

INDICE GENERAL

2

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2015

3

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

15

TRIBUTOS MUNICIPALES

56

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2015**3**

» RESOLUCIÓN DE 9 DE MARZO DE 2015, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, POR LA QUE SE APRUEBAN LAS DIRECTRICES GENERALES DEL PLAN ANUAL DE CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE 2015

- Comprobación e investigación del fraude tributario y aduanero 4
- Control del fraude en fase recaudatoria 12
- Colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones Tributarias de las Comunidades Autonomas 13

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS****15****TEMAS FISCALES**

- ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA RESPECTO AL TRATAMIENTO DE LOS NO RESIDENTES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
J. Javier Pérez-Fadón Martínez. Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho por la U.C.M. 16

TRIBUNAL SUPREMO

- RENUNCIA A LA EXENCIÓN: SUBSANACIÓN DE ESCRITURA 26
- VALORACIÓN A EFECTOS DEL ITPAJD E IRPF 38

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES 42
- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 50

**TRIBUTOS MUNICIPALES****56****CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS Y SENTENCIAS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA 57

Plan de Control Tributario 2015

RESOLUCIÓN DE 9 DE MARZO DE 2015, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, POR LA QUE SE APRUEBAN LAS DIRECTRICES GENERALES DEL PLAN ANUAL DE CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE 2015

- Comprobación e investigación del fraude tributario y aduanero 4
- Control del fraude en fase recaudatoria 12
- Colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones Tributarias de las Comunidades Autónomas .. 13



PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2015

Resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015.

En un contexto de recuperación económica, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, Agencia Tributaria), en cuanto organización administrativa que tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, desempeña una importante labor para contribuir al saneamiento de las cuentas públicas, y conseguir los recursos públicos con los que financiar los servicios públicos.

El fraude fiscal genera desconfianza entre los ciudadanos, distorsiona la competencia y el buen funcionamiento de la actividad económica. Por ello, la prevención y la lucha contra el fraude fiscal son objetivos estratégicos fundamentales de la Agencia Tributaria.

Desde el punto de vista del control, las actuaciones de comprobación e investigación se desarrollarán sobre los obligados tributarios en los que concurren los perfiles de riesgos definidos en los instrumentos de planificación y, más concretamente, en el Plan de Control Tributario y Aduanero, al que el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, atribuye carácter reservado, sin perjuicio de la publicidad de las directrices generales que lo informan.

Las directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero de 2015, que contienen una referencia a las líneas de actuación de prevención y control del fraude más relevantes, refuerzan las actuaciones desarrolladas en años anteriores e incorporan otras nuevas, en línea con el contexto económico-social y normativo en el que la Agencia Tributaria desarrolla su actividad.

Estas directrices giran en torno a tres grandes pilares: la comprobación e investigación del fraude tributario y aduanero, el control del fraude en fase recaudatoria y la colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas.

En virtud de lo expuesto, y en uso de las atribuciones que me están conferidas, he acordado:

Aprobar las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015 que, a continuación, se enuncian y ordenar su publicación en el «Boletín oficial del Estado», así como su difusión por cualquier medio que resulte adecuado para su general conocimiento.

I. Comprobación e investigación del fraude tributario y aduanero

Los datos sobre los bienes, derechos, rentas o actividades económicas de los ciudadanos, obtenidos a partir de las declaraciones presentadas por ellos mismos o a través de actuaciones selectivas de captación de información, facilitan la detección de riesgos fiscales y la selección óptima de los obligados tributarios que serán objeto de comprobación.

En 2015, continuarán las actuaciones dirigidas a promover una distribución eficiente de los riesgos fiscales entre los diversos órganos y procedimientos de control, avanzando en el diseño de actuaciones conjuntas de control entre los órganos de Gestión Tributaria y de Inspección Financiera y Tributaria para actuar en aquellos ámbitos de control que pudieran exigir la puesta en marcha de procedimientos sucesivos de control extensivo e intensivo.

En 2015 la Agencia Tributaria centrará su atención en los siguientes sectores o tipologías de fraude:

1. ECONOMÍA SUMERGIDA:

La economía sumergida comprende las actividades que son deliberadamente ocultadas a las autoridades con el fin de eludir tanto el pago de impuestos y cotizaciones a la Seguridad Social como el cumplimiento de la normativa laboral. Estas actividades suponen una grave erosión de los ingresos públicos además de una competencia desleal y un desincentivo hacia los ciudadanos y empresas que cumplen con sus obligaciones.

La Agencia Tributaria mantendrá en 2015 la ejecución de una estrategia coordinada de lucha contra la economía sumergida para lo que se reforzarán las actuaciones de prevención y control consistentes en la obtención de información que permitan la detección precoz de actividades ocultas, en particular, de aquellos sectores en los que se aprecie una especial percepción social sobre la existencia de elevados niveles de economía sumergida.

En este sentido, las actuaciones desarrolladas por la Agencia Tributaria a lo largo de 2014 han puesto de manifiesto la existencia, en determinados negocios, de herramientas informáticas específicas para la ocultación de ventas y manipulación de la contabilidad (el llamado comúnmente «software de doble uso») que permiten la alteración de los libros contables como paso previo al falseamiento de las declaraciones tributarias.

Estos comportamientos son especialmente graves, pues ponen de manifiesto la voluntad expresa y deliberada de defraudar a la Hacienda Pública mediante la infradeclaración de ventas respecto de los niveles reales de facturación. Además, suponen una grave alteración de las condiciones generales de competencia. Por ello, en 2015 se actuará contra la economía sumergida mediante la potenciación de las intervenciones realizadas mediante personación en las sedes donde se realiza la actividad económica de los obligados tributarios, al objeto de detectar y regularizar estas situaciones.

Asimismo, y para garantizar una mayor efectividad de la acción inspectora, se planificarán actuaciones selectivas coordinadas a nivel nacional para combatir actividades fraudulentas relacionadas con el software de doble uso que se complementarán con acciones tendentes a realizar comprobaciones inspectoras convencionales y a efectuar verificaciones formales en determinados sectores, contribuyendo así a la creación de conciencia entre los obligados de la necesidad de desechar esas prácticas.

Estas actuaciones se realizarán especialmente en sectores económicos que realizan ventas directas a consumidores finales, por las mayores dificultades de contraste que tradicionalmente han tenido estas actividades.

Se mantendrán actuaciones presenciales dirigidas al análisis de la facturación y los medios de pago al objeto de verificar la efectividad del cumplimiento de la limitación de pagos en efectivo establecida en la Ley 7/2012.

Asimismo, continuarán los trabajos dirigidos a mejorar los intercambios de información con las distintas Administraciones públicas para garantizar una mayor coordinación en las actuaciones de lucha contra el fraude.

En particular, se desarrollarán las siguientes líneas principales de actuación:

b. Actuaciones de captación y explotación de información, en los siguientes ámbitos:

- ❖ Explotación de la información cruzada entre las diferentes bases de datos de las distintas Administraciones Públicas, tanto estatal como autonómica o local, especialmente las que se refieran al ejercicio de actividades económicas. Asimismo, se estudiará la información obtenida de otras Administraciones públicas relativa a transmisiones de bienes inmuebles para contrastar su consistencia con las declaraciones presentadas a la Agencia Tributaria.
- ❖ Ejecución de actuaciones conjuntas y / o coordinadas con la Inspección de Trabajo en aquellos supuestos en los que como consecuencia del intercambio de información se detecten situaciones de riesgo fiscal o laboral en los obligados tributarios o trabajadores.
- ❖ Explotación de la información relativa a flujos de fondos, facturación a través de tarjetas de crédito o situaciones patrimoniales inconsistentes con el contenido de las declaraciones tributarias presentadas por el contribuyente. En estas actuaciones se analizarán, tanto las propias declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes como las declaraciones informativas presentadas por las entidades financieras y otros obligados tributarios, y la información que específicamente sea obtenida por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude en la ejecución del Plan Nacional de Captación de Información.

c. Actuaciones presenciales:

- ❖ Potenciación de las actuaciones efectivas de apoyo en materia de auditoría informática para facilitar las tareas de comprobación e investigación inspectora mediante la participación directa de personal especializado en técnicas de análisis y verificación de los programas y archivos de los equipos electrónicos de los obligados tributarios.
- ❖ Realización de actuaciones presenciales orientadas a la verificación del cumplimiento de obligaciones de carácter formal así como de toma de datos de la actividad visitada, incluyendo la verificación de la situación censal de obligados tributarios respecto de los que existan indicios de deslocalización o de simulación de actividad para ocultar la verdadera actividad o el verdadero titular de las rentas.
- ❖ Realización de actuaciones en el sector servicios enfocadas al descubrimiento de actividades y rentas ocultas en negocios de la economía sumergida. Entre otros, se actuará sobre los particulares que ceden de forma opaca total o parcialmente viviendas por internet u otras vías.

De igual modo se actuará respecto de aquellas empresas turísticas regulares que no cumplen debidamente sus obligaciones fiscales. Asimismo, se realizarán actuaciones presenciales para la detección de alquileres irregulares no declarados.

- ❖ Potenciación de las actuaciones de control en el sector servicios cuando se aprecien riesgos significativos de infradeclaración de la actividad.
- ❖ Realización de actuaciones selectivas coordinadas a nivel nacional en relación a los obligados tributarios que realizan ventas finales al público para combatir prácticas irregulares que utilicen técnicas de ocultación y sobre los que concurra alguna de las anomalías sustanciales previstas en la Ley General Tributaria.
- ❖ Realización de actuaciones dirigidas a la verificación del cumplimiento de la limitación de pagos en efectivo.

- d. Control de actividades de importación y venta de productos importados con objeto de detectar ventas internas no declaradas o la infravaloración de los valores en la importación o en las ventas interiores subsiguientes a la importación, analizando los márgenes reales de la actividad en el marco del nuevo sistema de declaración del IVA a la importación.

2. INVESTIGACIÓN DE PATRIMONIOS EN EL EXTERIOR:

La ocultación de patrimonios en el exterior, opacos a la Administración tributaria, especialmente en territorios no colaborativos o con elementos normativos que dificultan el intercambio efectivo de información, es una práctica que supone una importante detracción de ingresos públicos, al tiempo que dificulta la detección de conductas ilícitas, más allá del mero fraude fiscal.

En la actualidad, las autoridades españolas están trabajando activamente en la erradicación de este tipo de conductas, tanto mediante la aplicación de nuevos elementos normativos, como mediante el impulso de actuaciones coordinadas de mejora del intercambio de información, en el marco de organismos internacionales.

En relación con las iniciativas normativas, las medidas de lucha contra el fraude adoptadas en los últimos años y, en particular, las que incorporó la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, han supuesto una considerable mejora en los elementos normativos de que dispone la Administración tributaria para incrementar su efectividad en la lucha contra el fraude fiscal.

Entre estos nuevos elementos hay que destacar el importante volumen de información de que dispone actualmente la AEAT a través del Modelo 720 «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero».

En relación con la colaboración internacional, hay que reseñar los grandes avances producidos bajo el impulso del G20 y desarrollados fundamentalmente por la OCDE y el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria, en relación con la mejora de los estándares de intercambio de información internacional.

La Unión Europea ha aprobado la modificación de la Directiva 2011/16 de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, estableciendo la obligatoriedad de adoptar por todos los Estados miembros el Estándar común de información (CRS, en sus siglas inglesas: «Common Reporting Standard») como intercambio automático de información en el ámbito de la Unión Europea.

Puede destacarse también la firma el día 29 de octubre de 2014, del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras. Dicho Acuerdo fue suscrito por España, junto con más de 50 jurisdicciones fiscales, asumiendo el compromiso de impulsar las acciones necesarias para garantizar la rápida implantación de Estándar Común de Información (CRS).

Asimismo, a lo largo de 2014 España ha trabajado activamente en la aprobación de las medidas normativas y técnicas necesarias para garantizar la aplicación del Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (FATCA, en sus siglas inglesas: «Foreign Accounts Tax Compliance Act») hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013. Dicho acuerdo permitirá en el año 2015 el comienzo del intercambio automático de información de cuentas financieras con los Estados Unidos de América.

Todas estas medidas están orientadas a establecer un estándar internacional de intercambio automático de información que modificará las posibilidades de investigación y análisis de riesgo respecto de contribuyentes deslocalizados o patrimonios ocultos a Hacienda.

