración de responsabilidad por incumplimiento del Estado español a causa de una resolución judicial, habría de tener efectos ex tunc, pudiendo revisarse en consecuencia todos aquellos períodos de IVA que no hubiesen prescrito, teniendo presente que los Registradores-Liquidadores deberían haber repercutido el IVA a las Comunidades Autónomas por los servicios de liquidación y de recaudación de determinados tributos, debiendo haber declarado e ingresado dicho IVA a través de sus declaraciones-liquidaciones periódicas.<sup>14</sup>

14 Por otra parte los Registradores-Liquidadores no se dedujeron el IVA soportado por el desarrollo de su actividad liquidadora-recaudadora. En consecuencia en relación con aquellos ejercicios no prescritos dichos Registradores-Liquidadores tendrían dos opciones. De una parte, presentar las correspondientes autoliquidaciones complementarias si el resultado fuese a ingresar incluyendo tanto el IVA devengado como el soportado, el cual no fue incluido en su día. Dichas autoliquidaciones complementarias habrían de ir acompañadas del correspondiente recargo, a pesar de que en el presente caso la falta del ingreso se produjo como consecuencia de lo declarado en unos concretos pronunciamientos judiciales y administrativos. Y, de otra, los Registradores podrían optar por esperar a la práctica de la correspondiente comprobación y liquidación administrativa en la que la Administración habría de tomar en consideración tanto el IVA devengado como el soportado no incluidos en su día en las declaraciones de los Registradores. Si el resultado de la regularización administrativa ofreciese una cantidad a ingresar no cabría la imposición de sanción, al no existir conducta alguna constitutiva de infracción. A ello se ha de añadir además el hecho de que, de conformidad con lo establecido por el art. 88.Cuatro de la LIVA, los Registradores-Liquidadores que adquieren la condición de sujetos pasivos a título de contribuyentes no podrían repercutir a las CC.AA. las cuotas no repercutidas una vez transcurrido el plazo de un año a contar desde la fecha de devengo. Y, en el supuesto de que no pudiesen recuperar el IVA a través del mecanismo de la repercusión, la única opción posible sería acudir a la declaración de responsabilidad patrimonial por el mal funcionamiento de la Administración, ya que la actuación de los Registradores se fundamentó en el criterio interpretativo elaborado por la Administración tributaria.

### III. La resolución del TEAC de 28 de octubre de 2013 y la no regularización de aquellas prestaciones de servicios anteriores a la STJUE de 12 de noviembre de 2009

Dentro del ámbito de los Tribunales Económico-Administrativos la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía de 19 de abril de 2012 entró a analizar la cuestión relativa a la determinación de los efectos de la citada Sentencia del TJUE tratándose de un contribuyente que ajustó su conducta a la doctrina tradicional elaborada por el Tribunal Supremo. ¿Cabría la posibilidad de que por parte de la Administración se procediese a regularizar aquellos ejercicios en los que no se repercutió el Impuesto sobre el Valor Añadido aplicando aquella doctrina y que no hubiesen prescrito? Tal y como se encargó de responder el TEAR de Andalucía, no. Y ello debido, en primer término, a que la Sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009 nada señaló sobre los efectos de la Sentencia sobre los particulares,- comprendiendo dicha expresión tanto al reclamante como al destinatario de los servicios que no han sido parte del proceso-. El citado pronunciamiento tampoco condonó al Reino de España a realizar esta regularización a terceros que no fueron parte en el proceso, no señalando posibles efectos de la Sentencia sobre las obligaciones del Reino de España en cuanto a las relaciones financieras con la Comunidad Europea.

Ciertamente no cabe aludir a la existencia de norma concreta alguna que contemple los efectos del hecho de que cesen los efectos de una doctrina del Tribunal Supremo como consecuencia de una Sentencia del TJUE. No obstante la Ley 2/2010 no señaló nada sobre la posible regularización de los períodos anteriores.

De existir una voluntad clara de la necesidad de la regularización tendría que haberse regulado, especialmente si se tiene presente que el reclamante, en la situación actual, no puede repercutir el IVA al destinatario de sus servicios (al que afecta de la misma manera la Sentencia del TJUE) en virtud de lo dispuesto en el art. 88.4 de la ley del IVA, que limita al plazo de un año el período en que el destinatario tiene la obligación de soportar la repercusión desde la fecha del devengo. En efecto, si hubiera una voluntad legislativa tendente a que se produjeran las repercusiones no realizadas tendría que haberse habilitado la repercusión del IVA por los Registradores a las Comunidades Autónomas, a fin de evitar un enriquecimiento injusto o sin causa y una violación del principio de neutralidad.

Añadió asimismo el TEAR en la citada Resolución que, en atención a los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y proporcionalidad, debe rechazarse la regularización practicada por este concepto, habiendo actuado el reclamante de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo elaborada al respecto. Téngase presente además que no existía derecho a la repercusión tributaria de las cuotas exigidas en la regularización a la vista de los ejercicios regularizados y la limitación del plazo de un año para la repercusión, conforme a lo expuesto por aplicación del art. 88.4 de la Ley del IVA.

En suma, a través de su Resolución de 19 de abril de 2012 el TEAR de Andalucía dispuso la anulación de la regularización derivada del incremento de base imponible por la prestación de servicios de Oficina Liquidadora, sin perjuicio del derecho de la Administración a practicar liquidación por las cuestiones sobre no deducibilidad de cuotas soportadas en las actividades, incluida la de oficina liquidadora ya que, siendo una actividad no sujeta, pudiera proceder la regularización del IVA soportado.

Pues bien con posterioridad la Resolución del TEAC de 28 de octubre de 2013, dictada a resultas de un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) contra la Resolución del TEAR de Andalucía de 19 de abril de 2012, volvió a incidir sobre la citada cuestión, esto es, el criterio de interpretación susceptible de ser adoptado en relación con los efectos de la Sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009 y de la Ley 2/2010. Tal y como ya se ha señalado dicho criterio quedó inicialmente recogido en la Resolución del TEAR anteriormente citada, entrando a través de la presente Resolución el TEAC a efectuar su revisión ya que, en el supuesto de que dicho criterio fuese erróneo, siendo susceptible de reiteración, podría terminar ocasionándose un grave perjuicio al interés general.

Así las cosas la cuestión controvertida volvía a ser determinar si los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los Registradores de la Propiedad, en su condición de titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, los cuales se hallan sujetos a IVA de conformidad con lo declarado en la Sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009 (As. C-154/08), pueden ser objeto de regularización tributaria en caso de que no se haya procedido a la repercusión del Impuesto por los períodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2010, fecha en la que surte efectos la Ley 2/2010 que, como ya sabemos, procedió a modificar el art. 4 de la Ley 37/1992.

De entrada el TEAC se encarga de recordar el criterio adoptado por la DGT a través de su contestación a Consulta de 9 de junio de 1994, a través de la cual se declararon sujetos a IVA los servicios de apoyo a la gestión tributaria que llevan a cabo estas Oficinas, al entender que los Registradores de la Propiedad no se integraban en la estructura orgánica de las Comunidades Autónomas, incluyéndose dentro de las actividades empresariales y profesionales la actividad de liquidación y calificando como empresario o profesional a quien la lleva a cabo, la Oficina Liquidadora. Con posterioridad dicho criterio sería asimismo confirmado por el propio TEAC mediante Resolución de 19 de diciembre de 1996 así como por las Sentencias de la Audiencia Nacional (AN) de 8 de marzo

y 31 de mayo de 1999, a través de las cuales se defendía que los Registradores gozan de independencia en la organización de los medios humanos y materiales de las oficinas liquidadoras y que, si bien las funciones ejercidas por la Oficina Liquidadora se insertan plenamente en la idea de ejercicio de potestades públicas, dan origen a actos administrativos y constituyen elementos integrantes del procedimiento de gestión tributaria, lo que no las excluye automáticamente de constituir una actividad profesional, siendo lo esencial a este respecto, no la naturaleza del servicio que se preste o el ejercicio de las facultades para su realización, sino el ámbito de autonomía e independencia con el que el prestador del servicio organiza los medios de producción para dicha prestación, Y, en la medida que se considera que el Registrador tiene dicha independencia, concluyeron los citados pronunciamientos que dichas operaciones debían quedar sujetas al IVA.<sup>15</sup>

No obstante, existiendo igualmente pronunciamientos jurisdiccionales dictados en sentido contrario (es decir, abogando por la no sujeción al IVA de dichas actividades al tratarse del ejercicio de una función pública sometida a control administrativo<sup>16</sup>), fue como ya sabemos el TS, a través de sus Sentencias de 3 y 12 de julio de 2003, el que se encargó de concluir al respecto que los servicios prestados por los Registradores de la Propiedad, en su condición de titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, a las Comunidades Autónomas, se hallaban no sujetos al IVA, al estimarse que el requisito de la realización “directa” del servicio por el Estado o, en su caso, por el Ente territorial una vez cedido el tributo, lo cumplía la Comunidad Autónoma a través de una oficina administrativa conectada a ella. A la luz de los citados pronunciamientos del Alto Tribunal la DGT se vio obligada a modificar su criterio, declarando que los servicios de los Registradores-Liquidadores se encontraban no sujetos al IVA. E idéntico criterio adoptó la AN mediante Sentencia de 23 de octubre de 2003.

Tal y como ya hemos tenido ocasión de analizar en las líneas precedentes, la adopción por parte del TS de dicha línea interpretativa motivó que la Comisión Europea abriese en su día un procedimiento de infracción contra España que, tras los trámites oportunos, finalizó con la interposición de un recurso por incumplimiento ante el TJUE

por vulneración de los arts. 2 y 4, apartados 1 y 2 de la antigua Sexta Directiva IVA (actual art. 9.1 Directiva 2006/112/CE), al no haber sometido a gravamen en el IVA la actividad de los Registradores-Liquidadores. Como ya hemos precisado el criterio de la Comisión estaba claro: dicha actividad constituye una prestación de servicios, tratándose de una actividad económica ejercida de forma independiente. Con carácter adicional la Comisión argumentó la existencia de una infracción de la normativa de los recursos propios ya que, al no considerar sujetos tales servicios, se produjo una merma en el cálculo de la base de los recursos propios procedentes del IVA.<sup>17</sup>

Como ya sabemos la Sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009 concluyó que dichos servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los Registradores-Liquidadores debían considerarse sujetos y no exentos del IVA<sup>18</sup>. A resultas de dicho pronunciamiento el art. 1 de la Ley 2/2010 procedió a modificar el art. 4 de la Ley 37/1992, aclarando expresamente que se

15 Este criterio de conformidad con el cual tributan los servicios de liquidación tributaria de los Registradores de la Propiedad quedó asimismo recogido en las Sentencias de la AN de 8 de marzo y de 31 de mayo de 1999 y en las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de 27 y 28 de mayo y de 7 de junio de 2002. En todos estos pronunciamientos quedó reflejada la sujeción de los servicios de gestión de tributos prestados por Registradores, al tratarse de un servicio cedible a los particulares según los arts. 13.5 y 15.5 Ley 30/1992, aunque el servicio haya de prestarse por imperativo legal. Dentro de la doctrina administrativa cabe aludir citar igualmente la Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 1997.