De acuerdo con lo anterior, en 2015 la Agencia Tributaria potenciará sus actuaciones de investigación sobre patrimonios deslocalizados. En particular, se impulsarán las siguientes líneas de acción:

- ❖ Desarrollo de los trabajos necesarios para facilitar el cumplimiento de los compromisos internacionales y la implantación en el plazo más corto posible del intercambio de cuentas financieras a través del Estándar Común de Información.
- ❖ Análisis y explotación de la nueva información que sea suministrada por los distintos países y jurisdicciones en aplicación de los elementos normativos actualmente en vigor que posibiliten dichos suministros.
- ❖ Explotación de la información derivada del Plan Nacional de Captación de Información, coordinado por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude sobre el consumo realizado con tarjetas de crédito/débito emitidas con cargo a cuentas abiertas en el exterior de entidades financieras no residentes.
- ❖ Investigación de contribuyentes respecto de los que, no habiendo presentado el modelo 720 de Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, existan indicios de que están ocultando bienes a la Administración tributaria.
- ❖ Investigación de contribuyentes que, habiendo presentado el modelo 720 de Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, existan indicios de que pongan de manifiesto la falta de consistencia de los bienes y derechos incluidos en dicha declaración con el resto de información disponible relativa a su situación tributaria o patrimonial, así como que hayan incumplido las normas relativas a la correcta presentación del modelo.

Todas estas actuaciones se dirigirán a la detección de bienes, derechos ocultos y rentas no declaradas con el objeto de regularizar la situación tributaria de los contribuyentes incurso en este tipo de actuaciones defraudatorias.

3. PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL:

La lucha contra la utilización de estructuras de planificación fiscal internacional que permiten reducir las bases imponibles en aquellos territorios en los que se produce la generación de valor, así como el desvío de beneficios a territorios de baja tributación, es actualmente una prioridad en la agenda internacional, a través del impulso del G20 y de los esfuerzos desarrollados por la OCDE en el marco del proyecto sobre «Erosión de las bases imponibles y desviación de beneficios» (BEPS, en sus siglas inglesas: «Base Erosion and Profit Shifting»).

España está teniendo una participación activa en los distintos grupos de trabajo creados en el marco de la iniciativa BEPS para el estudio de las 15 líneas de actuación que incorpora dicho proyecto. Si bien los resultados finales de los distintos grupos de trabajo deberán hacerse públicos durante 2015, ya en 2014 se han publicado informes relativos a 7 de las 15 acciones BEPS, que han puesto de manifiesto la posible implementación de determinadas medidas orientadas a reducir los efectos de la planificación fiscal internacional abusiva.

Entre estas medidas hay que destacar la reciente incorporación en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades de normas específicas para luchar contra el uso por los contribuyentes de instrumentos híbridos. Esta Ley 27/2014 sigue recogiendo en su articulado otras normas que permiten reaccionar frente a la planificación fiscal internacional y que fueron introducidas en reformas anteriores: la no deducción de gastos financieros derivados de préstamos concedidos por entidades del grupo mercantil y destinados a la adquisición de participaciones en el capital de otras entidades del citado grupo o la no deducción de los deterioros de valor de participaciones en el capital así como de pérdidas obtenidas por establecimientos permanentes.

En la misma línea se está trabajando en el ámbito de la Unión Europea. En este sentido, destacan las recientes modificaciones de la Directiva Matriz-Filial (Directiva 2011/96/UE, del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes) para la incorporación de una cláusula antiabuso específica en caso de que los beneficios distribuidos por la filial sean gasto deducible para dicha filial en origen (Directiva 2014/86/UE) así como una cláusula antiabuso general para esquemas que sólo buscan una ventaja fiscal y, por tanto, no responden a razones comerciales válidas que reflejen la actividad económica (Directiva 2015/121/UE).

En este entorno, la Agencia Tributaria, con el impulso de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, potenciará el examen de las principales áreas de riesgo detectadas que puedan ser abordadas con la normativa actualmente en vigor.

En relación con las áreas de riesgo, se dará una atención preferente a:

- ❖ Control de operaciones realizadas por contribuyentes con residencia fiscal en España que se sirvan de instrumentos o estructuras híbridas, o de otros instrumentos de planificación fiscal agresiva, para eludir o minorar el pago de impuestos en España. Asimismo se analizarán especialmente los casos en los que se ponga de manifiesto el doble aprovechamiento de pérdidas o gastos o la generación de pérdidas mediante la transmisión de valores intragrupo.
- ❖ Control de las operaciones de adquisición de participaciones con apalancamiento, fundamentalmente cuando quede acreditado que la operación tiene como finalidad principal generar gastos financieros.
- ❖ Control de operaciones realizadas con territorios de fiscalidad ventajosa, en especial en relación con la verificación de la tributación de las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales para garantizar que se ajustan a las limitaciones y reglas especiales previstas por nuestra normativa tributaria. Lo mismo ocurrirá con las actuaciones de control sobre personas o entidades que localizan de manera ficticia su residencia fiscal en dichas jurisdicciones con el propósito de eludir el pago de impuestos en España.
- ❖ Control sobre aquellos pagos al exterior de especial relevancia u operaciones de mayor complejidad a las que resulten de aplicación medidas antiabuso contempladas en la normativa doméstica o en los convenios bilaterales para garantizar la adecuada tributación en España de las rentas, con especial atención a los pagos por dividendos y cánones de destino comunitario, y a las estructuras en que intervengan «conduit companies» (sociedades interpuestas para obtener los beneficios de un Convenio).
- ❖ Desarrollo de actuaciones tendentes a la detección de establecimientos permanentes radicados en España para aquellos contribuyentes que tributan como no residentes sin establecimiento permanente, especialmente en el marco de grupos multinacionales con presencia en España.
- ❖ Refuerzo de las actuaciones relativas a la comprobación de actividades económicas desarrolladas en España por no residentes, al objeto de verificar su correcta tributación, prestando asimismo especial atención a las situaciones de tránsito de residencia.
- ❖ Control, en materia de precios de transferencia, de operaciones de reestructuración empresarial complejas, servicios intra-grupo prestados o recibidos y operaciones sobre intangibles relevantes. Se analizará especialmente la correcta aplicación del método del margen neto transaccional en determinados sectores.

- ❖ Realización, en el marco de la cooperación internacional, de actuaciones de comprobación simultánea o controles multilaterales (actuaciones coordinadas con varios países con objeto de intercambiar información con trascendencia tributaria) en aquellos casos en que las limitaciones de las actuaciones estrictamente nacionales aconsejen una actuación conjunta con otros países.

Continuarán desarrollándose actuaciones de instrucción y resolución de acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas y entidades vinculadas, que puedan ser solicitados por los contribuyentes y admitidos por la Administración, como instrumento de prevención del fraude, aumento de la seguridad jurídica y reducción de litigiosidad futura.

4. ECONOMÍA DIGITAL:

El desarrollo de las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones y la creciente globalización de la economía han supuesto que la comunicación entre los distintos agentes de la actividad económica se produzca en tiempo real, de manera que cualquier oferente pone a disposición de sus potenciales clientes sus bienes o servicios a través de la web, y cualquier demandante puede adquirir dichos bienes o servicios con un solo clic en el ordenador. El uso de la tecnología ha cambiado la forma de relación entre comprador y vendedor y, por ende, ha de cambiar la actuación de control de la Administración Tributaria.

En este contexto, la Agencia Tributaria ha de hacer frente a nuevas formas de fraude dado que la deslocalización permitida por la red posibilita la existencia de actividades total o parcialmente sumergidas junto con otras que, bajo apariencia extranjera, son en realidad empresas españolas que usan Internet para intentar eludir sus obligaciones fiscales. En este ámbito de actuación, continuarán las actividades de investigación dirigidas al análisis de las operativas de gestión de negocio asociadas a actividades realizadas a través de la red y a la determinación de patrones de riesgo fiscal que deban ser objeto de control.

En el marco de estas actividades de investigación y determinación de perfiles de riesgo, se desarrollarán actuaciones dirigidas a la comprobación de la tributación de negocios que operen a través de la red.

Por ello se pretende emprender las siguientes actuaciones:

- a. Captación de la información disponible en Internet con el objetivo esencial de proceder a efectuar una ordenación y sistematización de la misma, de cara a su explotación y análisis para su posterior incorporación a las bases de datos de la Administración Tributaria.
- b. Captación de indicios de éxito de las páginas de comercio electrónico, a través de la información que ofrecen empresas especializadas en análisis y valoración de páginas web y de la disponible en las redes sociales.
- c. Utilizando técnicas de análisis de las redes sociales, se analizarán las operaciones comerciales realizadas entre los distintos agentes económicos con el objetivo de identificar aquellos patrones de comportamiento que se corresponden con actividades defraudadoras (tramas carrusel, uso de testaferreros etc). Una vez identificados los patrones de fraude, se utilizarán tanto para la selección como para la comprobación.

En definitiva, las áreas de atención prioritaria durante 2015 serán las siguientes:

- a. Captación y explotación de la información disponible en Internet que permita descubrir actividades ocultas o bienes objeto de comercio ilícito.
- b. Actuaciones de control sobre aquellos fabricantes o prestadores de servicios que comercialicen sus bienes o servicios a través de Internet para garantizar la adecuada tributación en España de las rentas generadas en la actividad económica.

5. PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE ALTO VALOR:

En 2015 las actividades profesionales continuarán siendo objeto de especial seguimiento utilizando para ello las fuentes de información tradicionales de la Agencia Tributaria, así como la información que pueda obtenerse procedente de registros administrativos o privados y de requerimientos de información a clientes finales.

De igual forma, continuará el análisis y selección de contribuyentes a partir de signos externos de riqueza en los casos en los que dichos signos no resulten acordes con su historial de declaraciones de renta o patrimonio preexistentes.

En línea con lo anterior, se intensificarán los siguientes controles:

- a. Obtención de información sobre prestación de servicios personales de alto valor en registros, administrativos o privados, o por requerimientos de información a clientes finales.
- b. Control de gastos declarados que garanticen que solo son objeto de deducción los relacionados con la actividad económica y detección de ingresos no declarados mediante la utilización de nuevas fuentes de información y análisis de signos externos de riqueza.
- c. Utilización improcedente de personas jurídicas que canalicen rentas de personas físicas con el único objeto de reducir la tributación de la persona física por la diferencia de tipos o que incorporen gastos personales no relacionados con la actividad.

6. FRAUDE ORGANIZADO EN TRAMAS DE IVA:

La lucha contra el fraude organizado ha constituido una prioridad de la Agencia Tributaria desde su creación. Por ello continuarán las actuaciones de control en las tramas de fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido. Respecto a las estructuras organizadas

de fraude, se atenderá especialmente a la detección y regularización de aquellas operaciones fraudulentas dirigidas a dificultar la exigencia de responsabilidades tributarias a los titulares de las sociedades.

En particular, serán objeto de especial seguimiento las siguientes operaciones o colectivos:

- ❖ Control dirigido a impedir la aparición de tramas de fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones intracomunitarias con una estrategia orientada a la detección temprana de dichas tramas utilizando los procedimientos previstos en la normativa comunitaria y que se desarrollará mediante la realización de las actuaciones de investigación y de control preventivo del Registro de Operadores Intracomunitarios y, en su caso, la judicialización temprana de los expedientes.
- ❖ Control sobre los depósitos fiscales y depósitos distintos de los aduaneros para evitar la utilización de estos regímenes con fines de elusión fiscal. En particular, se analizará la información periódica a suministrar por parte de los titulares de los establecimientos respecto a la repercusión de las cuotas de los Impuestos Especiales.
- ❖ Detección de esquemas organizados de fraude a través de los que se produce la adquisición masiva y por precios simbólicos de sociedades sobre las que recaen o van a recaer importantes contingencias fiscales, por parte de personas ilocalizables, con el fin de facilitar la elusión de las responsabilidades tributarias de todo tipo en las que hubieran incurrido los anteriores titulares de dichas sociedades.
- ❖ Detección temprana de las sociedades orientadas a la introducción de mercancías en el territorio aduanero de la Unión Aduanera reduciendo los tributos exigibles con ocasión de la importación.

7. CONTROL SOBRE OPERACIONES, RÉGIMENES JURÍDICO-TRIBUTARIOS, OBLIGADOS TRIBUTARIOS Y SECTORES DE ACTIVIDAD ESPECÍFICA:

Junto con los ámbitos de control prioritario señalados previamente, existen determinados sujetos, sectores o regímenes tributarios sobre los que la Agencia Tributaria ha desarrollado sus actuaciones de control en años precedentes que deben mantenerse.

Los ámbitos prioritarios de actuación serán los siguientes:

- a. Contribuyentes que desarrollan actividades económicas:
 - ❖ Detección de emisores de facturas irregulares destinadas a reducir la tributación del receptor de dichas facturas, prestandose especial atención a la utilización indebida del régimen de módulos con esta finalidad.
 - ❖ Supuestos de división artificial de la actividad para conseguir el mantenimiento en el régimen de módulos.
- b. Análisis de riesgos específicos en el control de grandes empresas, con objeto de potenciar actuaciones que puedan incidir en contribuyentes acogidos al nuevo régimen de diferimiento de las cuotas de IVA a la importación o al nuevo régimen de tributación consolidada de grupos fiscales.
- c. Intensificación de las actuaciones sobre aquellos sectores económicos que, no habiendo sido especialmente afectados por el descenso de actividad producido durante los años de crisis económica, continúen presentando declaraciones tributarias inconsistentes con indicios que pongan de manifiesto niveles de facturación o capacidad económica relevante.
- d. Intensificación de las actuaciones de control de fundaciones y entidades sin ánimo de lucro al objeto de evitar supuestos de utilización abusiva del régimen fiscal especial. En este marco, se prestará especial atención a la información que pueda ser remitida por las entidades públicas que ejerzan funciones de patronazgo sobre las citadas fundaciones.
- e. Actuaciones de comprobación del IVA soportado incluido como deducible tanto por los sujetos pasivos que opten por el régimen de IVA de caja como por aquellos otros que realicen adquisiciones a aquellos que estén en dicho régimen.
- f. Control tanto sobre la procedencia de los créditos fiscales a aplicar en ejercicios posteriores a los de su generación que hayan sido declarados por los contribuyentes, como de las bases imponibles negativas o las deducciones pendientes de aplicación, declaradas en el marco de la regulación prevista en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y en consonancia con lo establecido en su Disposición adicional décima.
- g. Actuaciones encaminadas a detectar supuestos de deslocalización de obligados tributarios que puedan producir situaciones de desimposición entre territorio común y los territorios forales.
- h. Control de operaciones de reorganización empresarial acogidas al régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al objeto de comprobar el cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos para disfrutar de dicho régimen.
- i. Intensificación de las actuaciones de comprobación efectuadas sobre las solicitudes de devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales no establecidos en el mismo.
- j. Potenciación de los procedimientos de revocación del NIF utilizando la información derivada de la campaña de inclusión en el sistema de Notificaciones Electrónicas Obligatorias.
- k. Actuaciones de control de tributación de las subvenciones percibidas por los contribuyentes.
- l. Desarrollo de los controles para la realización de los pagos anticipados de las deducciones de familia numerosa y discapacidad de descendientes y ascendientes.

- m. Impulso y agilización del control de las solicitudes de devolución del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mediante la consolidación del sistema on-line, denominado Verifica.
- n. Se prestará atención a los incumplimientos de la obligación de presentación de autoliquidaciones mensuales o trimestrales explotando sistemáticamente la información de terceros que pongan de manifiesto una actividad económica.
- o. Actuaciones de seguimiento de la implantación de la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria por medios telemáticos.
- p. En materia de control de obligaciones periódicas, se impulsarán actuaciones en la sede electrónica para la comunicación de las incidencias a los contribuyentes y para la corrección por su parte también de forma electrónica.

8. CONTROL DE PRODUCTOS OBJETO DE IMPUESTOS ESPECIALES:

En este ámbito, se potenciarán los siguientes controles:

1. En lo referente a los Impuestos Especiales de Fabricación se continuará con las actuaciones y controles tradicionales para la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de estos impuestos, con especial incidencia en la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.
2. Asimismo, en el ámbito de los Impuestos Especiales de Fabricación se prestará especial atención al control específico de actividades y de fábricas, depósitos fiscales y almacenes, desarrollado por la Intervención de los Impuestos Especiales de Fabricación.
3. En relación con los productos que circulen amparados en un documento administrativo electrónico, se potenciará la verificación del cumplimiento de las obligaciones impuestas reglamentariamente tanto al expedidor del documento administrativo electrónico como al destinatario de los productos.
4. Control del cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas de los obligados tributarios sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos en relación con los suministros y autoconsumos de gas natural.
5. Verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes del Impuesto sobre la Electricidad en el marco de la nueva configuración de este impuesto, tras las modificaciones introducidas por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.
6. Control de los obligados tributarios beneficiarios de la reducción de la base imponible a los efectos de la determinación de la base liquidable en el Impuesto sobre la Electricidad a determinadas actividades industriales vigente desde el 1 de enero de 2015.
7. Control del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los establecimientos autorizados, así como de las demás condiciones exigidas para el desarrollo de su actividad, con revocación de las autorizaciones en caso de incumplimiento.
8. Comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del Impuesto Especial sobre el Carbón, en particular los supuestos de no sujeción y exención previstos legalmente.

9. CONTROL DE LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES.

En lo que respecta al Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero, se desarrollarán las siguientes actuaciones:

1. Comprobación de la correcta regularización de existencias y correlativa autoliquidación de todos aquellos obligados tributarios que habiendo estado autorizados por las oficinas gestoras como revendedores, con posterioridad, se han dado de baja en el Registro Territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.
2. Control del cumplimiento de los requisitos exigidos legal y reglamentariamente establecidos para los beneficiarios de exención en este impuesto, con especial incidencia en los beneficiarios de exención por incorporación a equipos o aparatos nuevos y los beneficiarios de exención por envío o utilización fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto.
3. Comprobación de las existencias contabilizadas en los registros de existencias a los que hace referencia el artículo 4 y la Disposición transitoria tercera del Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, en la medida en que este registro es un instrumento necesario para ulteriores comprobaciones, y, en caso de incumplimiento, la imposición de la correspondiente sanción prevista en el artículo 200 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Se impulsará, asimismo, la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de los Impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, con especial incidencia en la verificación del cumplimiento de las obligaciones formales derivadas de estos impuestos.

En lo relativo al Impuesto sobre Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, con el objetivo de detectar hechos imposables no declarados o declarados incorrectamente, se realizará el cruce de los datos declarados por personas físicas o jurídicas que satisfagan importes a los contribuyentes del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica en concepto de producción e incorporación a la red eléctrica (Declaración 591/583).

10. CONTROL ADUANERO:

En este ámbito, se intensificarán los siguientes controles:

a. Control en los recintos aduaneros.

La normativa de la UE establece la liquidación de los derechos de importación por parte de las autoridades aduaneras a partir de la presentación de una declaración por parte del operador, sobre la que la aduana puede realizar las comprobaciones necesarias para garantizar que el importe de los derechos se ajuste a las disposiciones vigentes.

Así, las actuaciones de control en el recinto aduanero se dirigen a evitar actividades irregulares organizadas para la reducción o eliminación de la tributación y permiten que los operadores ajusten su actuación en aquellos casos en los que puedan concurrir errores en la confección de sus declaraciones, traduciéndose todo ello en una reducción del fraude aduanero.

Igualmente, la introducción de mercancías procedentes de terceros países, junto a la obligación de pago de los derechos de importación, está sujeta a otras condiciones asociadas a la seguridad y protección de los ciudadanos y que tienen importancia creciente en la actividad aduanera en los países de nuestro entorno socioeconómico, en los que se produce una progresiva reducción de los aranceles exigibles pero una mayor exigencia en cuanto a las condiciones que han de cumplir las mercancías para que puedan ser importadas, evitando circunstancias potencialmente peligrosas para la salud de los consumidores o el medio ambiente.

Los controles en los recintos aduaneros juegan, en consecuencia, un papel clave para evitar la entrada de mercancías que puedan suponer riesgos para los ciudadanos y, por ello, durante 2015, se realizarán, entre otras, las siguientes actuaciones:

- ❖ Refuerzo de las actuaciones de control de la importación y exportación de mercancías sujetas a controles adicionales, cuando no a prohibiciones específicas, como alimentos, medicamentos, material radiactivo, productos o residuos peligrosos, precursores de estupefacientes, material de defensa y de doble uso, mercancías falsificadas, especies de la fauna y flora silvestres en peligro de extinción amparadas por el Convenio CITES, etc.

Para ello, se utilizarán técnicas de análisis de riesgo y se efectuarán reconocimientos físicos de las mercancías o mediante escáneres.

- ❖ Control de los movimientos de efectivo por viajeros para detectar cantidades no declaradas o superiores a las autorizadas, tanto con la finalidad de prevenir el fraude fiscal y el blanqueo de capitales, como para garantizar el cumplimiento de las limitaciones en el uso de efectivo introducidas por la Ley 7/2012.
- ❖ Especial seguimiento de la utilización de las franquicias aduaneras y fiscales tanto en relación con las mercancías transportadas por viajeros como en los envíos entre particulares efectuados por vía postal o a través de empresas de mensajería. En este ámbito se pondrá especial énfasis en las mercancías con mayores niveles de tributación, tabaco y bebidas alcohólicas, que atraviesen las fronteras terrestres.

b. Actuaciones integrales de control sobre los productos vinculados a un depósito aduanero o a un depósito distinto del aduanero, mediante el seguimiento de los movimientos de mercancías en los establecimientos autorizados. Asimismo, se reforzará el control de las obligaciones que incumben a los titulares de los establecimientos, revocando las autorizaciones en caso de incumplimiento.

c. Actuaciones de comprobación y reevaluación del cumplimiento de las condiciones de acceso al estatus de Operador Económico Autorizado (OEA) o a procedimientos de declaración simplificada.

Se continuará con la verificación del mantenimiento de los requisitos exigidos en la normativa comunitaria para gozar del estatus de Operador Económico Autorizado o para la aplicación de procedimientos de declaración simplificada.

La revisión alcanzará a los requisitos de solvencia financiera, historial de cumplimiento, gestión de registros comerciales y de transporte y seguridad establecidos en las disposiciones comunitarias.

d. Controles posteriores a la importación.

Una vez introducidas las mercancías en territorio comunitario, los controles irán dirigidos a verificar el origen, clasificación arancelaria y valor en aduana declarados con motivo de la importación de mercancías, con objeto de impedir la elusión de derechos arancelarios, derechos antidumping o el Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación aplicables, con especial incidencia en los despachos a libre práctica de bienes para su posterior entrega en otro Estado miembro y en las tramas de fraude organizado. Se potenciarán, en este ámbito, las actuaciones de control con los representantes indirectos de los importadores.

Cabe destacar que la reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido prevé un nuevo sistema de ingreso del IVA devengado por las operaciones de importación, de tal forma que los importadores que tengan un período de liquidación que coincida con el mes natural, podrán optar por realizar el ingreso de la cuota liquidada por IVA importación, mediante su inclusión en la declaración-liquidación de IVA correspondiente al período en que reciban el documento en el que conste dicha liquidación, lo que evitará a los obligados el efecto financiero de ingreso de las cuotas en el Tesoro Público.

Esta habilitación normativa exigirá el refuerzo de las actuaciones de comprobación dirigidas a garantizar la correcta tributación en el ámbito de la imposición indirecta de las operaciones de importación.

11. PREVENCIÓN Y REPRESIÓN DEL CONTRABANDO, NARCOTRÁFICO Y BLANQUEO DE CAPITALES:

En 2015 la Agencia Tributaria continuará con su labor de prevención y represión del contrabando, el narcotráfico y el blanqueo de capitales procedente de dichos ilícitos con el objetivo no solo de descubrir e interceptar las mercancías sino principalmente de dismantelar logística y financieramente las redes organizadas dedicadas a estos comercios ilícitos. Entre otras, se desarrollarán las siguientes actuaciones:

- ❖ Refuerzo de la vigilancia del espacio aéreo español, las aguas jurisdiccionales y los recintos aduaneros, realizando actuaciones de investigación con técnicas de policía judicial, de análisis de riesgo y potenciando el intercambio de información y la colaboración internacional.
- ❖ Controles encaminados a detectar productos y sustancias no catalogados susceptibles de ser utilizados como drogas (las denominadas «legal highs»), precursores de drogas, medicamentos no homologados, productos dopantes u otros usos, con grave riesgo para la salud, así como a identificar las organizaciones responsables de dicho tráfico ilícito.
- ❖ Impulso de las actuaciones para la detección del contrabando de tabaco. La combinación de determinados factores en el contexto económico y social ha provocado un incremento del contrabando de tabaco en general y de los cigarrillos en particular que ha supuesto una relevante detracción de ingresos tributarios. Por ello, se impulsarán los controles mediante la constante evaluación y control de los principales sectores intervinientes: transporte, distribución minorista, viajeros, envíos postales, depósitos fiscales o comercio electrónico. Además de los controles tradicionales, uno de los objetivos principales continuará siendo la vigilancia de la evolución del comercio ilícito de los productos del tabaco con la finalidad de detectar nuevas técnicas de producción o de introducción en nuestro territorio.
- ❖ Refuerzo de controles en los recintos aduaneros portuarios, terrestres y aéreos, en particular en los transportes de viajeros y mercancías procedentes de áreas de menor tributación, mediante la utilización de técnicas de análisis de riesgos, o la utilización de la inspección no intrusiva para la detección de mercancía de contrabando, o incorrectamente declarada, por medio de escáneres de contenedores, de vehículos o de paquetería.