16 A este respecto pueden consultarse, entre otras, las Sentencias del TS de 11 de enero de 2002, 12 de julio de 2003 y 3 de julio de 2006 (ya citadas) y de la AN de 17 de marzo de 2004, así como las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía de 31 de octubre de 2001, 5 de diciembre de 2002 y de 10 de marzo de 2008; de Cantabria de 28 de septiembre de 1999, 3 de abril de 2000 y 25 de mayo de 2001; de Castilla-La Mancha de 26 de abril de 2006; de Castilla y León de 7 y 28 de septiembre, de 5 y 17 de octubre de 2001, de 1 de marzo, 20 y 27 de septiembre, 18 de octubre 15 de noviembre y 5 de diciembre de 2002, 31 de enero, 3 de octubre y 2 de diciembre de 2003, 18 de febrero, 28 de mayo y 3 de noviembre de 2004 y de 11 de enero de 2007; de Madrid de 5 y 12 de noviembre y 3, 10 y 17 de diciembre de 2003, de 25 de marzo, 14, 21, y 27 de mayo, 8 y 22 de julio y 22 y 30 de septiembre y 22 de noviembre de 2004, 4 de noviembre y 14 de diciembre de 2005, 23 de enero, 17 y 23 de marzo, 27 de abril, 22 de junio y 22 y 27 de noviembre de 2006; y de Murcia de 19 de abril y 19 de octubre de 2000, 31 de diciembre de 2001, 20 de marzo, 30 de octubre y 26 de diciembre de 2002, 22 de enero, 27 de febrero y 9 de julio de 2013. En todas estas Sentencias se concluyó que no estaban sujetos los servicios de liquidación de los Registradores de la Propiedad al no constituir una actividad empresarial, sino el ejercicio de una competencia administrativa sometido al régimen de los actos de esta naturaleza. Y, sin perjuicio de reconocer que se trata de profesionales independientes, se afirmaba que en dicha tarea existía dependencia.

17 Es esta sin embargo una cuestión en relación con la cual el TJUE declaró su inadmisibilidad, al no haber trasladado la Comisión la alegación al suplico de la demanda. Con carácter adicional se precisó desde la Comisión que no incluía en su recurso la infracción del antiguo art. 234 del Tratado de la Comunidad (actual art. 267 del TFUE) debido a que el Tribunal Supremo no planteó una cuestión prejudicial, por lo que el Tribunal de Justicia no consideró necesario pronunciarse sobre la excepción de inadmisibilidad planteada por España en relación con este motivo.

18 Como ya hemos tenido ocasión de precisar señaló el TJUE a este respecto que “(...) Aun cuando, como en el presente caso, la actividad de liquidación y de recaudación de impuestos esté comprendida, en principio, entre las prerrogativas de la autoridad pública, toda vez que las Comunidades Autónomas confían esta actividad a un tercero independiente que actúa en las condiciones descritas anteriormente, no puede aplicarse la regla de no sujeción prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva (...) Esta conclusión viene confirmada, además, por el hecho de que, como se desprende el apartado 112 de la presente sentencia, en tanto que excepción al principio de sujeción de toda actividad de naturaleza económica, el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva debe ser objeto de una interpretación estricta. Si bien la designación de un organismo por el Derecho administrativo de un Estado miembro como organismo de Derecho público resulta pertinente para determinar su tratamiento a efectos del IVA, no puede considerarse decisiva cuando la naturaleza real y la esencia de la actividad que dicho organismo realiza revelan que no se cumplen los requisitos estrictos para la aplicación de la citada regla de no sujeción. De lo anterior se deduce que nada en el Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro o regiones de un Estado miembro decidan, de conformidad con la normativa que les es aplicable, recurrir a entidades, como los registradores-liquidadores de que se trata en el presente caso, para recaudar y liquidar impuestos, como los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales, que son indiscutiblemente competencia de los Estados miembros. Sin embargo, no se deduce de ello que un Estado miembro sea libre de no sujetar al IVA los servicios prestados por dichos Registradores si resulta que se prestan, como ocurre en el presente caso, como una actividad económica independiente”.

entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

En tanto en cuanto dicha nueva redacción entró en vigor el 1 de enero de 2010 volvía a suscitarse la cuestión relativa a si con anterioridad al 1 de enero de 2010 los servicios prestados por los Registradores como Oficinas Liquidadoras estaban o no sujetos al IVA y si podían ser, en consecuencia, regularizados por la Administración cuando se constatase la falta de repercusión del Impuesto, si bien limitada a las situaciones jurídicas a las que fuese aplicable y respecto de las que no existiese cosa juzgada material, prescripción o efectos similares, respetando, por tanto, las situaciones jurídicas firmes.

Tal y como se ha apuntado con anterioridad el TEAR de Andalucía estimó a través de su Resolución que la Sentencia del TJUE no señaló los posibles efectos del citado pronunciamiento sobre las obligaciones del Reino de España, no condenando al Reino de España a realizar la regularización a terceros.

Pues bien ello es clarificado por el TEAC argumentando en su Resolución de 28 de octubre de 2013 que las sentencias dictadas en los procesos por incumplimiento estatal tienen un carácter declarativo, limitándose únicamente a constatar el incumplimiento por parte del Estado miembro, motivo por el cual el TJUE no puede entrar a anular las disposiciones o los actos de Derecho interno que se declaran contrarios al Derecho comunitario, correspondiendo, en su caso, al Estado infractor adoptar las medidas necesarias para poner fin al incumplimiento sin que el TJUE pueda señalar vías concretas de ejecución que coarten esa libertad de apreciación. Cuestión distinta es que la Sentencia dictada en el presente caso produzca el efecto vinculante propio de cosa juzgada.<sup>19</sup>

En opinión del TEAC nos hallamos ante un supuesto en el cual han de ser respetados los principios de proporcionalidad, seguridad jurídica y confianza legítima, además del relativo a la primacía del Derecho Comunitario y del principio de lealtad comunitaria.

Como ya sabemos el TEAR de Andalucía rechazó la posibilidad de que pudiera producirse la regularización debido al carácter vinculante de las contestaciones a las consultas tributarias escritas en las que la Administración tributaria cambió de criterio con la finalidad de recoger la no sujeción sentada por el Tribunal Supremo, extendiendo a tal efecto el art. 89 de la LGT 2003 dicho carácter vinculante incluso a las contestaciones a las consultas que se hubieran planteado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003.

Ahora bien tal y como precisa el TEAC dicha conclusión no es correcta, debido a que el apartado primero de la Disposición Transitoria Segunda de la citada Ley 58/2003 señala que "Lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de esta ley se aplicará a las consultas tributarias escritas que se presenten a partir del 1 de julio de 2004.

Las consultas presentadas antes de esa fecha se registrarán por lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 8.º de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes".

A mayor abundamiento, como bien recuerda el Tribunal, el propio art. 89.1 de la LGT 2003 se encarga de precisar que los órganos de aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias vinculantes, en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable, siendo ésta precisamente la circunstancia planteada en el presente caso a partir del momento en el que recayó la Sentencia del TJUE.

En el concreto supuesto planteado que dio lugar a la presente Resolución del TEAC de 28 de octubre de 2013 la regularización practicada por la Inspección respecto del IVA de los ejercicios 2007 y 2008 no invocó como fundamento jurídico de la misma la aplicación retroactiva del art. 4 de la LIVA, sino la Sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009 lo que, a juicio del TEAC, obliga a analizar si el citado pronunciamiento del Tribunal de Justicia de Luxemburgo permite dicha regularización.

A través del recurso que motivó la presente Resolución del TEAC se defendía la práctica de la regularización sobre la base de que los servicios de los Registradores-Liquidadores -a la luz de la interpretación de la Directiva comunitaria que hace el TJUE en su sentencia- han estado siempre sujetos al IVA, invocándose así la aplicación del principio del "efecto directo" de las normas comunitarias (de conformidad con el cual los particulares pueden invocar directamente una norma comunitaria ante una jurisdicción nacional o europea) para aplicar directamente la Directiva, no en lugar de una normativa interna resultante de una transposición defectuosa de aquélla, sino en sustitución de la interpretación errónea que de dicha normativa interna y de la Directiva hizo el TS.

19 Significa ello en consecuencia que, dada la existencia de un pronunciamiento del TJUE a través del cual se declara un incumplimiento, el Estado miembro de que se trate asume la obligación de adoptar, sin poder oponer a ello ningún obstáculo, todas las medidas necesarias para eliminar el incumplimiento, de manera tal que el conjunto de órganos del Estado miembro tienen la obligación de asegurar, en el ámbito de sus respectivos poderes, la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia. Y, a pesar de que el TJUE no precisa el plazo dentro del cual los Estados miembros deben ejecutar la Sentencia declarativa de incumplimiento, la ejecución de la misma ha de iniciarse de inmediato y completarse en el menor plazo posible. Se trata, además, de una Sentencia cuya eficacia es erga omnes, de manera tal que cualquier Estado miembro o particular puede prevalerse de ella. La interpretación de los Tratados realizada por el TJUE como consecuencia de un recurso de incumplimiento se impone a las jurisdicciones nacionales.

Pues bien a este respecto el TEAC, tras recordar la doctrina jurisprudencial del TJUE elaborada en torno a la aplicación directa del Derecho Comunitario y al efecto directo de las Directivas<sup>20</sup>, subraya la imposibilidad de que un Estado invoque los preceptos de una Directiva, no transpuesta al ordenamiento interno o bien indebidamente transpuesta, estimando que la eficacia directa de aquélla no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada, no pudiendo ampararse un Estado miembro en su propio incumplimiento para aplicar la Directiva.<sup>21</sup>

En suma, en tanto en cuanto una Directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada, concluye el TEAC a través de su Resolución de 28 de octubre de 2013 que no procede la práctica de regularización alguna, desestimando en consecuencia el recurso interpuesto al efecto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT. Dicho de otro modo, si se interpretó mal la Directiva en la tributación de los Registradores de la Propiedad, no puede el Director recurrente mantener que procede la regularización porque siempre fueron operaciones sujetas, ya que ese es el efecto vertical directo de la norma comunitaria proscrito en el ámbito comunitario. La aplicación directa de las normas comunitarias resulta admisible cuando la norma nacional las contradice, pero no cuando se trata de una interpretación errónea, por el efecto vertical directo de la norma comunitaria proscrito en el ámbito comunitario.

20 Recuerda a este respecto el TEAC que, con carácter general, el efecto directo puede ser horizontal y vertical. El primero de ellos, (efecto directo horizontal) se produce cuando la invocación del Derecho Comunitario por los particulares tiene por finalidad la reivindicación de derechos y obligaciones ante o frente a otros particulares, es decir, entre ciudadanos que se sitúan en un mismo plano, de ahí su denominación. Por su parte el llamado efecto directo vertical tiene lugar cuando la invocación del Derecho Comunitario por el particular lo es frente al Estado que no ha transpuesto una directiva en plazo o la ha transpuesto indebidamente, siendo el particular el sujeto activo que pretende la defensa de sus derechos frente a un incumplimiento del Estado. Este segundo efecto directo no resulta aplicable en el ordenamiento comunitario en su vertiente descendente o inversa, esto es, aquella en la que es el Estado quien hace valer el Derecho Comunitario frente a los particulares, tal y como recordó el propio TEAC mediante Resolución de 20 de septiembre de 2012, dictada en un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, al afirmar que sólo el particular puede invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa.

21 A este respecto pueden consultarse, entre otras, las Sentencias del TJUE de 26 de febrero de 1986 (As. C-154/84) y de 11 de junio de 1987 (As. C-14/86).

## TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

#### **REDUCCIÓN DEL 95% POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: EJERCICIO DE FUNCIONES DE DIRECCIÓN POR EL HEREDERO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 16 DE DICIEMBRE DE 2013.**

La Administración tributaria considera que para valorar la proporción de la renta percibida por quien ejerce funciones de dirección en la empresa transmitida, cuando no concurría esta circunstancia en el fallecido sino en una de los herederos, había que estar al último ejercicio de renta devengado.

El problema que se plantea gira en cómo acomodar un impuesto instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio, a los que la propia Ley 29/1987 se remite para aplicar esta reducción en la determinación de su base liquidable. No existe disposición normativa alguna que contemple esta disfunción.

La Sala, considera que se debe estar a la fecha del devengo del impuesto sobre sucesiones para comprobar si concurren o no los requisitos para aplicarla. En el presente caso, las circunstancias relevantes para aplicar la reducción no recaen sobre el causante sino sobre uno de los herederos. Lo que deberá acreditarse es que, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superaron el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general.

Si se acepta el criterio defendido por la Administración y se considera como «último» ejercicio de renta el efectivamente devengado para el heredero, estaríamos tomando como referencia lo acontecido el año anterior, y no lo ocurrido el año en que tuvo lugar el fallecimiento del causante. Ello llevaría a situaciones absurdas; permitiría aplicar la reducción de la base liquidable a casos en los que concurren los requisitos exigidos en el heredero en el periodo impositivo de renta anterior al año en que se produjo el fallecimiento, no se dieran en el momento en que acaeció el deceso. Y haría inviable la aplicación de la reducción en aquellas empresas familiares constituidas o puestas en funcionamiento en el mismo año del fallecimiento del causante. En estos casos la referencia al «ejercicio anterior» impediría la reducción de la base, a pesar de que en la fecha del devengo del impuesto sobre sucesiones se cumplieran las condiciones exigidas.

#### **SUSPENSIÓN POR JUICIO ORDINARIO DE TESTAMENTARÍA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 28 DE FEBRERO DE 2013.**

La cuestión controvertida se debe a la desestimación por la Administración gestora de la solicitud de suspensión del plazo para la presentación de la declaración tributaria correspondiente al impuesto de sucesiones. La solicitud de suspensión se fundó en la interposición de demanda de juicio ordinario contra la herencia yacente en la que se ejerce una acción de nulidad de las operaciones liquidatorias de la sociedad de gananciales. La recurrente alega que fallecido su padre, se interpuso una demanda por su esposa sobre la consideración de determinados bienes como gananciales con nulidad de las operaciones de liquidación de la sociedad de gananciales, a efectos de practicar y formalizar un nuevo inventario y división de los bienes integrantes de esa sociedad.

Para la Sala, la suspensión o interrupción de los plazos de presentación de documentación y solicitud de liquidación del tributo, que establecen los respectivos preceptos, cuando se inicia el juicio voluntario de testamentaria, sólo pueden referirse al juicio que se tramita para determinar y distribuir la herencia del causante, cuya sucesión va a ser sometida al impuesto, pero no cuando ese juicio es el de la herencia de otra persona. En el presente caso, no cabe duda alguna que la acción de nulidad promovida por la esposa del causante frente a la herencia yacente de aquél respecto a las operaciones llevadas a cabo para liquidar la sociedad de gananciales existente entre ambos, formulando demanda de juicio ordinario ante la jurisdicción civil, en trámite, constituye un acto que afecta al hecho imponible del impuesto sobre sucesiones, pues lo que se pretende en este proceso es una modificación

de los bienes que se asignaron a cada cónyuge en las citadas operaciones liquidatorias, pretendiéndose la integración de algunos que fueron omitidos.

**APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR VIVIENDA HABITUAL A TODOS LOS HEREDEROS. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 6 DE MARZO DE 2013.**

La cuestión que se discute en este proceso es la de si la reducción por vivienda habitual prevista en el art. 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se ha de aplicar en función de la cuota hereditaria de cada causahabiente fijada en el título hereditario, con independencia de cuál sea el heredero al que se adjudique la vivienda en la partición o del porcentaje con que ésta se adjudique en la partición a los herederos, como han entendido la Administración liquidadora, o bien en función del porcentaje en que le ha sido adjudicada la vivienda habitual a los herederos en la partición por ellos efectuada.

Cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan legítimamente conforme al Código Civil, a los exclusivos efectos del Impuesto de Sucesiones, se considerará como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión. Ello significa que el disfrute por los herederos de la reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante, es independiente de quién resulte adjudicatario de dicha vivienda en la partición o de la proporción en la que resulte adjudicatario de la misma en la partición hereditaria, ya que se considera, a efectos del impuesto, que en las sucesiones por causa de muerte, la adjudicación de los bienes se realiza proporcionalmente al título hereditario, con independencia de las particiones y adjudicaciones que hagan los interesados, salvo que hubiesen sido atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, circunstancia que no se da en el presente caso.

**MINUSVALÍA DECLARADA CON POSTERIORIDAD AL DEVENGO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA DE 30 DE ENERO DE 2013.**

La demandante, con motivo de la liquidación acaecida el 17/7/05, efectuó una reducción en la base imponible correspondiente con el 57% de minusvalía que tenía reconocida. No obstante, la recurrente, en fecha 14/11/05 efectuó solicitud de nueva valoración, recayendo en fecha 24/4/06 resolución administrativa en la que se le reconoce una minusvalía del 68%. Estimando que la patología concurrente se hallaba ya presente a la fecha del devengo del tributo, interesó la rectificación de su autoliquidación, solicitando la reducción correspondiente al nuevo grado de minusvalía, con la consiguiente devolución de ingresos indebidos.

Para la Sala, toda vez que el dictamen técnico facultativo del Equipo de Valoración de la Xunta de Galicia apreció en la recurrente "limitación funcional severa de C.V. y MMII. Secuelas de osteomielitis. Hipotiroidismo. Hernia de hiato. ESV", patología no súbita ni aguda sino, por el contrario, que agrava la situación de minusvalía declarada años antes y que, por su diagnóstico y evolución ya estaba presente en el momento del devengo del tributo, como se sigue del informe médico de fecha 1/6/12, que diagnostica activamente once patologías diferentes respecto de las cuales, y aun cuando se quisiera hacer abstracción de ellas para centrar el diagnóstico en el apreciado por el Equipo de Valoración, ya se aprecia su concurrencia no solo en el informe del mismo facultativo de 10/1/2007, sino también en el de 7/11/2005, elaborado en un contexto en el cual la recurrente, en cuanto a las patologías que desembocan en la declaración de minusvalía del 68%, padecía dichas dolencias anticipadamente, agravándose y siendo, dentro del contexto razonable de la apreciación de la prueba, anteriores al devengo, lo que conduce a la estimación del recurso.

**REDUCCIÓN DEL 95% POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: FUNCIONES DE DIRECCIÓN. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA. DE 13 DE FEBRERO DE 2013.**

El motivo de litispendencia versa sobre la aplicación de la reducción por transmisión sucesoria de las acciones de una mercantil, que fue denegada por el órgano de gestión tributaria en base a que la viuda no disponía de ningún tipo de representación ni delegación de facultades a través de la cual materializar su propio nombramiento.

Frente a ello alegan los actores que la participación del causante y de su esposa en el capital social de la sociedad era de un 50 %; que la viuda fue nombrada Directora General el día 12 de julio de 2000. Pero son los propios recurrentes los que reconocen que la administración de la sociedad correspondió al causante y que no fue sino una vez acaecido el fallecimiento del causante cuando su viuda fue nombrada administradora conjunta o mancomunada, lo cual tuvo lugar en la Junta General extraordinaria de accionistas celebrada el día 20 de julio de 2001.

Para la Sala, la relación de cargos del precepto es simplemente enunciativa y no excluyente de otros, que al margen de su denominación, consistan en la efectiva realización funciones de administración, dirección y decisión en el ámbito de la empresa,

lo que sí se exige para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987 es que el sujeto pasivo del impuesto haya desempeñado de forma efectiva las funciones de administración, dirección y decisión en el ámbito de la empresa. Y nada de esto sucede en el presente caso, en el que el nombramiento de la viuda como Directora General de la empresa no implica en modo alguno el cumplimiento de aquel requisito. No consta que ese nombramiento llevase aparejada la participación efectiva ni la toma de decisiones gerenciales básicas, y que las remuneraciones percibidas lo fuesen como consecuencia directa de tal participación. Es más, el modelo 190 de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF correspondiente al año 2000, así como el modelo 110 correspondiente al cuarto trimestre de dicho año, fue rectificado, fuera de plazo con fecha 14 de junio de 2001, y por tanto dos días antes del fallecimiento del causante (16 de junio de 2001), con el objeto de incluir a la viuda como preceptora de retribuciones de la sociedad.

#### **SOLICITUD DE LA REDUCCIÓN POR VIVIENDA HABITUAL CON POSTERIORIDAD A LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA DE GALICIA DE 27 DE FEBRERO DE 2013.**

Para la Administración demandada no se ha acreditado en momento oportuno el cumplimiento de los requisitos necesarios para disfrutar del beneficio fiscal pretendido. La reducción por vivienda habitual no se aplica de oficio sino que debe ser solicitada por los sujetos pasivos en el momento en que presenten la declaración del impuesto, sin que la solicitud pueda rectificarse con posterioridad.

El artículo 119.3 de la Ley General Tributaria señala que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración. Para el Tribunal, no estamos ante una opción que la declarante pueda o no ejercitar y cuya preclusión se ciña al plazo de presentación de declaración, sino a la expresión de un beneficio fiscal, cuyos elementos no se discuten, con anterioridad a la firmeza de la liquidación, siendo procedente admitir la reducción propuesta.

#### **REDUCCIÓN DEL 95% EN LA TRANSMISIÓN DE DERECHOS REALES SOBRE LA VIVIENDA HABITUAL. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA DE GALICIA DE 27 DE FEBRERO DE 2013.**

Para la Administración, la adquisición de la nuda propiedad, usufructo y otros derechos reales de goce o disfrute sobre la vivienda habitual quedan excluidos del concepto de adquisición válido para la aplicación de la reducción interesada, y solo podrán aplicarse a partir del momento en que jurídicamente se adquiera la propiedad, lo que no sucede en este caso en el que se trata de un pacto de mejora que afectó únicamente a la nuda propiedad de la vivienda que se dice habitual de los cedentes, por lo que la transmisión de tal derecho no es una adquisición de la vivienda habitual en el sentido requerido por el beneficio fiscal, que es el jurídico y normativo de cesión del dominio.

Para el Tribunal, no puede prosperar el argumento esgrimido por la Administración, pues en tanto que la adquisición de la nuda propiedad de la vivienda litigiosa está sujeta al impuesto, también se verá afectada por la reducción pretendida en tanto se cumplan los requisitos que exige la norma, que aquí cumplen, al tratarse de una adquisición mortis causa en la que está incluido el valor de la vivienda habitual de los transmitentes, correspondiendo esta adquisición a un descendiente.