II. Control del fraude en fase recaudatoria

La estrategia de lucha contra el fraude en la fase recaudatoria debe incorporar todas las actuaciones dirigidas a lograr el cobro efectivo de las deudas de derecho público pendientes, cualquiera que sea su origen.

Esta actividad de control se ha mostrado como una herramienta de gran utilidad para la consecución de los resultados de la Agencia Tributaria de los últimos años, por lo que durante 2015 se continuarán las líneas de actuación ya puestas en marcha en otros ejercicios.

El control del fraude en esta fase irá dirigido a la potenciación de las siguientes actuaciones y mecanismos de prevención y control:

- a. Control de la utilización de la figura del aplazamiento o fraccionamiento de deudas, garantizando su aplicación en los supuestos previstos legal y reglamentariamente.
- b. Detección de supuestos de responsabilidad de las deudas pendientes de pago, tanto en casos de solidaridad como de subsidiariedad y especialmente en aquellos recogidos en los artículos 42.1.b), 43.1.a) y 43.1.b) de la Ley General Tributaria, desarrollando herramientas informáticas que ayuden a su selección.
En particular, se investigarán los casos de mayor complejidad probatoria poniendo para ello todos los medios al alcance al objeto de impedir el impago de las deudas por las que deban responder los terceros que incurran en el supuesto legal de que se trate. Todo ello sin perjuicio de interponer las acciones judiciales penales o civiles que consigan reprender este tipo de conductas defraudatorias y que en muchas ocasiones concurren con grandes operaciones de vaciamiento patrimonial.
- c. Intensificación y agilización de la gestión de las deudas afectadas por procesos concursales. Cuando sea posible, se potenciará la viabilidad de las empresas, utilizando todas las vías legalmente previstas permitiendo a la Agencia Tributaria recuperar el máximo crédito impagado.
- d. Ultimación del punto neutro para actuaciones de gestión recaudatoria entre la Agencia Tributaria, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales. La disposición adicional cuarta de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público, dispone que la Agencia Tributaria creará y administrará la plataforma informática en la que se efectuarán los intercambios de información que permitan la práctica de las actuaciones de gestión recaudatoria de los órganos de la propia Agencia, de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, así como de la Tesorería General de la Seguridad Social que se dirijan contra los pagos de las Administraciones Públicas. La puesta en marcha de dicha plataforma va a suponer, además del cumplimiento del mandato contenido en la citada Ley, la intensificación de las actuaciones de embargo respecto de aquellos deudores que puedan, a su vez, ser acreedores de las Administraciones Públicas.
- e. Impulso del número de acciones penales interpuestas por la presunta comisión de delitos de insolvencia punible, con objeto de combatir estas conductas defraudatorias con una indudable repercusión y limitar la aparición de conductas similares en el futuro.

- f. Intensificación de la coordinación con otras áreas liquidadoras, gestoras, aduaneras o inspectoras, con el fin de detectar anticipadamente el fraude recaudatorio, utilizando los mecanismos legales previstos para supuestos de presunción de impago: medidas de aseguramiento patrimonial de la deuda descubierta y derivaciones de responsabilidad.
- g. Agilización de tiempos de gestión de las deudas en fase de embargo, que anticipen los resultados e impidan dilaciones innecesarias del procedimiento, especialmente las relacionadas con la vigencia de recursos interpuestos que dilaten la firmeza de las liquidaciones.
- h. Continuación en los controles sobre la posible actividad de deudores que hayan resultado insolventes con el fin de detectar posibles solvencias sobrevenidas, así como la participación directa o indirecta de dichos deudores fallidos en nuevas sociedades mercantiles.

III. Colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones Tributarias de las Comunidades Autónomas

En cuanto a las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Comunidades Autónomas), la colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias autonómicas resulta esencial para el adecuado control de los tributos cedidos, sean gestionados por la Agencia Tributaria o por las Comunidades Autónomas por delegación del Estado.

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento total o parcial en su territorio de una serie de tributos estatales, y delega la competencia para la gestión de una parte de esos tributos -asumida por las Comunidades Autónomas- concretamente la gestión de los Impuestos sobre el Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de determinados Tributos sobre el Juego.

La citada Ley consagra como principio esencial la colaboración entre las Administraciones Tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas, en particular, el fomento y desarrollo de intercambios de información y la planificación coordinada de las actuaciones de control sobre los tributos cedidos.

De acuerdo con dicha ley, el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria -y los correspondientes Consejos Territoriales en el ámbito de cada Comunidad-, es el órgano colegiado de coordinación de la gestión de los tributos cedidos integrado por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas al que se atribuyen, entre otras, las funciones de concretar criterios uniformes y procedimientos comunes de intercambio de información y acordar las líneas básicas y directrices de ejecución de programas de control sobre los tributos cedidos.

La Agencia Tributaria, en el marco de los acuerdos adoptados en el seno del Consejo Superior y de los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, potenciará los intercambios de información con trascendencia tributaria entre las Administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas con la finalidad de incrementar la eficacia de la gestión tributaria, mejorar la asistencia a los contribuyentes y, singularmente, potenciar la lucha contra el fraude fiscal y la economía sumergida. Así, continuarán los intercambios de información sobre los datos censales más relevantes de los obligados tributarios a través del Censo Único Compartido, base de datos consolidada de información censal obtenida por las Administraciones tributarias autonómicas y estatal.

Se fomentará igualmente la transmisión periódica a la Agencia Tributaria de la información contenida en declaraciones tributarias correspondientes a tributos cedidos gestionados por las Comunidades, como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, los tributos estatales sobre el juego gestionados por las Comunidades Autónomas por delegación del Estado, dado que dicha información pone de relieve la existencia de otros posibles hechos imposables, especialmente, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Patrimonio.

Desde el 1 de enero de 2015 las Comunidades Autónomas deberán suministrar de forma periódica por vía electrónica a la Agencia Estatal de Administración tributaria información de las familias numerosas y de los grados de discapacidad, a través del modelo 990. Esta información resulta necesaria para la tramitación de los pagos anticipados de las deducciones por familias numerosas y grados de discapacidad previstas en el artículo 81 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según la modificación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

Por su parte, la Agencia Tributaria continuará proporcionando a las Administraciones tributarias autonómicas acceso a la información sobre los impuestos cedidos que sea necesaria para su adecuada gestión tributaria.

Además de estos intercambios de información generales, se potenciarán los intercambios de información específicos sobre determinados hechos, operaciones, valores, bienes o rentas con trascendencia tributaria que resulten relevantes para la gestión tributaria de cualquiera de las Administraciones, especialmente para la lucha contra el fraude.

Se fomentará la transmisión por parte de las Comunidades Autónomas de información sobre los valores reales de transmisión de bienes y derechos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que hayan sido comprobados por las Administraciones tributarias autonómicas en el curso de procedimientos de control, dada la repercusión de este valor comprobado en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades gestionados por la Agencia Tributaria.

Del mismo modo, se potenciará la remisión de información por parte de las Comunidades Autónomas sobre la constitución de rentas vitalicias, operaciones de disolución de sociedades y de reducción del capital social con atribución de bienes o derechos de la sociedad a sus socios, préstamos entre particulares y pagos presupuestarios antes de su realización, a efectos de proceder al embargo del correspondiente derecho de crédito en caso de que el acreedor mantenga deudas pendientes de pago con la Agencia Tributaria.

Por su parte, la Agencia Tributaria facilitará a las Comunidades Autónomas información específica sobre aportaciones de activos a sociedades que no supongan aumento de capital y no consten documentadas en escritura pública.

Finalmente, en materia de intercambio de información, se continuará potenciando la colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias autonómicas en la transmisión de la información obtenida en los procedimientos de control desarrollados por cada una de ellas que resulte relevante para la tributación por otras figuras impositivas gestionadas por otra Administración.

La planificación coordinada y la colaboración en la selección de los contribuyentes que serán objeto de actuaciones de control será otra área de atención preferente. En este ámbito, destacan:

1. Control global de las deducciones sobre el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobadas por las distintas Comunidades Autónomas, partiendo especialmente de la información suministrada por dichas Comunidades.

Asimismo, se utilizará intensivamente la información remitida por las Comunidades Autónomas en materia de discapacidad y familia numerosa para el control de la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a ejercicios no prescritos y su relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, mediante el cruce de información sobre la titularidad de bienes y derechos, incluidos los situados en el extranjero, y la identificación de contribuyentes no declarantes de dicho impuesto que estén obligados a presentar declaración.
3. Operaciones inmobiliarias significativas al objeto de determinar su tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido o, alternativamente, por el concepto «Transmisiones Patrimoniales» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
4. Operaciones societarias más relevantes declaradas exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por haberse acogido al régimen fiscal especial del capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
5. Cumplimiento de los requisitos para disfrutar de determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a través de la comprobación de la principal fuente de renta.
6. Cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen fiscal de las cooperativas.
7. Domicilios declarados y sus modificaciones.

Finalmente, por lo que se refiere a las Comunidades de régimen foral, tanto el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo), como el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre), contemplan entre sus principios esenciales los de coordinación y colaboración mutua entre dichas Comunidades y el Estado en la aplicación de sus respectivos regímenes tributarios.

La línea fundamental de colaboración entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco vendrá constituida por el intercambio de la información necesaria para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y luchar contra el fraude fiscal, especialmente aquel que pretende aprovecharse de las diferencias normativas en los distintos territorios o de la existencia de Administraciones tributarias diferentes, mediante fórmulas de deslocalización o planificaciones fiscales abusivas.

Tributos Oficinas Liquidadoras

• TEMAS FISCALES

- ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA RESPECTO AL TRATAMIENTO DE LOS NO RESIDENTES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
 - » J. Javier Pérez-Fadón. Inspectos de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho por la U.C.M. 16

• TRIBUNAL SUPREMO

- RENUNCIA A LA EXENCIÓN: SUBSANACIÓN DE ESCRITURA
 - » Sentencia de 15 de enero de 2015 26
- VALORACIÓN A EFECTOS DEL ITPAJD E IRPF
 - » Sentencia de 38 de enero de 2015 26

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE EL TRANSMISIONES PATRIMONIALES 42
 - » Ampliación del capital social y posterior disminución del capital con devolución de aportaciones consistentes en los tres inmuebles que posee en el activo la sociedad 42
 - » Adquisición de la nuda propiedad de un inmueble reservándose el transmitente el usufructo con facultad de disposición 42
 - » Cambio de calificación de viviendas libres a protegidas 42
 - » Acta de notoriedad 42
 - » Novación del préstamo hipotecario, modificándose ciertas condiciones como el interés, el plazo y el valor de tasación del inmueble hipotecado 43
 - » Escritura de división horizontal y extensión del proindiviso 43
 - » Escritura de cancelación de obra nueva y división horizontal 43
 - » Segregación, extinción de condominio y liberación de responsabilidad 44
 - » Nulidad de la compraventa 44
 - » Consentimiento del mantenimiento del rango hipotecario 45
 - » División horizontal de la finca y disolución de la comunidad hereditaria, adjudicando una vivienda a cada hermano y un local al 50% en copropiedad 45
 - » Compraventa de oro realizada a particulares por empresarios 46
 - » Arrendamiento con opción de compra 46
 - » Adquisición de la participación del 50% de una comunidad de bienes compuesta por un piso y un local de negocio 47
 - » Transmisión de un solar por un particular 47
 - » Adquisición a un ayuntamiento de una parcela de terreno sobrante de vía pública que pertenecía a dicho ayuntamiento, como bien patrimonial, desde tiempo inmemorial 48
- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 50
 - » Donación dineraria por una abuela a su nieta a través de un trust 50
 - » Donación de acciones a un sobrino 50
 - » Escritura pública de resolución de contrato de opción de compra con una entidad mercantil que, en dicho acto, otorgó la condonación de parte de una deuda 51
 - » Donación a los hijos de la nuda propiedad de participaciones en una Sociedad Limitada 51
 - » Aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 en caso de fallecimiento de uno de los socios de una sociedad resultante de una fusión por absorción 51
 - » Exención en el impuesto sobre patrimonio de las acciones de la nueva sociedad resultante de una fusión por absorción 52
 - » Condición en el ISD de legataria de parte alícuota 53
 - » Fallecimiento de uno de los condóminos de una comunidad de bienes que explota fincas agrícolas 53
 - » Pacto sucesorio de atribución particular de conformidad al artículo 431.1 y siguientes de la Ley 10/2008 del Código Civil de Cataluña 54
 - » Valor en el ISD de unas acciones de sociedades que tienen patrimonio neto positivo y otras, patrimonio neto negativo en caso de aceptación de la herencia a beneficio de inventario 54
 - » Transmisión de una oficina de farmacia por un importe inferior al aplicado en su "adquisición mortis causa" con reducción en el impuesto sobre sucesiones y donaciones conforme al artículo 20.2.c) de su ley reguladora 54

TEMAS FISCALES

Análisis de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto al tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ. *Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho por la U.C.M.*

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN.
- II. LA SENTENCIA DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014 (C-127-12).
 - A. Planteamiento.
 - B. Resumen del contenido de la Sentencia.
- III. NORMATIVA ESPAÑOLA PARA CUMPLIMENTAR EL FALLO.
 - A. La modificación de la Ley del ISD.
 - B. Exámen de las modificaciones del ISD derivadas de la Sentencia del TJUE.
 - C. Modificación del régimen de declaración de los obligados tributarios.
- IV. EFECTOS DE LA SENTENCIA Y DE LA REFORMA DE LA LISD.
 - A. Ámbito temporal del tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre el Patrimonio.
 - B. Resumen.
- V. OTRAS CUESTIONES CONEXAS Y RESUMEN.
 - A. Modificación del tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre el patrimonio.
 - B. Resumen.