#### **VALORACIÓN DE LAS ACCIONES NO COTIZADAS. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA DE MADRID DE 26 DE MARZO DE 2013.**

La cuestión controvertida radica en cómo debe realizarse la valoración de las acciones no cotizadas en bolsa a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y si es imprescindible remitirse al art. 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, o si la valoración se puede realizar por la Administración de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Para el Tribunal, el dictamen de peritos de la Administración es uno de los medios de comprobación previstos, entre otros, en el art. 52 LGT y, como tal, puede ser empleado sin que resulte preciso justificar la razón por la cual no se acude a otro medio de comprobación. En el art. 9 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone que constituye la base imponible el valor real de los bienes y derechos. No existe en este texto legal ningún precepto que establezca unas reglas de valoración concretas cuando de acciones y participaciones sociales se trata. La aplicación automática de las reglas valorativas previstas en el art. 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, no resulta ajustada a Derecho.

No es imprescindible que la Administración deba seguir las reglas de valoración fijadas en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, sino que puede acudir a cualquier sistema de valoración fijado en la LGT por lo que no está obligada a tener en cuenta el balance cerrado y aprobado exigido en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, sino que es factible que el dictamen del perito que realiza la citada valoración tenga en cuenta el balance que considere que mejor se ajusta al valor real de las citadas participaciones en la fecha del devengo del impuesto sobre sucesiones.

**PRUEBA DE LA RESIDENCIA HABITUAL. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 21 DE JUNIO DE 2013.**

La cuestión de controversia son los medios de prueba a efectos de determinar la residencia habitual, para poder aplicar la reducción del 95%. Para la Sala, los datos fácticos que determinan la reducción que interesa el recurrente queda reducido a una cuestión de prueba. Se ha de determinar si, como sostiene el recurrente, la vivienda sita en la C/ XXX era el domicilio habitual de la causante. Y la respuesta ha de ser negativa, pues resulta que:

- ❖ En la escritura de aceptación de herencia y cesión de derechos hereditarios se hace constar otra residencia.
- ❖ En el acta notarial de requerimiento y práctica de pruebas para la declaración de herederos abintestato, el propio recurrente expone que la causante era vecina en otra localidad.
- ❖ Lo mismo ocurre con la escritura de aceptación y adjudicación de herencia.
- ❖ En la declaración a los efectos del impuesto se hace constar el mismo que aparece en el DNI, distinto del ahora pretendido.
- ❖ En el certificado de defunción consta como último domicilio el del DNI.
- ❖ Doña Carla estaba empadronada en otra localidad de la pretendida residencia habitual.

No pueden prosperar los documentos aportados por el recurrente, todos expedidos varios años después del fallecimiento de su madre y que no son documentos públicos, no desvirtuando en absoluto las resoluciones administrativas ni, en consecuencia, la improcedencia de la reducción.

**AJUAR DOMÉSTICO EN CASO DE LEGATARIOS. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE EXTREMADURA DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 2013.**

El artículo 23 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, 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 aplicable a los legatarios pero no a los herederos. Por tanto, la determinación del ajuar doméstico se hace sobre el total de los bienes dejados por el testador incluidos los legados.

**APORTACIÓN GRATUITA A FAVOR DE LA SOCIEDAD CONYUGAL DE GANANCIALES. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 1 DE JULIO DE 2013.**

La cuestión controvertida se limita a determinar si se encuentra o no sujeta al Impuesto sobre Donaciones la aportación gratuita a favor de la sociedad conyugal de gananciales por parte del marido, casado en régimen de gananciales, de una finca urbana que le pertenecía con carácter privativo.

La esposa no adquirió ningún bien, ni derecho, ni obtuvo ningún incremento patrimonial, siendo la sociedad de gananciales la destinataria del acto de disposición y la beneficiaria de este incremento de patrimonio y siendo el patrimonio de la sociedad un patrimonio separado del privativo de los cónyuges, solo cuando se disuelva la sociedad de gananciales y se atribuyan por mitad al marido y mujer las ganancias o beneficios resultantes del caudal tal y como dispone el artículo 1344 del Código Civil, podrá producirse en su caso incremento patrimonial del cónyuge, dependiendo del resto de bienes y de la adjudicación concreta que se haga. Consecuentemente si la aportación de un bien del esposo a la comunidad conyugal no ha supuesto un incremento a título del patrimonio privativo del otro cónyuge, no existe el hecho imponible que resulta el objeto del tributo, previsto en los artículos 1 y 3.1.b) de la Ley 29/1987.

**EXCESO DE ADJUDICACIÓN GRATUITO EN LA LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES.****SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANTABRIA DE 13 DE MAYO DE 2013.**

En el convenio regulador aprobado por las partes en el momento de la disolución del vínculo matrimonial y la sociedad de gananciales, se produjo una descompensación de atribuciones entre el marido y la mujer. Se alega un error en cuanto que no se quiso atribuir el 30% y 70% respectivamente de la vivienda a cada cónyuge sino un 30% y 70% del valor de la vivienda cuando la vendiesen, pero sigue habiendo un desequilibrio tipificado en el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El hecho de que la vivienda no se haya vendido o la actora no haya “optado” por adjudicársela pagando el 30% del valor del mercado a su esposo, no supone más que no se ha producido el devengo de otro impuesto, el de transmisiones patrimoniales, pero no tiene nada que ver con la donación ya consignada en documento público que tuvo como fecha de devengo de su correspondiente impuesto, la de la fecha del propio convenio.

## Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

### **CONSIDERACIÓN DE EMPRESARIO DEL TRANSMITENTE. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 13 DE MARZO DE 2014.**

La controversia suscitada se centra en determinar si la comunidad de bienes constituida por los antiguos trabajadores de una mercantil tenían o no la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con la venta de unos terrenos.

Se niega la condición de empresario por las siguientes razones: a) porque no se presentó la correspondiente alta en el Epígrafe 833.1 Promoción de terrenos del Impuesto sobre Actividades Económicas, impuesto por el que, además, no tributó; b) porque la declaración de alta en el inicio de la actividad promotora se produjo un año antes de la venta de los terrenos; c) porque las actuaciones encaminadas a lograr la recalificación de las fincas adquiridas y la aprobación, por parte del Ayuntamiento de un Plan Especial y de un Proyecto de Compensación no podían identificarse con la actividad de promoción inmobiliaria, en la medida en que no iban dirigidas a la urbanización y parcelación de terrenos; d) porque ni tan siquiera existía constancia de que se hubiera procedido al movimiento de terrenos; y, e) porque los terrenos adquiridos nunca fueron, en definitiva, objeto de transformación urbanística por parte de la vendedora.

### **RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA: DEDUCCIÓN TOTAL DEL IVA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 7 DE MARZO DE 2014.**

El origen de la controversia se halla en la escritura de compraventa otorgada, en virtud de la cual la mercantil Hoteles, S.A. transmitió a Inversiones, S.A. una explotación hotelera, de cuatro estrellas de calificación. Para la Administración autonómica, en la mercantil adquirente no concurrían las condiciones exigidas en el artículo 20.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, para que la entidad vendedora pudiera renunciar válidamente a la exención, al carecer aquélla del derecho a la deducción total del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en el momento de la adquisición, debiendo tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el concepto “transmisión patrimonial onerosa”.

Para la Sala, de la escasa documentación que obra en el expediente administrativo resulta que: a) en el ejercicio 1994, Inversiones S.A. estaba dada de alta en el epígrafe 861.1 del Impuesto sobre Actividades Económicas, epígrafe referente al alquiler de viviendas; b) los ingresos procedentes de la explotación en el ejercicio mencionado ascendieron a 613.874.347 pesetas, habiendo repercutido IVA en las operaciones correspondientes sobre una base imponible de 258.720.000 pesetas; y, c) el inmueble adquirido a Hoteles S.A. iba a ser destinado al arrendamiento. Las circunstancias anteriores llevan a concluir que Inversiones S.A., por un lado, no ejercía actividades que constituyeran sectores diferenciados, y, por otro, que realizaba operaciones sujetas y no exentas del IVA.

A efectos de la renuncia a la exención contenida en el artículo 20.Dos de la LIVA, se entiende que el adquirente tiene derecho a la deducción total del IVA soportado cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se haya de soportar dicho tributo permita su deducción íntegra.

En este caso, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el momento de la adquisición del complejo hotelero, que se produjo el 29 de diciembre de 1995, fue el que prevaleció como definitivo para el año natural anterior, esto es, el ejercicio 1994, porcentaje que, atendiendo a las actividades desarrolladas por la mercantil, en ningún caso pudo ser del 100%.

Por tanto, no puede aceptarse que Inversiones S.A. tuviera derecho a la deducción de la totalidad del IVA soportado en el momento de la adquisición de tal complejo hotelero, en cuanto que no se cumplían los requisitos para renunciar a la exención.

**CONCESIÓN ADMINISTRATIVA DE RECOGIDA DOMICILIARIA DE BASURA Y LIMPIEZA VIARIA EN UN AYUNTAMIENTO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA DE MADRID DE 28 DE FEBRERO DE 2013.**

Se dilucida si la prestación de servicios de recogida domiciliar de basura y limpieza viaria en un Ayuntamiento se trata o no de una concesión administrativa sujeta a tributación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y por tanto si existe el hecho imponible del artículo 13 del TRITP y AJD.

No es posible compartir el criterio de la recurrente que se sustenta sobre la existencia de un contrato o negocio de gestión de servicio público que se ofrece como alternativa a la tributación de la concesión de dicho servicio. Tanto la noción administrativa de esta forma indirecta de gestión, como el concepto amplio que de la misma tiene el Derecho Tributario conducen a entender que estamos ante un servicio público, la limpieza viaria del municipio, cuya gestión, en virtud del contrato, se trasladaba a la entidad recurrente. Siendo procedente la sujeción a TPO.

**DEMOLICIONES: RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA DE MADRID DE 28 DE FEBRERO DE 2013.**

Las partes adquirentes plantean la posible renuncia a la exención del I.V.A., por cuanto que su planteamiento inicial era que la operación quedaba amparada por la excepción a la exención que dispone el artículo 20.Uno.22.c) de la Ley del IVA, que las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística. Para la Administración, no es posible renunciar a una exención que los propios interesados postulan y no es aplicable a su caso por concurrir un supuesto de excepción.

La exención del I.V.A. no se extiende a las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística, y si bien es cierto que no se exige expresamente que tal demolición tenga que producirse de manera inmediata a la entrega de la edificación, no es admisible, a efectos de la operatividad de la excepción a la exención del I.V.A., que la situación de la edificación se mantenga inalterada en el tiempo sin cumplir el presupuesto de su demolición. En el presente caso, no solo no resulta acreditado, ni siquiera indiciariamente, que la demolición de las edificaciones fuera a producirse en un período determinado y razonable, dada la larga pendencia del planeamiento urbanístico de la zona de emplazamiento de las edificaciones, sino que además, y fundamentalmente, las propias partes intervinientes en la operación acordaron que la vendedora se mantuviese como arrendataria de las edificaciones ejerciendo su actividad empresarial habitual, lo que denota que no preveían una cercana o próxima demolición de las edificaciones, de manera que no cabe apreciar que se cumplieran los presupuestos determinantes de la excepción a la exención al I.V.A.

**REPARTO DE BIENES PRIVATIVOS ENTRE CÓNYUGES. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA DE MADRID DE 28 DE FEBRERO DE 2013.**

En el presente enjuiciamiento resulta que tras la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales cuyas adjudicaciones inmobiliarias sí quedaban exentas de tributación por el impuesto de transmisiones patrimoniales de conformidad con lo previsto en el transcrito artículo 45.1.B.3 del Real Decreto Legislativo 1/1.993, los cónyuges se transmitieron entre sí, inmediata pero posteriormente al acto de reparto del haber ganancial, determinados bienes que ya entonces les pertenecían privativamente por la previa adjudicación efectuada en la liquidación y disolución del patrimonio conyugal. Además dotaron a tales posteriores enajenaciones de propia sustantividad, independiente de las efectuadas en el seno de la liquidación ganancial, y forma de compraventa.

Para el tribunal, no cabe entender que tales transmisiones integraran el estricto reparto y adjudicación de los bienes del matrimonio, sino que constituyeron transmisiones onerosas que fueron realizadas entre los ya ex cónyuges y quedaban fuera del ámbito de la exención impositiva que se pretende.

**EDIFICACIÓN ADQUIRIDA PARA SU DEMOLICIÓN. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA DE MADRID DE 28 DE FEBRERO DE 2013.**

La exención del I.V.A. no se extiende a las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística, y si bien es cierto que no se exige expresamente que tal demolición tenga que producirse de manera inmediata a la entrega de la edificación, no es admisible, a efectos de la operatividad de la excepción a la exención del I.V.A., que la situación de la edificación se mantenga inalterada en el tiempo sin cumplir el presupuesto de su demolición.

En el caso que nos ocupa, no solo no resulta acreditado que la demolición de las edificaciones fuera a producirse en un periodo determinado y razonable (dada la larga pendencia del planeamiento urbanístico de la zona de emplazamiento de las edificaciones), sino que además, y fundamentalmente, las propias partes intervinientes en la operación acordaron que la vendedora se mantuviese como arrendataria de las edificaciones ejerciendo su actividad empresarial habitual, lo que denota que no preveían una cercana o próxima demolición de las edificaciones, de manera que no cabe apreciar que se cumplieran los presupuestos determinantes de la excepción a la exención al I.V.A.

#### **TRANSMISIÓN DE FINCA PREVIAMENTE APORTADA A UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA DE MADRID DE 25 DE MARZO DE 2013.**

El elemento central del litigio se reduce a determinar si el transmitente de la finca adquirida por la entidad recurrente es o no empresario, para lo cual se exige estar ante la entrega de bienes que formen parte de su patrimonio empresarial al objeto de que dicha operación esté sujeta al IVA. La parte actora mantiene que, en este supuesto, el vendedor de la finca sí tiene la consideración de empresario a los efectos del IVA dado que está integrado en una Junta de Compensación de naturaleza fiduciaria. La Administración, sin embargo, niega dicha condición al vendedor transmitente porque no existe prueba material que acredite que se hayan iniciado las actuaciones de urbanización material de los terrenos.

La finca objeto de transmisión formaba parte de la Junta de Compensación fiduciaria, pero para que el transmitente pueda adquirir la condición de empresario no es suficiente con que la finca transmitida este integrada en la citada Junta de Compensación, sino que es necesario que se hayan iniciado con anterioridad a la transmisión de la finca actividades de urbanización de los terrenos, que se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades.

Para la Sala, asiste la razón a la Administración, toda vez dado que no existe constancia probatoria que permita concluir que con anterioridad a la fecha de la transmisión se han realizado en la finca actuaciones materiales concretas destinadas a su urbanización, pues lo único que al respecto consta es el certificado expedido por el Secretario de la Junta de Compensación en el que se hace constar que en el mismo momento de constitución de la Junta de Compensación, se había incurrido “en toda una serie de gastos de servicios jurídicos, proyectos técnicos, gastos registrales, etc. que, más tarde, fueron objeto de derrama a sus miembros”, gastos, todos ellos, que son previos a las actuaciones materiales concretas de urbanización sobre los terrenos. Por lo que en el presente caso la transmisión realizada por el propietario, aunque estuviera integrado en la Junta de Compensación fiduciaria, se realizó antes de iniciarse la urbanización de los terrenos.

El vendedor no había asumido ningún coste de urbanización, ni ésta había sido materialmente iniciada, no pudiendo tener la condición de empresario.

#### **CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPLICITA: AVENENCIA DE LAS PARTES EN UN LITIGIO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS DE 29 DE NOVIEMBRE DE 2013.**

En el presente caso se produce la avenencia entre las partes sobre el litigio originado por la compraventa de una finca, frente a lo cual la parte actora sostiene que la resolución judicial descansa en el cumplimiento de la condición resolutoria, y no en el incumplimiento del adquirente, sin que pueda equipararse la transacción judicial a la avenencia en un acto de conciliación o a un simple allanamiento, cuando en la transacción, además, se reconoce la realidad de la existencia de la condición resolutoria, por lo que solicita se acuerde la devolución de la cantidad satisfecha el en concepto de ITP y AJD. La Administración demandada señala que si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho, lo que es de aplicación al presente acuerdo transaccional.

La cuestión se centra en si la transacción judicial supone el mutuo acuerdo que impide, la devolución solicitada, y en el presente caso la Sala considera que se ha producido la resolución del contrato y así lo declara el Auto de transacción judicial, no pudiendo decirse que el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, pues el acuerdo lo es para la transacción y porque la resolución operó por virtud del contenido de una cláusula de condición resolutoria expresa, y no puede acudir al mutuo acuerdo para excluir la devolución de ingresos, lo que lleva a acordar la devolución de los mismos.

**COMPROBACIÓN DE VALORES. APLICACIÓN DEL VALOR DE EJECUCIÓN JUDICIAL. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS DE 25 DE NOVIEMBRE DE 2013.**

Se compra una vivienda a una entidad financiera, que había sido adquirida por esta última en procedimiento de ejecución hipotecaria seguido ante el Juzgado de Primera Instancia, por lo que, a entender de la recurrente, no es posible hacer una comprobación de valores prescindiendo del dato claro y determinado sobre el valor de la vivienda.

El artículo 57.1 de la Ley General Tributaria, establece diversos métodos para comprobar el valor de los bienes determinantes de la obligación tributaria, entre los que se encuentra el de estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal aplicado por la Administración, o el de precios medios de mercado. Para dicha actividad la Administración puede utilizar indistintamente cualquiera de estos medios, en orden a efectuar la comprobación de valores a efectos del ITPyAJD.

Nada impide que la Administración, a la hora de efectuar la comprobación de valores se estime a partir del valor catastral que figure en el correspondiente registro fiscal. A tal efecto, al valor catastral actualizado a la fecha de realización del hecho imponible se le aplicará un coeficiente multiplicador que tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor y la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores, y la Consejería de Economía y Hacienda publicará anualmente los coeficientes aplicables al valor catastral y la metodología seguida para su obtención.

Por lo expuesto, partiendo que el valor declarado por el contribuyente carece de valor presuntivo alguno y, desde luego, no cierra el paso a la comprobación administrativa de valores, permitida por el art. 46 del Texto Refundido del Impuesto, cuya base imponible consiste en el valor real del bien, no en el valor declarado, ni aún en el precio evidentemente satisfecho por su adquisición, pues aquél es un concepto diferente, que puede ser determinado por la Administración por medio de las correspondientes comprobaciones técnicas.

En el presente caso, los recurrentes no se pueden acoger al valor del bien establecido en un procedimiento judicial, pues no fueron ellos los intervinientes y se adjudicó por un valor inferior al de tasación, que tampoco coincide con el de adquisición posterior, ni han acreditado ni las deterioras condiciones del bien ni que éstas influyan en el precio.

**EXCESO DE ADJUDICACIÓN: COMPENSACIÓN EN METÁLICO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS DE 4 DE NOVIEMBRE DE 2013.**

El haber hereditario estaba compuesto por inmuebles que era necesario partir entre los herederos. Ante la ausencia de metálico o de otros bienes muebles o de menos valor que formaban parte de ese caudal hereditario, en la partición, realizada por escritura pública ante Notario, se procedió a la adjudicación compensando los excesos a quienes resultaban perjudicados con esa partición, con el abono de la correspondiente compensación en metálico. El art. 1061 del Código Civil establece que en la partición de la herencia se ha de guardar la posible igualdad, haciendo lotes o adjudicando a cada uno de los herederos cosas de la misma naturaleza y calidad, añadiendo el art. 1062 que cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a condición de abonar a los otros el exceso en dinero.

Esto parece que es lo que aconteció en este caso, por lo que las transmisiones en metálico no pueden dar lugar a una liquidación en concepto de transmisiones patrimoniales. Efectivamente es el art. 7.2.b) del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, establece que las transmisiones que traen causa en los excesos de adjudicación que surjan para dar cumplimiento a lo previsto en los art. 1062 y 1056 del Código Civil, estarán exentas del pago de este impuesto en su modalidad transmisiva.

**EXCESO DE ADJUDICACIÓN. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 13 DE MAYO DE 2013.**

Si el desequilibrio en los lotes se produce por imposibilidad de formar dos lotes equivalentes, por la existencia de un bien no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP. Ahora bien, la excepción por indivisibilidad no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerado, sino que entenderse referida al conjunto de los bienes, de forma que es necesario que el exceso de adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, dos lotes equivalentes. En caso contrario, el exceso de adjudicación oneroso estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP.

En el caso de autos, la parte demandante se limita a alegar que pudiendo haberse hecho lotes más acordes al haber del heredero, de manera que resultasen los excesos de adjudicación o en su defecto se minorasen, no se propone ninguna forma de establecimiento de los lotes que muestre como sería esto posible.

Teniendo en cuenta el número de herederos, cuatro, y las características de los bienes, su valoración y el haber hereditario que a cada uno corresponde, se llega a la conclusión de que por el número de bienes inventariados, su valoración y la cuantía de la cuota hereditaria resulta evidente la indivisibilidad de los inmuebles.

#### **TRANSMISIÓN DE JOYAS EN SUBASTA PÚBLICA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 27 DE MARZO DE 2013.**

La cuestión que se suscita consiste en determinar si la transmisión de joyas, adquiridas por la recurrente, empresario y que las va a destinar a su actividad empresarial, está sujeta al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, atendiendo a la calificación de los sujetos intervinientes en tal transmisión, al ser adquiridas en subasta pública realizada por una entidad financiera, que las tenía como prenda confiada por terceros, particulares. De estimarse que son transmitentes los terceros, como entiende la Administración, la transmisión está sujeta al ITP. De ser la entidad financiera, empresario que actúa en el ejercicio de su actividad, tales operaciones no estarían sujetas al ITP.

Para la Sala, quienes depositaron las joyas en la entidad bancaria, seguían siendo sus propietarios. Una transmisión de derechos reales, como la propiedad, la condición de transmitente y adquirente no resulta afectada por el modo en que se efectúe la transmisión, ya que, sea la misma voluntaria o forzosa (caso de la subasta judicial), el transmitente es el titular del derecho real que se cede, abstracción hecha de quien sea el órgano que formalice o documente dicha transmisión. En realidad, el Juez se limita a encauzar la venta, impuesta forzosamente al propietario deudor, pero no lo suplanta si no es, exclusivamente, en el plano instrumental, ya que, en el plano de los derechos reales, la propiedad se transmite directamente del propietario-deudor al adquirente-adjudicatario, sin que tal propiedad haya pasado de aquél al Juez y de éste al adjudicatario.