I. Introducción

Con fecha de 3 de septiembre de 2014, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha fallado contra España en el litigio que mantenía con la Comisión Europea (CE) respecto al tratamiento en nuestro país a los contribuyentes y causantes que no tuvieran su residencia fiscal en territorio español y de los bienes no situados en España, en cuanto a su forma de gravamen en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

El mencionado fallo ha llevado a una importante modificación de la normativa del ISD, que, indirectamente, ha afectado también al Impuesto sobre el Patrimonio.

En este trabajo se analizará, en primer lugar la Sentencia citada, los cambios introducidos en la normativa fiscal como consecuencia del fallo y el alcance espacial y temporal de ambos.

En su dimensión temporal, este asunto comenzó con una Carta de emplazamiento de la CE al Gobierno de España, de 11 de julio de 2007, en la que se comunicaba la incompatibilidad de la normativa española del ISD con la normativa comunitaria y con la del Acuerdo del Espacio Económico Europeo (EEE). En concreto, por suponer la Comisión Europea (CE) que la regulación en España de dicho impuesto vulneraba la libre circulación de personas y de capitales contenidos en los artículos 18 y 56 del Tratado constitutivo de la Unión Europea (actuales artículos 21 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) y los artículos 28 y 40 del Acuerdo EEE.

Dicha Carta fue contestada en sentido contrario al de la misma por el Gobierno de España, por considerar que en, ningún modo, la normativa española del ISD vulneraba los citados preceptos del Derecho de la UE, por lo que la CE remitió un Dictamen motivado, de 7 de mayo de 2010, sobre el citado asunto, en los mismos términos que los recogidos en la Carta de emplazamiento.

Posteriormente, la CE a la vista de las modificaciones legales introducidas por España en el ámbito de la regulación de la financiación de las Comunidades Autónomas, principalmente, la nueva Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula actualmente el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, suspendió sus actuaciones hasta analizar la nueva regulación estatal.

La CE, con fecha 16 de febrero de 2011 remitió nuevo Dictamen motivado, que, en esencia, mantenía los mismos argumentos que el anterior, literalmente, consideraba que:

“El Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los artículos 21 y 63 del TFUE y a los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el EEE al introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, entre los causahabientes de donaciones, sucesiones y disposiciones similares de bienes residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes; y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.”

El Gobierno español mantuvo su discrepancia total con el criterio de la CE transcrito y, por eso, esta interpuso una demanda ante el TJUE, con fecha 7 de marzo de 2012, que ha dado lugar a la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127-12), que se analiza en este artículo.

II. La sentencia de 3 de septiembre de 2014 (C-127-12)

A. PLANTEAMIENTO.

La demanda presentada por la CE ante el TJUE se ha basado en las mismas razones que la expuestas respecto a la Carta de emplazamiento y a los Dictámenes motivados resumidos con anterioridad, es decir, considerar que la normativa española vulneraba los principios de libertad de movimientos y de establecimiento de las personas y de libertad de movimientos de capital en el ámbito de la UE y del Acuerdo EEE.

En su demanda, para justificar lo anterior, la CE acompañó su demanda con varios ejemplos referidos al tratamiento de los no residentes fiscales en España en los que comparaba supuestos en que los no residentes fiscales en nuestro país sufrían un trato distinto y peor que los residentes en España, concretamente, con respecto a los residentes fiscales en la Comunidad Autónoma de Madrid. Es bien sabido que el ISD es un tributo estatal cedido a las Comunidades Autónomas (CCAA), no solo en lo que se refiere a la gestión, recaudación e inspección del mismo, sino también en lo que se refiere a capacidad normativa en determinados aspectos del tributo, en concreto, puede decirse que las CCAA tienen competencias para fijar, entre otros, los elementos determinantes desde la cuantía de la base liquidable hasta la cuota a ingresar, compartiendo dichas competencias con el Estado, según se establece en la Constitución Española, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y, actualmente, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

En aplicación de la normativa citada, casi todas las CCAA de régimen común han establecido en este tributo sus propias regulaciones de reducciones de la base imponible, tarifas, coeficientes multiplicadores, deducciones y bonificaciones de la cuota, etc., creando un sistema de exigencia del tributo distinto en cada una de las CCAA en función de la residencia fiscal de causantes, causahabientes o de dónde radiquen los bienes transmitidos sujetos al ISD, en este sentido no es descubrir nada resaltar que la CA de Madrid es la que, sin duda, mejor trato establece para los obligados al pago del ISD en su territorio.

Teniendo en cuenta lo anterior, es por lo que la CE apeló a la comparación del tratamiento de los obligados tributarios por obligación real, que tributan al Estado, frente a los de la CA de Madrid, que como se ha dicho, para determinados grupos de parentesco –grupos I y II de parentesco de la Ley del ISD– prácticamente ha suprimido el pago efectivo del tributo.

El Gobierno de España contestó a la demanda, en primer lugar solicitando su inadmisión, por considerar que no concretaba ni determinaba cuáles eran los argumentos que llevaban a la CE a considerar que la normativa española del ISD vulneraban los citados preceptos de la UE.

Además de lo anterior, defendiendo que la normativa española de este tributo, que da lugar a diferencias de trato entre los residentes de cada CA y entre estos y los no residentes, respondía al reparto constitucional de la potestad tributaria, avalado por la jurisprudencia del TJUE, concretamente en la Sentencia Açores (EU:C:2006:511), por último, a que la condición de no residente es una característica objetiva que justifica un diferente trato, dado que solo se tributa por parte de la herencia –los bienes y derechos del caudal relicto que estén situados en territorio español–, frente a los residentes que deben tributar por toda su herencia mundial, lo que limita la progresividad del impuesto de aquellos.

B. RESUMEN DEL CONTENIDO DE LA SENTENCIA.

Respecto al contenido de la Sentencia, destacar que no acepta la inadmisión de la demanda, que fue solicitada por España, porque, pese a que el TJUE reconoce que el escrito de demanda presenta lagunas en la argumentación de la CE, en conjunto considera que el objeto y fin de la misma están adecuadamente delimitados, por lo que, en consecuencia, rechaza la solicitud de inadmisión, observando que la demanda se dirige, solamente, contra las normas estatales del ISD.

Por lo que se refiere al fondo del asunto, el TJUE entiende que dado que la CE no ha acreditado en absoluto de qué manera afecta la legislación estatal a las garantías conferidas por el artículo 21 TFUE, relativas a la libertad de movimientos de personas y a su establecimiento en cualquier Estado miembro, y, ni siquiera, ha demostrado nexo alguno entre esta disposición y la legislación discutida, no procede examinar el presente recurso a la luz del artículo 21 TFUE, es decir que rechaza esta vulneración.

Por el contrario, en lo que respecta a la libertad de movimientos de capitales, considera que los impuestos sucesorios, que consistan en la transmisión mortis causa a una o varias personas, al igual que el trato fiscal de las donaciones, cualesquiera que sean los bienes transmitidos, están comprendidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del TFUE relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro (como se establece en la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 20, y demás jurisprudencia sobre este extremo).

En el aspecto anterior, el TJUE considera que, según su propia jurisprudencia, constituyen restricciones de los movimientos de capitales las medidas nacionales que causen una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de éstos (en materia de sucesión, las Sentencias Jäger, C256/06, EU:C:2008:20, apartado 31, y Welte, EU:C:2013:662, apartado 23, y, en materia de donación, la Sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 26).

En este caso concreto de España, el TJUE establece que los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009 prevén la posibilidad de que las CCAA establezcan cierto número de reducciones fiscales, que sólo se aplican en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades por parte del causante, contribuyente o los bienes que se transmitan, por lo que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente de la sucesión o un donatario o un causante que no resida en el territorio español, o también una donación o una sucesión que tenga por objeto bienes inmuebles situados fuera del territorio español, en todos estos supuestos, los citados no pueden beneficiarse de los beneficios fiscales de las CCAA, por lo que el valor de esa sucesión o esa donación se reducirá, por lo que, en conclusión, la legislación estatal española mencionada constituye una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 TFUE, apartado 1.

Tampoco acepta el TJUE que las diferencias entre residentes y no residentes en el ISD respondan a diferencias objetivas, por lo que rechaza el argumento de España respecto a tal diferenciación y a su correlativo distinto tratamiento fiscal en este impuesto.

Por último, respecto a la vulneración de lo dispuesto en el artículo 40 del Acuerdo EEE, considera el TJUE que, tengan o no Convenios de intercambio de información con España, si se ha determinado, con base en lo dispuesto en el artículo 63 TFUE, la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales, ha de fallarse en el mismo sentido en relación con el artículo 40 del Acuerdo EEE, toda vez que las disposiciones de este último artículo tienen el mismo alcance jurídico que las disposiciones idénticas, en sustancia, del artículo 63 TFUE (Sentencia Comisión/Alemania, C600/10, EU:C:2012:737, apartado 27).

Por consiguiente, debe apreciarse que la legislación estatal discutida constituye una restricción prohibida por el artículo 40 del Acuerdo EEE. Con dicha argumentación, centrado en el alcance de lo dispuesto a los países miembros de la UE y del Acuerdo EEE, el fallo, literalmente establece:

“1. Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

2. Desestimar el recurso en todo lo demás.

3. Condenar en costas al Reino de España.”

A lo anterior cabe añadir como comentario inmediato, por una parte, la paradoja de que habiendo establecido el TJUE que solo uno de los preceptos de la UE ha sido vulnerado por la normativa española en cuestión, el resultado es, no obstante, que la normativa en cuestión debe ser modificada en su integridad y, por otra, que la Sentencia no se pronuncia sobre el alcance temporal de su fallo, por lo que habrá de aplicarse lo establecido por la doctrina del propio Tribunal y por la normativa española sobre este extremo.

III. Normativa española para cumplimental el fallo

A. LA MODIFICACIÓN DE LA LEY DEL ISD.

Una vez recibida la notificación del fallo transcrito, el Gobierno de España, mediante la elaboración de una enmienda al Proyecto de Ley por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, introdujo varias modificaciones en la Ley del ISD.

Las mencionadas modificaciones, tras su aprobación por las Cortes Generales, se han plasmado en la modificación de la disposición adicional segunda de la Ley del ISD, que ha quedado con la siguiente redacción:

«Disposición adicional segunda. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:
 - a. En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.
 - b. En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.
 - c. En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.
 - d. En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.
 - e. En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.
2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.
3. Cuando en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas expuestas en el apartado 1 anterior resulte aplicable la normativa de distintas Comunidades Autónomas, la cuota tributaria a ingresar se determinará del siguiente modo:
 - 1º. Se calculará el tipo medio resultante de aplicar al valor del conjunto de los bienes y derechos donados la normativa del Estado y la de cada una de las Comunidades Autónomas en las que radiquen o estén situados parte de tales bienes y derechos.
 - 2º. Se aplicará al valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada Comunidad Autónoma el tipo medio obtenido por la aplicación de su normativa propia, de lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar, correspondiente a dichos bienes y derechos.

Dos. Regulación de la declaración-liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Los contribuyentes, que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.»

B. EXAMEN DE LAS MODIFICACIONES DEL ISD DERIVADAS DE LA SENTENCIA DEL TJUE.

Las modificaciones que se han aprobado en la normativa del ISD afectan, exclusivamente, como se deduce de la Sentencia objeto de este análisis, a la normativa española de carácter estatal, sin que se tengan que modificar ninguna de las normas dictadas por las CCAA, puesto que el TJUE así lo ha determinado, validando de esa forma las diferencias regulatorias autonómicas.