#### **APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO PREVISTO EN LA NORMATIVA ANDALUZA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 30 DE JULIO DE 2013.**

La pretensión ejercitada tiene por base la aplicación del tipo impositivo reducido del ITPAJD previsto en el artículo 12 de la Ley andaluza 10/2002 (actual artículo 25 del TR), al haberse acreditado la concurrencia de los requisitos establecidos en aquél precepto, que establece la forma en que debía acreditarse el cumplimiento de tales requisitos necesarios, que, en cuanto al aspecto objetivo que es el cuestionado al caso, el sujeto pasivo haga constar en el documento que formalice la transmisión su intención de incorporar el inmueble a su activo circulante, sin perjuicio de la comprobación administrativa que pueda efectuarse.

Se trata en definitiva de valorar si en el presente caso ha quedado debidamente probada la concurrencia de los requisitos que habilitan la aplicación del tipo reducido. Para la Administración, la entidad no ha cumplido uno de los requisitos de carácter objetivo exigidos, al no “constar en el documento que formalice la transmisión su intención de incorporar el inmueble a su activo circulante”. Por el contrario la recurrente, en defensa de su petición, manifiesta que mediante escritura autorizada por Notario, se invocó expresamente el artículo 12 de la Ley 10/2002, lo que ha de llevar necesariamente implícita esa declaración de intenciones.

Para la Sala, se debe estimar la pretensión de la parte actora, pues no resultaría ajustado a derecho realizar una interpretación restrictiva de la norma, dado que la norma exige, sin más, que se haga constar la mera intención. Pues del examen de lo actuado se revela que si bien es cierto que la entidad actora no hizo constar, en el documento que formalizó la transmisión, la intención expresa de incorporar el inmueble al activo circulante, no obstante si reflejó tal intención de una manera implícita, en la medida que en la escritura invocó la aplicación del artículo 12 en cuestión, a efectos de que se le aplicara el tipo reducido del 2%. Por tanto, resulta acreditada la existencia de una operación hecha en el marco de actividad del profesional inmobiliario, a quien la ley dispensa un trato fiscal especial y reducido, para dinamizar y amparar su trabajo dentro de medidas de política económica.

#### **JUNTA DE COMPENSACIÓN: SUJECCIÓN DE LA ESCRITURA DE CONSTITUCIÓN. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 20 DE FEBRERO DE 2014.**

Lo que se analiza es si una escritura pública de constitución de la Junta de Compensación está o no sometida al impuesto. Si no existe transmisión de propiedad difícilmente puede decirse que estemos ante transmisión patrimonial, para luego decir que está exenta.

Para la recurrente la escritura de constitución de la Junta de Compensación cumple el requisito de ser acto inscribible en el Registro de la Propiedad y por tanto sujeto al impuesto de AJD en los términos que prescribe el artículo 31.2 del TRLITPyAJD, porque el acto ha de hacerse constar en el Registro de la Propiedad. Todos los documentos notariales que contengan actos y contratos que

tengan acceso al Registro de la Propiedad, en virtud de cualquier tipo de asiento, quedan sujetos a la cuota gradual del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados. Actos o contratos inscribibles son todos aquellos que pueden, o, como en este caso, deben acceder al Registro de la Propiedad mediante cualquier asiento, no necesariamente a través de una inscripción. Además, el requisito de la valuabilidad que exige el artículo 31.2 del TRLITPyAJD se cumple, en tanto la constitución de la Junta de Compensación supone afectar a los fines de ésta unos terrenos y por tanto es difícil aceptar que no sea valuable el contenido del acto, al menos el valor de los terrenos que quedan afectos. Una escritura que contiene el acto de constitución de una Junta de Compensación es económicamente valuable porque su objeto es la afectación de terrenos a la propia Junta de Compensación, pasando así a tener, cada uno de ellos, un valor como bien afecto a una Junta de Compensación (categoría que adquiere con la escritura pública).

La exención que contempla el artículo 45.1.B).7 del TRLITPyAJD no alcanza a la modalidad de gravamen de AJD, porque la matización que aparece en el primer párrafo del artículo “en cada caso”, referida a los beneficios fiscales de las tres modalidades del impuesto (transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados), unida al término “transmisiones” del apartado B)7, permite sostener la interpretación de que el acto jurídico documentado no entra dentro de la causa de exención prevista para la modalidad de transmisiones patrimoniales. En el supuesto contemplado de compensación “fiduciaria”, los correspondientes documentos notariales no se insertan en el presupuesto que configura el ámbito de la exención prevista en dicho precepto, y, en consecuencia resulta procedente la correspondiente liquidación por actos jurídicos documentados. La operación constitutiva de una Junta de Compensación que haya sido documentada en escritura pública, es una operación inscribible y sujeta a Actos Jurídicos Documentados, no siéndole aplicable la exención contenida en el artículo 45.1.B).7, la cual es aplicable exclusivamente a las operaciones traslativas realizadas a las Juntas de Compensación por sus miembros (o de aquélla a éstos previa su reparcelación), siempre y cuando además se cumplan los correspondientes requisitos urbanísticos.

#### **REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE TIPOS REDUCIDOS. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA DE 6 DE FEBRERO DE 2013.**

Ley 4/2009, de medidas tributarias relativas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados para el fomento del acceso a la vivienda y a la sucesión empresarial, en su artículo 2 señaló la aplicación de un tope del 0,3%, siempre que el contribuyente cumpla los requisitos establecidos:

- a. Ser miembro de familia numerosa que tenga reconocida tal condición con el título oficial en vigor y destine el inmueble adquirido a vivienda habitual de su familia.
- b. Tener una edad inferior a treinta y seis años.

La Administración autonómica rechazó la pretensión de la recurrente en cuanto la aplicación del tipo bonificado del 0,3% por no haber constatado en la escritura pública la fecha de nacimiento de la compradora, lo que impide, en su criterio, tal aplicación.

La cuestión esencial del recurso converge sobre si, en efecto, se justificó adecuadamente el requisito de tener menos de treinta y seis años. Si la escritura solamente constataba la circunstancia de la edad, pero no la fecha de nacimiento, podría haberse requerido al contribuyente para practicar la subsanación al efecto. No obstante, la contribuyente aportó ante la oficina gestora los DNI para complementar, sin nueva declaración de voluntad, la escritura inicial, motivo por el cual ha de entenderse subsanado “ex post”. El beneficio fiscal está solicitado en el momento de la presentación de la declaración del impuesto, sin perjuicio de que la Administración entendiera que la solicitante carecía de uno de los requisitos habilitantes, cuya justificación completa (pues no es de olvidar que la escritura ya constataba que era menor de treinta y seis años) se hace más tarde.

#### **HIPOTECA UNILATERAL. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS. DE 18 DE NOVIEMBRE DE 2013.**

El negocio jurídico de la hipoteca unilateral supone la creación de un derecho real de garantía por parte del titular de un bien, garantía que sin duda alguna se realiza a favor de un acreedor cuyo crédito se trata de asegurar. Se trata de un derecho real que exige la inscripción registral como condición de su existencia. Esa hipoteca unilateral precisa para su eficacia de la aceptación por parte del acreedor, lo que exige la aceptación del acreedor, lo que es desde todo punto de vista lógico ya que si la garantía no es declarada suficiente por el acreedor su eficacia resulta estéril. El propio art. 141, de la Ley Hipotecaria, establece que la aceptación en este tipo de contratos se hará constar en el Registro de la Propiedad por nota marginal, cuyos efectos se retrotraerán a la fecha de la constitución. Se diferencia de la hipoteca bilateral en que no concurren ambas partes a la formalización del contrato y además en que supone un esfuerzo por parte del deudor en aras de garantizar la deuda, como muestra de voluntad de satisfacer el interés del acreedor por cobrar. Cuando se trata de deudas tributarias o con la Seguridad Social es absolutamente inusual que la hipoteca como medio de garantía sea bilateral, debiendo tenerse en cuenta que la Ley admite como garantía no solo el

aval, sino cualquier medio admitido en derecho, cual es el caso de la hipoteca. Por tanto, desde el punto de vista de la naturaleza jurídica del negocio jurídico, la hipoteca unilateral exige aceptación del acreedor y los efectos de la voluntad del hipotecante se supediten a aquella aceptación.

Dicho lo anterior, la Sala entiende que esa hipoteca como garantía del deudor lo es a favor de la Administración, en este caso al Estado, ya que se trata de un derecho que sólo ella puede ejecutar, obteniendo el beneficio de garantizar la deuda, siendo así además que el adquirente de esa garantía es precisamente el acreedor, y por tanto dándose en toda su extensión la previsión del art. 29 de R.D. Legislativo 1/1993, que señala como sujeto pasivo del impuesto en la modalidad documentaria al adquirente del bien y aquellos en cuyos intereses pidan. Ese beneficio derivado de poder ejecutar la garantía y tener asegurado su cobro supone una manifestación de riqueza en el favorecido en la garantía hipotecaria, siendo así que nuestra Ley General Tributaria, en su art. 2.c), establece la manifestación de capacidad económica como elemento clave para la exigencia de obligaciones tributarias, elemento que precisamente entendemos que se produce en la forma anteriormente descrita. En consecuencia, entiende la Sala que el sujeto pasivo del impuesto es el Estado, que como tal está exento.

### **ESCRITURA PÚBLICA DE FIJACIÓN DE LOS DESTINOS DE UNOS LOCALES. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS DE 14 DE OCTUBRE DE 2013.**

La problemática que enfrenta a las partes litigantes se debe a la verdadera naturaleza jurídica del acto, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, en relación con una escritura pública de fijación de los destinos de unos locales constituidos en división horizontal mediante escritura pública otorgada con anterioridad y por la que se tributó por actos jurídicos documentados, con la categoría de subcomunidad horizontal. El contribuyente entiende que no está sujeta al citado impuesto, pues se trata de establecer el régimen jurídico aplicable a una forma determinada de explotación de la comunidad funcional como comunidad especial que no implica división. De lo contrario estaríamos ante una doble imposición de facto.

Para la Sala, estamos en presencia de dos actos complementarios, pero independientes e inscribibles por el que se divide respectivamente el edificio y se crean 25 plazas garaje y como anejos cuatro trasteros y otros seis independientes, asignándoles una cuota de participación indivisa para cada uno de ellos y en función de la cual contribuirán al mantenimiento, conservación, reparación y gastos del predio en que se integren. En definitiva, como razona la Administración, al margen de la calificación que le demos a la segunda escritura que divide los apartamentos en plazas de garaje y trasteros, anejos e independientes de las viviendas y como tal inscribibles, concurren los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TR para la sujeción al impuesto, pues si bien el destino quedaba establecido en la escritura anterior mediante la presente se concretan e individualizan las plazas de garaje y trasteros en que se dividen los apartamentos, atribuyéndoles unas cuotas de participación en el régimen de propiedad horizontal para contribuir a los gastos y acudan con representación común a las reuniones de la comunidad del edificio, integrada por los titulares de los distintos elementos, ya sean privativos o comunes. Por lo tanto, si bien las plantas donde se sitúan los apartamentos forman parte de la comunidad como elementos integrantes del edificio con un destino definido en la anterior escritura, la creación dentro de ellas de espacios diferenciados ajenos a las viviendas o fincas independientes y en ambos casos inscribibles en asientos registrales separados, constituyen desde el punto de vista civil, registral y tributario actos diferenciados, de contenido económico, inscribibles y por ello sujetos al impuesto, ya se trate de una comunidad funcional o especial de la constituida con anterioridad.