A destacar de la modificación introducida en la normativa estatal del ISD, su división en dos aspectos, uno que es consecuencia directa del fallo del TJUE, que se recoge en el apartado Uno de esta nueva disposición adicional segunda y, otro, que se establece en el apartado Dos que hace referencia a la totalidad de los obligados que deban de tributar a la Administración Tributaria del Estado, que es un colectivo más amplio y heterogéneo que el del apartado Uno y que comprende no sólo a los afectados por lo dispuesto en el apartado Uno, sino también a todos los demás sujetos pasivos residentes o no residentes que deban tributar al Estado, aunque no les afecte la reforma.

Esta segunda modificación, tiene una causa remota, puesto que ya en la normativa del ISD se preveía que se fuera estableciendo como única forma de declaración la autoliquidación, lo que conlleva, además de la declaración del supuesto de hecho gravado, la liquidación del impuesto por parte del contribuyente, habiéndose implantado hasta este momento en la mayoría de las CCAA de régimen común y, ahora, pasa a ser, también, el único medio de declaración ante la Administración estatal.

La obligación de autoliquidación, aun sin ser aplicación directa del fallo, sí tiene, sin duda, su causa indirecta en el mismo, puesto que al establecerse en nuestra normativa que los afectados por la Sentencia del TJUE, como opción de los mismos, el poder aplicarse la normativa autonómica que se deduzca de lo dispuesto en el apartado Uno, llevará a que difícilmente, la Administración tributaria, pueda aplicar por sí misma toda esa normativa autonómica.

Por lo que respecta al cumplimiento del fallo por parte de España, que se recoge en el apartado Uno, en primer lugar ha de reseñarse que se refiere, solamente, a los supuestos de no residentes –tanto causantes como causahabientes o a bienes, derechos y obligaciones– que sean residentes o estén situados en el territorio de los Estados miembros de la UE o del Acuerdo EEE.

Esta delimitación territorial deriva del contenido de la Sentencia del TJUE y, en concreto, de su fallo antes transcrito, que como puede observarse se refiere, sólo, a los no residentes en países de la UE y los bienes situados en los mismos, y que, al referirse como aplicable, también, a la normativa del Acuerdo EEE, amplía a dicho Acuerdo la vulneración de la libertad de movimientos de capitales a dichos Estados, añadiendo que le es de aplicación lo establecido en el fallo aun en los casos en que no mantengan acuerdos de intercambio de información con España, de lo que se deduce que si se hubiera de aplicar el contenido del fallo y las consideraciones de la Sentencia a cualquier otro país tercero no hubiera sido necesario hacer dicha referencia expresa por la que se amplía la doctrina del TJUE a los tres Estados del EEE.

Pasando a los concretos números y letras del apartado Uno, empezando por el 1, el mismo se refiere a los supuestos de transmisiones gratuitas, tanto mortis causa, como inter vivos.

Este número 1 se divide a su vez en varios casos, así en la letra a) se establece que si el causante de una sucesión mortis causa no hubiera sido residente fiscal en nuestro país, siéndolo en cualquier otro país miembro de la UE o del EEE, los contribuyentes por el ISD podrán optar por aplicarse, bien la normativa estatal o bien la normativa estatal y la aprobada por la Comunidad Autónoma (CA) en cuyo territorio se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Sin querer entrar, más allá de lo necesario, en el concepto de residencia fiscal, recordar que la normativa del ISD se remite para determinar tal condición a la determinación de este concepto en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), cuyo criterio principal es considerar que una persona es residente donde hubiera estado viviendo durante más tiempo del último año que se tenga en cuenta, aunque también haya otros criterios subsidiarios por si el primero no se cumpliera, que luego se expondrán.

Sobre este primer supuesto, en mi opinión, se refiere a todo tipo de bienes y derechos del caudal relicto, tanto inmuebles, como muebles, incluidos los derechos y demás bienes inmateriales, así como las obligaciones que se adquieran en la sucesión, puesto que no dejan de ser parte del caudal relicto para los herederos. Por el contrario, no se tendrán en cuenta los seguros de vida que deban acumularse a la herencia para su liquidación por el ISD, ya que no forman parte del reiteradamente citado caudal relicto, mientras que el mayor valor estará referido al valor real de los mismos –bienes + derechos – obligaciones–, que es el criterio de valoración de este impuesto.

En cuanto a donde están situados los bienes, si son inmuebles donde radiquen, si son muebles en donde se encuentren efectivamente situados en el momento del devengo del ISD, tratándose de una cuestión de hecho que podrá ser probado por cualquier medio admitido en Derecho, a este respecto, recuérdese lo establecido en el artículo 18.2 del Reglamento del ISD, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que establece:

“2. A efectos de lo previsto en el número anterior se consideran situados en territorio español:

1º Los bienes inmuebles que en él radiquen.

2º Los bienes muebles afectados permanentemente a viviendas, fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados en territorio español y, en general, los que habitualmente se encuentren en este territorio aunque en el momento del devengo del Impuesto estén fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias.”

En estos casos de causantes no residentes en España, si no hubiera ningún bien situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que la resida, por lo que en este supuesto, cada sucesor podrá optar por una normativa autonómica que puede ser distinta de la de los demás sucesores.

Además de lo anterior, la opción por la aplicación de la normativa del ISD aprobada por la CA que corresponda deberá ser en su totalidad, al igual que se aplicaría a un residente fiscal en nuestro país, es decir, que no podría acogerse a una determinada reducción de la CA pero no a sus tarifas o a sus coeficientes multiplicadores.

Por último, en el caso de que pudieran estar sujetos al ISD en nuestro país, la nueva regulación no impone distinción alguna respecto a la residencia fiscal de los contribuyentes, por lo que es indiferente cual sea el territorio en que tengan tal residencia, pudiendo ser en España, en otro país miembro de la UE o del Acuerdo EEE o, incluso, en un tercer país.

La letra b) se ocupa del supuesto en los que los causantes hubieran tenido su residencia fiscal en el territorio español, determinada de acuerdo con lo previsto en la regulación del IRPF, en cuyos casos, los contribuyentes no residentes fiscales en nuestro país, que sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE, podrán optar por la aplicación de la normativa aprobada por la CA de residencia del causante, en este caso, determinada de acuerdo con lo previsto en la Ley 22/2009 –donde hubiera residido durante más tiempo de los últimos cinco años antes de su fallecimiento–.

Por tanto, para establecer la residencia fiscal del causante en la CA en que hubiera estado, cuando el mismo no hubiera residido menos de cinco años en España, deben combinarse los dos criterios expuestos anteriormente, de tal forma que, si sólo, hubiera residido un año en España, será residente en la CA en que hubiera estado más tiempo, porque será en la que ha estado residiendo más tiempo de los últimos cinco años.

Por lo que respecta a la letra c), se trata de no residentes fiscales en España que residan en un Estado miembro de la UE o del EEE, que adquiera por donación o por otro negocio gratuito e inter vivos algún bien inmueble radicado en nuestro país, en cuyo caso cuando tribute por el ISD podrá optar por aplicarse la normativa de la CA en la que esté radicado el inmueble de que se trate.

La letra d) del mismo número 1 de este artículo se refiere a los supuestos de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la UE o del EEE, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde tengan su residencia fiscal.

La residencia fiscal en España se obtiene cuando se haya estado durante más de 183 días en nuestro país y la de residencia autonómica en donde hubiera estado durante más tiempo de los últimos cinco años, por lo que la combinación de ambos criterios resuelve si una persona es o no residente en nuestro país y en que CA tiene su residencia, en este caso, como se concluyó para el caso de las sucesiones, si hubiera estado sólo un período de 183 días en territorio español, ese será el territorio autonómico de residencia. En otro ejemplo si de dichos 183 días hubiera vivido 92 días una CA y 91 en otra CA, será en la primera de estas dos CCAA donde tenga su residencia fiscal.

En cuanto a la letra e) del mismo número 1 de este precepto, se establece como regla aplicable que, cuando se adquieran por parte de contribuyentes no residentes en territorio español bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la CA donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto. Como puede observarse respecto a la regla anterior, se aplica un criterio parecido al que se ha establecido para los bienes inmuebles, pero, dada la movilidad característica de los bienes muebles –como se ha dicho anteriormente, esta categoría contiene a los propios bienes muebles, a los derechos de todo tipo, a los inmateriales y, en general, a todos aquellos que, de acuerdo con lo previsto en el Código Civil, no sean inmuebles–, se introduce una norma cautelar que evite que los contribuyentes pudieran tributar con las normas que libremente escogieran, simplemente, moviendo de lugar los bienes muebles. A tal fin, se establece una fijación de los bienes en el momento del devengo similar a la que se establece en la Ley 22/2009 para las personas y la delimitación de la residencia fiscal autonómica.

Antes de pasar a analizar el número 2, nuevamente, recordar que los contribuyentes del ISD en España, tienen el derecho a la aplicación de la normativa de las CCAA que, según estas reglas, les pudieran corresponder, pero no la obligación de hacerlo.

El número 2 recoge una de las reglas para poder aplicar la reforma es la conciliación de los criterios que regulan la residencia fiscal en España, que como se ha dicho es la de la normativa del IRPF, cuya principal regla de delimitación se basa en que las personas hayan permanecido más de 183 días del año natural en territorio español, si bien, la Ley del IRPF añade como criterios subordinados al anterior para considerar residentes los siguientes: que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta o cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, que debe conciliarse con la residencia en el territorio de una CA, que será cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

El número 3 del precepto que se examina trata de los supuestos en que en un sólo documento se incluyan varias donaciones de bienes de un mismo donante, también, al mismo donatario, para evitar que su liquidación individual minore el tipo que hubiera sido aplicable en el caso de que se hubieran realizado las donaciones con aplicación de varias normativas –estatal y autonómicas–, para lo cual:

En primer lugar, se calculan de forma separada los tipos medios resultantes de aplicar al conjunto de los bienes la normativa del Estado para el bien inmueble situado en un tercer país y la de la CA cuya normativa resulte aplicable, que será la de residencia del donatario, para el bien inmueble sito en la UE o en el EEE. Después, se aplican, respectivamente, los tipos medios resultantes al bien inmueble sito en un tercer país, es decir, el tipo medio resultante de la aplicación de la LISD y al bien inmueble sito en la UE o en el EEE, que será el tipo medio resultante de la aplicación de la normativa de la CA de residencia del donatario, si este ha optado por ello. Obsérvese que no hay referencia al caso de percibir indemnizaciones, rentas o cantidades por causa de seguros de vida no acumulables a la herencia, porque en dichos casos no han existido nunca discriminación, puesto que tales supuestos no han sido cedidos a las CCAA, por lo que antes y ahora son competencia exclusiva del Estado que es el único que ha regulado su exacción por el ISD, tratándose igual a los residentes y a los no residentes que lo sean en cualquier país.

Tampoco se hace referencia al actual régimen de beneficios fiscales de Ceuta y Melilla, porque del análisis de la regulación de los mismos, se deduce que no se produce discriminación negativa para los no residentes, aplicándose en los mismos supuestos a residentes y no residentes.

C. MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN DE DECLARACIÓN DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS.

El segundo de los apartados de esta disposición adicional segunda de la LISD se ocupa de establecer un nuevo sistema obligatorio de declaración para los obligados tributarios ante la Administración General del Estado, en cumplimiento de lo dispuesto en la propia normativa del citado impuesto. En efecto, la disposición transitoria décima de la Ley 29/1987, del ISD, ya anunciaba, como sistema único y obligatorio de este impuesto, el procedimiento de autoliquidación en la gestión de este tributo como meta a conseguir para facilitar dicha tarea. Ahora se establece en esta reforma dicho sistema para todos los contribuyentes que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, en concreto los que deban cumplimentar sus obligaciones ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

En el sentido anterior, dichos contribuyentes vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

De la norma anterior se deduce que se aplica a todos los contribuyentes obligados ante la Administración Tributaria del Estado, tengan o no derecho a aplicarse las reglas establecidas como consecuencia de la Sentencia que se analiza, por lo que deberán ser los propios contribuyentes, los que en su caso opten por aplicarse la normativa del Estado y de las CCAA que de acuerdo con lo previsto en el apartado Uno de esta disposición adicional pudieran serles de aplicación.

Sobre las formas y lugar de presentación de las autoliquidaciones obligatorias se ha aprobado recientemente la Orden HAP/2488/2014, de 29 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 650, 651 y 655 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y se determina el lugar, forma y plazo para su presentación.

VI. Efectos de la sentencia y de la reforma de la LISD.

A. ÁMBITO TEMPORAL DE APLICACIÓN DE LA SENTENCIA.

La Sentencia que se analiza no establece nada respecto a este extremo y la modificación de la normativa española, que, asimismo, se ha estudiado en este trabajo, tampoco se pronuncia sobre sus efectos temporales, salvo que se establece que entrará en vigor el 1 de enero de 2015.