### **AFIANZAMIENTO UNILATERAL. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 13 DE JUNIO DE 2013.**

A través de la liquidación tributaria se grava el afianzamiento unilateral contenido en una escritura de compraventa con subrogación de hipoteca otorgada por Viviendas, S.A. como vendedor, D. Maximino como comprador, y D. Pedro y Dña. Camino como fiadores solidarios. A través de ella el comprador adquiere de la vendedora una vivienda, gravada con hipoteca a favor de la entidad crediticia. Y en la misma escritura D. Pedro y Dña. Camino aceptan todas las condiciones y obligaciones que para la parte compradora y para ellos mismos, en concepto de fiadores solidarios de dicho préstamo, se derivan de las estipulaciones de la escritura del préstamo hipotecario, a cuyo efecto responden solidariamente.

El artículo 25.1 del Reglamento del Impuesto aclara o complementa el 15.1 del TR, de suerte que debe interpretarse como una cautela para evitar que se burle la obligación tributaria. Aunque la fianza se constituya posteriormente se mantiene la unidad del contrato, siempre que se haya previsto aquélla, como dice el precepto y consta en la escritura de préstamo. De otra forma, se estaría gravando doblemente una misma transacción, porque es el préstamo el único negocio existente y tributable y toda vez que la garantía no nace de un negocio imprevisto y posterior.

**DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA: BASE IMPONIBLES. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 29 DE JULIO DE 2013.**

Se plantea, pues, la cuestión relativa a la correcta forma de valorar, a efectos del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, la base imponible cuando el contenido de la escritura gravada es la declaración de obra nueva y, en su caso, la división horizontal de un inmueble.

En el presente caso, el dictamen pericial de la Administración ha utilizado un procedimiento estereotipado de aplicación general donde se fija el valor utilizando los módulos unitarios de ejecución material establecidos por el Colegio Oficial de Arquitectos, corregidos por coeficientes que no hacen referencia al coste de ejecución, sino al valor de mercado de la construcción, y que, además, de carecer de la motivación precisa, es contrario a la definición legal de la base imponible del hecho imponible sometido a tributación. Dicho modelo se basa en características no sólo determinadas genéricamente, como el uso y tipología, sin atención a las características específicas de diseño o configuración de la obra proyectada, sino que además hacen referencia a elementos determinantes, no del coste, sino del valor de transmisión (localización, tipología y calidad del inmueble). Por otro lado, al valor del Presupuesto de Ejecución Material resultante se le añade porcentualmente el incremento de diferentes gastos que conlleva la ejecución de una obra que, sin embargo, no forman parte del coste de ejecución de la obra, sino del valor del inmueble resultante, como ha establecido el Tribunal Supremo en sentencia de 29 de mayo de 2009, a la que se ha hecho mención anteriormente, pues no cabe olvidar que lo que se valora no es una transmisión patrimonial, sino las escrituras de obra nueva y división horizontal sujetas, por tanto, no a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales sino a Actos Jurídicos Documentados, de manera que el valor real del coste de la obra no puede ser otro que el de ejecución material de la obra excluyendo el Impuesto sobre el Valor Añadido y el beneficio industrial.

**SEGREGACIÓN Y EXTINCIÓN DE LA COSA COMÚN. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE EXTREMADURA DE 7 DE MARZO DE 2013.**

La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales, sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

En el presente supuesto, la segregación y la extinción de la comunidad se realiza de forma conjunta en la escritura pública. La segregación de una parte de la finca matriz y su adjudicación a dos de los comuneros, así como la extinción de la comunidad que hasta entonces existía entre los propietarios se realiza de forma conjunta, y podemos decir que la segregación y adjudicación a dos de los comuneros es la forma en que se disuelve la comunidad, de tal forma que solo podrá gravarse un único negocio jurídico en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

Los copropietarios han pactado como forma de disolver la comunidad proceder a la división de la finca matriz en dos, la finca segregada y el resto de la finca matriz, adjudicando la parte segregada a dos de los comuneros, por lo que la segregación es el medio para extinguir la comunidad, siendo solo esta convención la que queda gravada y no pudiendo ser gravada separadamente la segregación, al ser causa o presupuesto de la disolución. En este caso, lo que ocurre es que la propiedad existente se transforma en dos fincas, lo que hace que se extinga el condominio, por lo que la segregación no es independiente o distinta de la extinción de la comunidad. La lectura de la escritura pública nos permite comprobar que la segregación forma parte del negocio jurídico de disolución de la comunidad que ya tributa en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, por lo que no puede tributar una segunda vez como segregación en la misma modalidad del tributo.

**TRANSMISIÓN DE UN TERRENO INTEGRADO EN UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANTABRIA DE 11 DE FEBRERO DE 2013.**

La cuestión a resolver se concreta en la sujeción o no de la compraventa al impuesto de ITP y no por la modalidad de AJD, por ostentar los transmitentes (padres del recurrente adquirente) el carácter de empresarios sujetos pasivos del IVA, en cuanto urbanizadores del terreno enajenado. La Administración entiende que se trataba de una transmisión efectuada por personas físicas y por tanto sujetas al ITP al tipo de gravamen aplicable del 7%.

Los terrenos objeto de transmisión formaban parte de una Junta de Compensación, tal como se recogía en la correspondiente escritura pública de compraventa. Pero para que los transmitentes puedan adquirir la condición de empresarios no es suficiente con que la/s finca/s transmitida/s estén integradas en la citada Junta de Compensación, sino que es necesario que se hayan iniciado, con anterioridad a las transmisiones, actividades de urbanización de los terrenos, que se considerarán comenzadas

desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades y siendo mayor la seguridad de la acreditación exigida a efectos de dicha condición como tales, en el supuesto concreto de la finalización de las obras de urbanización, extremo este último de relevancia y que la parte actora afirma concurre en el supuesto enjuiciado.

Resulta así que en el presente caso, que la transmisión realizada por los propietarios, demuestra tal condición y que los transmitentes estuvieron integrados en la Junta de Compensación, toda vez que se habían iniciado la urbanización de los terrenos, de manera que los vendedores habían asumido el coste de urbanización y además ésta había sido materialmente realizada. Por todo ello, tenían la condición de empresario, a los efectos de que la transmisión estuviera sujeta al IVA.

## Tributos Municipales

- **FISCALIDAD LOCAL**

- HERENCIAS YACENTES COMO SUJETOS PASIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

- Inmaculada Domínguez Calomarde. *Inspectora de Tributos de la Generalitat Valenciana* ..... 30

- **CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

- » Edificación en suelo rústico ..... 33

- » Excisión total ..... 34

## HERENCIAS YACENTES COMO SUJETOS PASIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Inmaculada Dominguez Calomarde. *Inspectora de Tributos de la Generalitat Valenciana*

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, tal como dispone el artículo 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL).

El artículo 109 del TRLRHL, relativo al devengo, dispone, en la letra a) de su apartado primero, en lo que ahora nos interesa que:

“1. El impuesto se devenga:

a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión”.

En las adquisiciones mortis causa la duda se planteó en torno a “la fecha de la transmisión”, en el sentido de si debía considerarse como tal la fecha del fallecimiento, la de la aceptación o la de adjudicación de la herencia<sup>1</sup>.

A este respecto, y sin extendernos en exceso, los artículos 657, 661 y 989 del Código Civil establecen, respectivamente, que «*los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte*», que «*los herederos suceden al difunto, por el solo hecho de su muerte, en todos sus derechos y obligaciones*» y que «*los efectos de la aceptación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda*». De ellos se desprende que, de los tres sistemas básicos que las legislaciones contemplan para organizar la transmisión hereditaria, -el que la supedita a la muerte del causante, el opuesto que vincula la transmisión a la aceptación de la herencia y el mixto, que considera necesaria la aceptación pero retrotrae sus efectos al momento en que la muerte se produjo- el sistema español responde al último de los modelos expuestos. **Por tanto, en nuestro Derecho es necesaria la aceptación de la herencia para adquirir la condición de heredero**, retrotrayéndose sus efectos al momento del fallecimiento del causante. Es por ello que, la consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo sentó que, en las transmisiones por causa de muerte, el devengo del IIVTNU se produce en la fecha misma del fallecimiento del causante, cualquiera que sea la fecha de la aceptación o adjudicación de la herencia.

Así, entre otras, en sus sentencias de 22 de enero de 1993, 16 de diciembre de 1994 y 7 de octubre de 1995, el Alto Tribunal afirmó que el impuesto se devenga “*en la fecha de transmisión del terreno sujeto, que cuando tiene lugar por muerte coincide con la fecha del fallecimiento del causante, en coherencia con los artículos 657, 661 y 989 del Código Civil, toda vez que los actos de aceptación, inventario y avalúo y partición no constituyen actos transmisivos, sino meramente declarativos*”. Doctrina reiterada en las sentencias de 27 de febrero y 16 de mayo de 1995, al señalar que “*los artículos 657 y 661 del Código Civil determinan que los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte y que los herederos suceden al difunto en todos sus derechos y obligaciones, y esta Sala tiene declarado que el momento del devengo en las transmisiones hereditarias es el del fallecimiento del causante y de ninguna manera el de la fecha de la partición o adjudicación de los bienes hereditarios, ya que la partición no representa otra cosa que la cesación de la comunidad incidental que se opera en toda sucesión en que hay pluralidad de herederos, teniendo la misma como única finalidad, el transformar en una cuota individualizada, la abstracta e indivisa, adquirida y transmitida al fallecimiento del causante*”.

En la misma dirección, valga decir que la jurisprudencia igualmente se hace eco de esta doctrina, por lo que puede afirmarse que existe una doctrina jurisprudencial constante en los términos expuestos, según la cual el devengo del impuesto se produce en la fecha del fallecimiento del causante, cualquiera que sea la fecha de aceptación y adjudicación de la herencia.

Por lo que respecta al sujeto pasivo, el artículo 106.1 del TRLRHL, dispone:

1 A diferencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el que el artículo 52 de su ley reguladora (Ley 29/1987, de 18 de diciembre) dispone que el devengo se produce el día del fallecimiento, en el IIVTNU el legislador señaló como devengo el día de la transmisión.

*“1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:*

*a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate”.*

Si, como se dijo, en nuestro sistema, la adquisición de la herencia se basa en la voluntad del llamado que, cuando acepta, adquiere la condición de heredero con efectos retroactivos al momento del fallecimiento del causante, es consecuencia que, entre el fallecimiento del causante y la aceptación por los herederos, media un periodo de tiempo, más o menos largo, durante el cual las relaciones jurídicas integrantes de la herencia carecen de titular; se dice entonces, que la herencia está yacente.

La herencia, mientras se mantiene esta situación, es un patrimonio que carece transitoriamente de titular, pero que lo habrá necesariamente en el futuro, pues en último lugar lo será el Estado, si no hay sucesores testamentarios ni abintestato, o si repudian la herencia. Esta es la razón por la que el patrimonio hereditario conserva su unidad a pesar de la falta de titular actual.

El patrimonio del causante, como patrimonio yacente, constituye una unidad económica separada susceptible de imposición, apta para erigirse como sujeto pasivo del IIVTNU en virtud de lo dispuesto en el artículo 35.4 LGT:

*“Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”.*

Es la ley reguladora del IIVTNU (el TRLRHL) la que en su artículo 106.1.a identifica como sujeto pasivo a título de contribuyente en las transmisiones lucrativas, a la persona o entidad a que se refiere el artículo 35.4 LGT que adquiera el terreno.

Por otro lado, conceptualizada la herencia yacente como un patrimonio de destino, carente transitoriamente de titular y sin personalidad jurídica, en relación con la capacidad de obrar en el orden tributario, el artículo 45.3 LGT establece que:

*“Por los entes a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes”.*

En este tipo de entidades, carentes de personalidad jurídica, la ley configura a sus partícipes o cotitulares como responsables solidarios de las obligaciones tributarias materiales o pecuniarias, y así lo refleja el artículo 42.1.b LGT:

*“1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

- a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.*
- b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.*

*(...)”.*

Adviértase que la LGT la configura como un supuesto de responsabilidad solidaria, en el sentido de que la exigencia del pago puede hacerse una vez transcurrido el período voluntario de pago del deudor principal (en contraposición a la responsabilidad subsidiaria, que requiere previa declaración de fallido del deudor principal y responsable solidario), pero mancomunada, en el sentido de que cada partícipe responde en proporción a su participación (a diferencia de los restantes supuestos de responsabilidad solidaria, en los que la deuda se puede exigir a cualquiera de los responsables y por el total importe). En palabras del TSJ de la Comunidad Valenciana, *“la responsabilidad de los partícipes o cotitulares de una entidad sin personalidad jurídica configurada legalmente como obligado tributario es solidaria respecto de la entidad y mancomunada entre ellos”* (Sentencia de 23-9-96, Recurso 128/94). Por lo demás, la ley limita la responsabilidad a las obligaciones tributarias materiales, lo que excluye a las sanciones y a las obligaciones tributarias formales.

En relación con las actuaciones relativas a obligados tributarios del artículo 35.4 LGT, el artículo 105 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, dispone:

*“1. Tratándose de entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las actuaciones de comprobación o investigación que tengan por objeto examinar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, incluidas las de carácter formal, se desarrollarán con quien tenga su representación de acuerdo con lo establecido en el artículo 45.3 de dicha ley.*

*Las liquidaciones que, en su caso, procedan se practicarán a nombre de la entidad, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los partícipes, miembros o cotitulares de dichas entidades.”.*

Por tanto, una vez producido el óbito, los sujetos pasivos tienen la obligación de declarar a la Administración el hecho imponible del IIVTNU. Si, como en nuestro caso, la aceptación todavía no se ha producido, es la herencia yacente, a través de su

representante, quien tiene la obligación de declarar. De no cumplir con tal obligación, y estando pendiente la aceptación, la Administración deberá practicar liquidación con cargo a la masa hereditaria dentro del plazo de prescripción, desarrollando sus actuaciones de comprobación e investigación con quien ostente la representación en el momento de la actuación administrativa (si se acredita en forma fehaciente, o de no haberse designado representante, con quien aparentemente ejerza la gestión o dirección, o, en su defecto, con cualquiera de sus miembros o partícipes). Y pudiendo dirigirse para el cobro de la deuda tributaria, en calidad de responsables solidarios, contra los llamados a suceder al causante en proporción a sus respectivas participaciones.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

#### EDIFICACIÓN EN SUELO RÚSTICO (CONSULTA Nº V1589-14 DE 20 DE JUNIO DE 2014).

El artículo 1 apartado 3 del artículo 61 del TRLRHL señala lo siguiente:

“A los efectos de este impuesto, tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.”

De acuerdo con el precepto citado, se debe acudir a las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario al objeto de determinar la naturaleza de un bien inmueble a efectos de establecer la exacción del IIVTNU.

Así, el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, establece en el artículo 7 lo siguiente:

- “1. El carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza de su suelo.
2. Se entiende por suelo de naturaleza urbana:
  - a. El clasificado o definido por el planeamiento urbanístico como urbano, urbanizado o equivalente.
  - b. Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo.
  - c. El integrado de forma efectiva en la trama de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población.
  - d. El ocupado por los núcleos o asentamientos de población aislados, en su caso, del núcleo principal, cualquiera que sea el hábitat en el que se localicen y con independencia del grado de concentración de las edificaciones.
  - e. El suelo ya transformado por contar con los servicios urbanos establecidos por la legislación urbanística o, en su defecto, por disponer de acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica.
  - f. El que esté consolidado por la edificación, en la forma y con las características que establezca la legislación urbanística.
  - g. Se exceptúa de la consideración de suelo de naturaleza urbana el que integre los bienes inmuebles de características especiales.
3. Se entiende por suelo de naturaleza rústica aquel que no sea de naturaleza urbana conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, ni esté integrado en un bien inmueble de características especiales.
4. (...).”

En este sentido cabe citar lo dispuesto en la letra B) del fundamento jurídico tercero de la sentencia de 5 de febrero de 2002 (Rec. Nº 7485/1996) dictada por el Tribunal Supremo que establece que:

La doctrina legal de esta Sección y Sala ha dejado sentado, de un modo reiterado, que “el IMIVT tiene como soporte el suelo urbano y el urbanizable programado y el que vaya adquiriendo tal condición con arreglo a las normas urbanísticas, y, en definitiva, la sujeción al Impuesto ha de venir dada por la calificación (aunque, con mayor rigor técnico, por la “clasificación”) del suelo y nunca por otras circunstancias de hecho (uso y aprovechamiento: o “calificación”) o incluso jurídicas (pago de contribución territorial en cualquiera de sus modalidades).

En consecuencia, y en principio, tributa el “suelo urbano”, sin posibilidad de efectuar distinciones que la Ley no establece. (...).”

Por tanto, el inmueble objeto de transmisión al que hace referencia la consultante en su escrito, tiene la condición de rústico de acuerdo con la normativa anteriormente señalada, con independencia de que en el mismo se encuentre levantada una construcción. En consecuencia y de acuerdo con todo lo anterior, la transmisión del inmueble descrito en el párrafo anterior no se encuentra sujeta al IIVTNU.

## ESCISIÓN TOTAL (CONSULTA Nº V1403-14 DE 27 DE MAYO DE 2014).

La entidad consultante tiene como actividad principal la promoción inmobiliaria y el arrendamiento de inmuebles, carece de personal laboral contratado para el ejercicio de las anteriores actividades. El capital social pertenece a un grupo familiar dividido en cuatro partes, en los siguientes porcentajes:

- ❖ La persona física A, es titular del 7,73853%.
- ❖ La persona física B, es titular del 26,67456%.
- ❖ La persona física C, es titular del 27,04214%.
- ❖ La persona física D, es titular del 26,67456%.

Se pretende realizar una operación de escisión total, dividiendo el patrimonio de la entidad en cuatro bloques y transmitirlos a cuatro entidades distintas de nueva creación, traspasando a las nuevas sociedades el mismo porcentaje que tienen en la sociedad que se escindirá pero teniendo los socios de la escindida un porcentaje de participación en el capital social de las sociedades adquirentes distinto al que tenían en la sociedad escindida, en concreto, en cada una de las sociedades adquirentes cada socio tendrá el 100% del capital social de la nueva sociedad.

Los motivos económicos que impulsan la realización de esta operación de reestructuración son:

Evitar las graves desavenencias que mantienen los socios en la gestión de la sociedad, que ha producido el bloqueo y paralización de sus órganos sociales, poniendo en grave riesgo la continuidad y supervivencia de la empresa.

### Impuesto sobre Sociedades

El capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, regula el régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Al respecto, el artículo 83.2.1º.a) del TRLIS define la escisión total como aquella operación por la cual “una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.”

En el ámbito mercantil, el artículo 69 y 73 y siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen, desde un punto de vista mercantil, el concepto y los requisitos de las operaciones de escisión. Concretamente el artículo 69 de la citada Ley, define el concepto de escisión total, así: “Se entiende por escisión total la extinción de una sociedad, con división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se transmite en bloque por sucesión universal a una sociedad de nueva creación o es absorbida por una sociedad ya existente, recibiendo los socios un número de acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde.”

En consecuencia, si el supuesto de hecho al que se refiere la consulta se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en los artículos citados de la normativa mercantil, cumplirá, en principio, las condiciones establecidas en el TRLIS para ser consideradas como operaciones de escisión total del capítulo VIII del título VII del TRLIS.

No obstante, el artículo 83.2.2º del TRLIS señala que “en los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquellas constituyan ramas de actividad.”

En el caso concreto planteado, por cuanto los socios de la entidad escindida recibirán participaciones de las sociedades beneficiarias de la escisión en proporción distinta a la existente en aquella, la operación se califica como escisión total no proporcional. En concreto, cada una de las sociedades de nueva creación estaría participada por cada socio al 100%. Por lo que exige en el ámbito fiscal que los patrimonios escindidos configuren cada uno de ellos por sí mismos una rama de actividad.

A estos efectos, el artículo 83.4 del TRLIS considera rama de actividad “el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. (..).”

Por otra parte, el cumplimiento del requisito de la existencia de rama de actividad, debe valorarse en sede de la propia entidad que transmite el patrimonio, lo cual se desprende de una interpretación razonable de la norma, por cuanto que si la operación de

escisión total no proporcional exige que el patrimonio transmitido lo formen ramas de actividad, solamente puede hacerse dicha calificación en la entidad que transmite su patrimonio, como así se desprende de la redacción literal del artículo 83.2.1º del TRLIS.

Esto es, la exigencia de que los patrimonios adquiridos en una operación de escisión total no proporcional constituyan una rama de actividad cada uno de ellos, lleva implícita en sí misma la propia existencia de una rama de actividad en origen, en la propia entidad escindida, en relación con cada uno de los conjuntos patrimoniales que son objeto de atribución a una entidad distinta. Es por tanto, requisito imprescindible para la aplicación del régimen fiscal especial, y doctrina reiterada de este Centro Directivo, el considerar que los patrimonios escindidos constituyan, cada uno de ellos, una rama de actividad en la propia entidad que se escinde en operaciones como la planteada en esta consulta.

Una vez establecido el requisito de que en una operación como la señalada deben existir cuatro ramas de actividad en la entidad escindida, debemos centrarnos en el propio concepto de rama de actividad, que requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de dos actividades económicas autónomas.

En definitiva, es requisito que los patrimonios escindidos constituyan por sí mismos una o varias ramas de actividad en el sentido mencionado, es decir, que exista una organización de medios materiales y personales diferenciados para cada actividad en sede de la entidad escindida con anterioridad a la realización de la operación. De los hechos aportados en la consulta se deriva que la entidad desarrolla la actividad de promoción inmobiliaria y además que carece de los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la actividad de arrendamiento de inmuebles. Por tanto, al no existir cuatro ramas de actividad diferenciadas esto impediría la aplicación del régimen fiscal especial al no cumplir los requisitos establecidos en el citado artículo 83.2.2º del TRLIS.

## **Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana**

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establecen que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.” Por su parte, el apartado 3 de la disposición adicional segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), establece que:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en capítulo VIII del título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad. En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VIII del título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (Actualmente, mismo artículo y apartado del TRLRHL).”

En consecuencia, el no devengo del IIVTNU está condicionado a que, en el supuesto en cuestión, concurren las circunstancias descritas en el apartado 3 de la disposición adicional segunda del TRLIS. En caso de que no concurren las circunstancias descritas en el apartado 3 de la disposición adicional segunda del TRLIS, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de la transmisión, en su caso, de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto la sociedad escindida.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