Para resolver por tanto dichos aspectos relativos, tanto a la Sentencia, como a la nueva normativa del ISD, es necesario, comenzar por estudiar cuáles deban ser los criterios aplicables a una y otra.

Respecto a la Sentencia, al no establecerse si debe aplicarse desde la fecha de la misma o de forma retroactiva, ha de comen- zarse por constatar que la misma no se pronuncia expresamente sobre su efectividad temporal, por lo que, no existiendo en la normativa de la UE regulación sobre esta materia, ha de estudiarse cuál sea la jurisprudencia del TJUE en este extremo.

En el sentido anterior, con base en lo dispuesto en la Resolución de la Dirección General de Tributos, 2/2005, de 14 de noviembre (BOE 22-11-2005), que, en mi opinión, da cumplida solución a esta cuestión, ha de decirse que el TJUE ha venido estableciendo, en aplicación del «efecto directo» y de la «primacía» del Derecho comunitario, que el incumplimiento por parte de un Estado miembro de normas de la UE tiene efectos «ex tunc», por lo que las autoridades del Estado miembro, no deben seguir aplicando la normativa declarada incompatible y, además, tienen la obligación de adoptar las disposiciones necesarias para que pueda tener pleno efecto en su territorio el Derecho comunitario vulnerado (en este sentido ver las Sentencias de 22 de junio de 1989 Fratelli Conzato 103/88 Rec. p. 1839, apartado 33 y de 19 de enero de 1993, Comisión/Italia, C-101/91, Rec. P-I-191, apartado 24.)

El propio Tribunal, respecto a los posibles efectos retroactivos y, en concreto, a la posible devolución de los ingresos indebidamente satisfechos, ha reconocido que, al no existir ninguna normativa comunitaria relativa a este aspecto, le corresponde al orde- namiento jurídico interno de cada Estado miembro regular dichos aspectos, sin que esa regulación pueda ser menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni, tampoco, el que dicha normativa interna haga imposible o muy difícil en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (prin- cipio de efectividad) (sobre este extremo, véanse las Sentencias de 15 de septiembre de 1988, Edis, C-231/96, Rec. p. I-4951, apartado 34 y de 17 de junio de 2004, Recheio-Casch & Caray, C-30/02, aún sin publicar, apartado 17).

Aunque los efectos sean «ex tunc» y los procedimientos deban ser los establecidos internamente, el TJUE admite que puedan es- tablecerse límites a su aplicación. En este sentido, la jurisprudencia del propio Tribunal ha reconocido expresamente dichos límites, como denegar la revisión de lo actuado cuando haya transcurrido un plazo razonable de tiempo (Sentencia de 17 de noviembre de 1998, Aprile, C-228/96, Rec. p. I-7141, apartado 19), permitiendo el establecimiento de plazos prescriptivos para reclamar, con base en garantizar la seguridad jurídica del sistema interno (Sentencias de 9 de febrero de 1999, Dilexport, C-343/96, Rec. p. I-579, apartado 26, o la de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. p. I-6325, apartados 34 y siguientes).

Aplicando la jurisprudencia anterior, resumida en los párrafos anteriores, a casos específicos, se podría concluir respecto a las posibles situaciones que puedan producirse que una Sentencia, como la que aquí se analiza, daría lugar a las siguientes solucio- nes temporales, según la normativa española:

- 1.º En aquellas situaciones en los que se hubiera dictado liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta hubiese deveni- do firme, no podrá procederse a la devolución de los ingresos indebidamente ingresados por la vía de recursos o reclamaciones de cualquier tipo.
- 2.º Cuando se hubiera dictado liquidación administrativa que no hubiese devenido firme, habrá que estar al contenido de la reso- lución o sentencia que ponga término al procedimiento.
- 3.º En los demás supuestos que pudieran darse en la práctica, la solicitud deberá referirse a ejercicios no prescritos, como se desprende del artículo 66 de la Ley General Tributaria, que limita la posibilidad de exigir la devolución de ingresos indebidos más allá del plazo de cuatro años de prescripción.

Por tanto, ha de concluirse que la sentencia tiene un efecto retroactivo limitado a las situaciones jurídicas a las que le sea aplica- ble y respecto de las que no haya cosa juzgada, prescripción, caducidad o efectos similares, respetando, por tanto, las situaciones jurídicas firmes en aras de la seguridad jurídica.

Las limitaciones vigentes en el ámbito estrictamente tributario, que se han enumerado, no pueden obstar a que los perjudicados por la regulación tributaria estatal, que hubiera sido declarada vulneradora de la normativa de la UE, puedan reclamar el perjuicio que consideren haber sufrido mediante una solicitud de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, que debe de efec- tuarse en el plazo de un año a contar desde la fecha de la sentencia, extensible, en su caso, a las sanciones, intereses, recargos, etc., que pudieran haberse impuesto y que no sean revisables según el Derecho tributario.

B. ÁMBITO TEMPORAL DE APLICACIÓN DE LAS MODIFICACIONES DE LA LEY DEL ISD.

En la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, ni en la reforma del IRPF y otros impuestos, se ha establecido nada res- pecto a los efectos de dicha reforma que no sea que entrará en vigor el día 1 de enero de 2015, por lo que cabe preguntarse qué efectos debiera de tener dicha reforma del ISD y el nuevo tratamiento que se establece para los supuestos que se regulan en su apartado Uno, así como desde cuando es exigible la obligación de autoliquidación del ISD.

En el aspecto anterior, aunque de una interpretación simplemente literal pudiera entenderse que los efectos de la nueva regulación se proyectan, únicamente, hacia delante en el tiempo, es cierto que la nueva regulación se ha aprobado para adecuar la normativa del ISD a los principios y preceptos comunitarios, por lo que, en mi opinión debe, asimismo, tener los mismos efectos respecto a los supuestos aun no firmes y cerrados que estén pendientes de resolución.

Así en las autoliquidaciones presentadas en fase de comprobación, solicitudes de liquidación pendientes de tramitar, procedimientos en fase de requerimiento o trámite de alegaciones, procedimientos en los que se hayan practicado liquidaciones parciales o se hayan concedido aplazamientos o fraccionamientos y, también, declaraciones presentadas después de la Sentencia y antes de que entre en vigor esta modificación y se encontrasen pendientes de liquidación, así como las autoliquidaciones presentadas en el mismo período y otras situaciones similares en los que no haya todavía actos resolutorios, deberá de aplicarse lo establecido en la nueva Ley, para evitar aplicar normas anteriores que han sido declaradas vulneradoras del Derecho comunitario y, además, que luego podrían ser reclamadas por los interesados con efectos, sin duda, a su favor.

Por último, respecto a desde cuándo debe considerarse que es obligatoria la autoliquidación, podría decirse que desde que se autoliquide el impuesto que se ha devengado tras la entrada en vigor del apartado Dos de la disposición adicional segunda, es decir, para los que se devenguen tras el 1 de enero de 2015, pero creo que parece más lógico, exigir, también, tal forma de declaración para todas aquellas declaraciones que se presenten tras el 1 de enero de 2015, ya que los interesados al no haber presentado, todavía, la declaración quedan sometidos por Ley a esta nueva obligación de autoliquidar. En este último sentido se ha pronunciado la Orden HAP/2488/2014, de 29 de diciembre, antes citada.

VII. Otras cuestiones conexas y resumen.

A. MODIFICACIÓN DEL TRATAMIENTO DE LOS NO RESIDENTES EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

Como consecuencia indirecta del fallo de la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, se ha modificado, también, el tratamiento fiscal regulado en la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) en España.

No obstante lo anterior, hay que hacer constar que sobre este impuesto, la CE había iniciado un procedimiento Piloto, que consisten en un trámite que se efectúa con anterioridad a la posible remisión de una Carta de emplazamiento, sirviendo a la CE para solicitar información, datos y pareceres de cualquier Estado miembro de la UE sobre un asunto determinado, para evitar, precisamente, tener que proceder oficialmente a plantear un expediente de vulneración del Derecho comunitario, este procedimiento que la CE decidió dejar en suspenso en esta vía hasta que se dictara la Sentencia sobre el ISD, que se comenta en este trabajo.

En la disposición final cuarta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, se ha introducido una modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, con entrada en vigor a partir del 2015.

Dicha modificación consiste en establecer un nuevo tratamiento fiscal para los no residentes fiscales en España, en los términos de la regulación de este extremo en la normativa del IRPF, que sean residentes fiscales en otros países miembros de la UE o del EEE, literalmente dicha modificación tiene la siguiente redacción:

“Disposición final cuarta. Modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Se añade una nueva disposición adicional cuarta a la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, con la siguiente redacción:

«Disposición adicional cuarta. Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.”

De la transcrita modificación se deducen, en primer lugar que se limita su aplicación a los contribuyentes que no sean residentes fiscales en España, siéndolo en cualesquiera de los otros Estados miembros de la UE o del EEE, por lo que un no residente que lo fuera en un Estado tercero no tendría derecho a la posible aplicación de estas especialidades.

Además, como en el caso de la modificación del ISD, se trata de un derecho de opción que el propio sujeto pasivo del IP debe ejercitar, es decir, que no es obligatorio que se aplique la normativa de la CA en donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares, como en el caso del ISD, sobre este extremo, no es impensable que, en un momento dado, algunas CCAA pudieran tener un régimen fiscal menos favorable que el del Estado, por lo que no sería conveniente aplicar su normativa.

En mi opinión cuando se refiere en este caso al mayor valor de los bienes y derechos en una determinada CA, deben cuantificarse por las reglas establecidas para el IP, que no siempre se refieren al valor real como en el caso del ISD, sino que establece en su regulación formas de cuantificación específicas, como por ejemplo para los inmuebles, que deben valorarse por el mayor de los siguientes tres valores, el de adquisición, el catastral o el comprobado a efectos de otro tributo. Además, en la determinación del mayor valor no solo se deberán tener en cuenta los bienes y derechos, sino también las cargas y deudas que sean deducibles para calcular el patrimonio de las personas físicas a los efectos de este tributo.

Por último, al no ser este tributo objeto de la Sentencia del TJUE que se analiza, no cabe solicitar devolución de ingresos indebidos por este tributo ni, tampoco, solicitar la responsabilidad del Estado legislador, pues su modificación, aunque inspirada en el fallo de la Sentencia citada, no deriva de la misma, sino de la decisión de España de abordar tal modificación.

B. RESUMEN.

A modo de resumen de todo lo expuesto, se puede concluir que el Reino de España ha sido condenado por el TJUE, que ha considerado que su normativa estatal sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vulneraba los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo del Espacio Económico Europeo, al tratar de forma discriminatoriamente negativa a los no residentes fiscales en España –causantes y sujetos pasivos–, así como en los supuestos de adquisición de bienes no situados en España, frente a los residentes en nuestro país y a los bienes situados en el territorio español.

Para cumplir con el fallo de dicha Sentencia del TJUE, se ha modificado la normativa del ISD, en el sentido de establecer un nuevo tratamiento en el ISD de los no residentes que lo sean en cualesquiera otro Estado miembro de la UE o del EEE, de tal forma que los mismo podrán, en cada supuesto, aplicar la normativa de la CA que corresponda, según los puntos de conexión que articulan este nuevo régimen, sin que este nuevo tratamiento alcance a los no residentes de países terceros o a bienes situados en territorios de Estados que no sean miembros de la UE o del EEE.

En lo que respecta a la eficacia temporal de la Sentencia y de la nueva normativa sobre el ISD, al no establecerse en ninguna de ellas, nada sobre sus posibles efectos, la jurisprudencia del propio TJUE ha establecido que corresponde a cada Estado miembro regular tales aspectos.

Respecto a lo anterior, el TJUE ha determinado que aquellos preceptos que establezcan que los actos firmes no pueden ser recurridos ordinariamente, sin que sean de aplicación los extraordinarios de revisión, al no cumplir el fallo de la Sentencia del TJUE los requisitos de los mismos, y la posibilidad de establecer legalmente plazos de preclusión en los que poder recurrir, como la prescripción en defensa de la seguridad jurídica son, totalmente, aceptables, siempre que no sean procedimientos diferentes a los demás procedimientos de la normativa interna.

Sin embargo, tanto en el caso de actos firmes, como de procedimientos que establezcan que no se pueda reclamar por las vías ordinarias del ordenamiento interno, en ningún caso, pueden excluir la posibilidad de la solicitud de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

En cuanto a la nueva normativa del ISD, aunque su entrada en vigor ha sido fijada el 1 de enero de 2015, no es menos cierto que al tratarse de la adaptación de la regulación del Impuesto al fallo de la Sentencia citada, no cabe duda, que debe aplicarse a todos los actos de liquidación y revisión de cualquier tipo que no sean firmes, puesto que en caso contrario, podrían dar lugar a procedimientos de reclamación posterior.

Por último, en lo que hace al aspecto temporal, la obligación de presentar declaración-autoliquidación en el ISD para todos los contribuyentes que deban cumplimentar sus obligaciones con la Administración Tributaria Estatal, se considera que debe hacerse desde el 1 de enero de 2015, aunque el devengo sea anterior, siempre que el obligado no hubiera aun presentado declaración antes de esa fecha.

Además de lo anterior, se hace referencia a la modificación similar efectuada en la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, que ha establecido parecidas especialidades del tratamiento de los no residentes fiscales en España que lo sean en un país miembro de la UE o del EEE. En este caso, como en el ISD, no se incluyen en este nuevo tratamiento a los residentes en países terceros no integrantes de la UE o del EEE.

En este tributo, la determinación del mayor valor del patrimonio de las personas físicas deberá efectuarse de acuerdo con la regulación del IP, que no siempre hace referencia al valor real.

Por lo que hace referencia a su eficacia temporal, en este supuesto, al no ser la modificación adaptación del fallo, aunque es cierto que la CE tenía abierto un expediente Piloto basado en los mismos argumentos que los Dictámenes motivados sobre el ISD, aunque estaba suspendida su tramitación hasta que fallase el TJUE, no cabe decir que sea una adaptación a dicho fallo, por lo que sólo tendrá efectos desde su entrada en vigor el 1 de enero de 2015.

TRIBUNAL SUPREMO

RENUNCIA A LA EXENCIÓN: SUBSANACIÓN DE ESCRITURA. SENTENCIA DE 15 DE ENERO DE 2015.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. La **sentencia recurrida** consideró necesario, para la resolución del recurso contencioso- administrativo, tener en cuenta los siguientes hechos:

- a. Con fecha 23 de abril de 2004 , se otorgó escritura de compraventa por la que “ATAM-88 S.L.” vendió a la mercantil actora, “AFAR-4 S.L.”, la finca que se describe, **haciéndose constar en la estipulación quinta de dicha escritura que la transmisión estaba sujeta a IVA, habiendo repercutido la vendedora a la compradora la cuota resultante de dicho impuesto, cuota abonada en ese mismo acto por la compradora.**
- b. Esta escritura se presentó con autoliquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, con fecha 29 de abril de 2004 .
- c. Tras emitirse, con fecha 3 de junio de 2004 , por la oficina liquidadora propuesta de liquidación por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, en el trámite de alegaciones a dicha propuesta la actora aportó una diligencia de rectificación de la escritura de 23 de abril de 2004 , diligencia que estaba fechada a 6 de julio de 2004, en la que se rectificaba la estipulación quinta de dicha escritura que, tras la rectificación, pasaba a tener el siguiente contenido: se expresaba en la misma que la parte vendedora, sujeto pasivo del IVA, renunciaba a la exención de dicho impuesto; que la compradora (la mercantil actora) manifestaba ser sujeto pasivo del IVA en el ejercicio de su actividad empresarial y tener derecho a la deducción total del impuesto soportado por la presente adquisición; que ambas partes hacían valer la presente escritura como medio de notificación de la parte transmitente a la parte adquirente de la renuncia contenida en la presente cláusula; y que la parte vendedora declaraba haber percibido con anterioridad de la compradora la cuota correspondiente al IVA.
- d. Posteriormente, el órgano gestor práctico liquidación por ITP, entendiéndose que no era válida la renuncia a la exención del IVA por haberse realizado con fecha posterior al hecho imponible.
- e. Interpuesta por la actora reclamación ante el TEAR, fue desestimada por entender igualmente este organismo que no se cumplían con los requisitos necesarios para la validez de la renuncia a la exención de IVA por haberse ésta realizado en fecha posterior al hecho imponible, por lo que resultaba procedente emitir liquidación por ITP.

En cuanto a los **requisitos para que opere la renuncia a la exención del IVA** , dispone el artículo 20.dos de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) , del IVA , que:

“Las exenciones relativas a los números 20º, 21º y 22º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones...”.

Y el artículo 8 de su Reglamento (Real Decreto 1624/1992 (RCL 1992, 2834 y RCL 1993, 404)), en su apartado 1, establece que:

“La renuncia a las exenciones reguladas en los núms. 20º, 21º y 22º apartado uno artículo 20 Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido , deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles”.

A la vista de la regulación expresada debe concluirse que la renuncia a la exención de IVA está sujeta a los requisitos siguientes:

- 1º.- Que el adquirente sea sujeto del IVA y que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional;
- 2º.- Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición;
- 3º.- Que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores;
- y 4º.- Que el transmitente, lógicamente también sujeto pasivo de IVA, comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

Así pues, en caso de que se incumpla alguno de estos requisitos formales, la compraventa queda sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

... en este caso, debemos entender cumplido el requisito de que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, precisamente por aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo que admite en estos casos la renuncia del transmitente tácita o implícita, doctrina atinente, exclusivamente, a dicho requisito de comunicación fehaciente por el transmitente al adquirente de la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, de la que resulta exponente la STS de fecha 14 de marzo de 2006 (RJ 2006, 5532) , en la que se argumenta que:

“La necesidad de notificación “fehaciente» no implica necesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien. Normalmente se suele incluir en la propia escritura pública de transmisión, habiendo entendido la Dirección General de Tributos, en resolución de 10 de mayo de 1996, contestando a una consulta, que se considera «renuncia comunicada fehacientemente» la constancia en escritura pública de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA aunque no aparezca la renuncia expresamente a la exención, toda vez que, con la referida indicación, se cumple suficientemente el requisito establecido reglamentariamente, con el que se pretende que ambas partes conozcan el Impuesto al que se somete la operación, mediante una manifestación que igualmente haga fe frente a terceros (la Hacienda Pública en este caso).

Por todo ello, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA. En conclusión lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término “renuncia” sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término “renuncia” en la escritura o a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente, a la exención que propicia una opción a favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen”.

Ahora bien, además de este requisito relativo al transmitente que hemos considerado cumplido, ha de analizarse también si la pretendida renuncia a la exención del IVA se efectuó por la demandante, adquirente del inmueble, cumpliendo con todos los requisitos de forma que la legislación le exige, y en concreto, si se ha cumplido, por lo que a la adquirente se refiere, con lo establecido en el artículo 8.1, párrafo segundo, del Real Decreto 1624/1.992 (RCL 1992, 2834) (Reglamento del IVA), que dispone “La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles”.

Pues bien, a la vista del precepto citado, es claro que la sola mención contenida en la escritura pública de 23 de abril de 2004, en cuya virtud, la vendedora repercute el IVA a la compradora, no es suficiente para entender cumplidos los requisitos establecidos en el artículo 8 del Real Decreto 1624/1992 , dado el rigor formal con el que dicho precepto configura la renuncia a la exención de IVA. Y ello, porque el precepto citado no sólo exige (STS de 9 de noviembre de 2004 (RJ 2004, 7799)), como garantía de los derechos e intereses de todas las partes afectadas, que la renuncia deba comunicarse fehacientemente al adquirente, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los terrenos, sino que, además, exige que, “en todo caso”, la renuncia, que se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo, “se justifique con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total de IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes” (declaración que, lógicamente, tiene que ser, asimismo, coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia). Los términos utilizados por el precepto no dejan lugar a dudas, la citada declaración del adquirente es necesaria “en todo caso” para que la renuncia tenga validez.

Y es esta justificación de tal declaración del adquirente, la actora, la que no puede entenderse suplida con la mera mención efectuada en la escritura pública de 23 de abril de 2004, a que la vendedora ha repercutido el IVA sobre la compradora, porque el citado precepto reglamentario exige tal declaración “en todo caso”, pues, como ha declarado el Tribunal Supremo, “y es que, en definitiva, se ha querido revestir a la renuncia de un carácter formalista que condiciona esencialmente su validez.” (STS de 9 de noviembre de 2004 (RJ 2004, 7799)).

Sin que pueda otorgarse, tampoco, validez alguna a la declaración formal en este sentido del adquirente contenida en la diligencia de rectificación de la escritura de 23 de abril de 2004, porque esta diligencia de rectificación es de 6 de julio de 2004, y esta declaración del adquirente debe ser coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia por el transmitente.

Por tanto, no puede tenerse por cumplido el requisito consistente en que, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, se haya realizado por la actora, adquirente, la declaración que exige el artículo 8.1, párrafo segundo, del Real Decreto 1624/1992 (RCL 1992, 2834) , en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total de IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes.

Y faltando este requisito esencial de la renuncia, no puede entenderse ésta válidamente efectuada.

Segundo. La cuestión controvertida consiste en determinar si la transmisión del terreno adquirido por AFAR-4 S.L. mediante escritura de fecha 23 de abril de 2004 queda sometida a tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, según entiende la sentencia recurrida, o si, como defiende la recurrente, lo está por el Impuesto sobre el Valor Añadido, como resulta de las sentencias alegadas de contraste, a saber:

-- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón núm. 420/2008, de fecha 2 de julio de 2008 (PROV 2009, 95887) , recaída en el recurso contencioso administrativo 494/2006.

-- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria núm. 357/2005, de fecha 22 de julio de 2005 (JT 2005, 1045) , recaída en el recurso contencioso administrativo 38/2004.

-- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla), núm. 385/2008, de fecha 11 de abril de 2008 (JT 2008, 1251) , recaída en el recurso contencioso administrativo 82/2006.

La sentencia recurrida considera cumplido por parte de la transmitente del terreno lo establecido en el artículo 8.1, párrafo primero, del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RCL 1992, 2834 y RCL 1993, 404) , que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, para poder otorgar validez a la renuncia a la exención del IVA efectuada por la entidad transmitente, la cual es admitida en la sentencia recurrida, así como el cumplimiento del resto de los requisitos legales.

Queda limitada, por tanto, la cuestión controvertida a la verificación del cumplimiento de este último requisito establecido en el citado párrafo segundo del artículo 8.1 del Reglamento del IV A, para dar plena efectividad a la renuncia a la exención del IV A, es decir, comunicación al transmitente de la condición de sujeto pasivo del adquirente con derecho a la deducción total del IVA.

Tercero. La recurrente sostiene que en el presente supuesto concurren de un lado, la existencia de una contradicción entre la sentencia impugnada y las sentencias alegadas en contraste, sobre la base de una triple identidad (subjética, fáctica y jurídica) entre los procedimientos de los que han conocido; y de otro lado, la infracción del ordenamiento jurídico por parte de la sentencia recurrida.

1. La triple identidad entre la sentencia recaída en el recurso planteado y las sentencias ofrecidas de contraste resulta de los siguientes pasajes de éstas:

A. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 2 de julio de 2008 (PROV 2009, 95887).

La cuestión controvertida consiste en determinar si la transmisión del bien inmueble efectuado por escritura pública de 22 de septiembre de 1997 queda sometida a tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según las resoluciones impugnadas, en la modalidad de transmisiones patrimoniales, o si, como se pretende en la demanda, lo está por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En particular se trata de establecer si se han cumplido los requisitos para tener por efectuada la renuncia a la exención por el sujeto pasivo del IVA en los términos previstos en el artículo 4. Cuatro .a), en relación con el artículo 20. Uno 22 y el artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), y el artículo 8 del R. Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RCL 1992, 2834).

La resolución del TEAR, teniendo en cuenta la sentencia de esta Sección Segunda de 31 de enero de 2005 (JT 2005, 1013) (Recurso 230/2002) , dice que "...En el presente caso, debe considerarse que el transmitente ha comunicado fehacientemente al adquirente la renuncia al IVA, con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, puesto que, ... en la Estipulación Cuarta de la escritura de compraventa consta que "el representante de la Entidad vendedora confiesa que ésta ha recibido, antes de este acto de la parte compradora, la cantidad de UN MILLON OCHOCIENTAS OCHENTA Y OCHO MIL PESESTAS, que corresponde al dieciséis por ciento del valor en venta, en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido IVA, y que se ingresará en el Tesoro Público, de conformidad con las prescripciones legales".

Sin embargo, previa transcripción del Fundamento de Derecho Octavo de la citada sentencia, entiende que no consta expresamente la declaración suscrita por el adquirente haciendo constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto, ya que no considera prueba suficiente ni la subsanción de la escritura realizada por el Notario con fecha posterior a la compraventa, ni las declaraciones-resúmenes anuales por el IVA por los ejercicios 1996 y 1997.

Limitada, por tanto, la cuestión controvertida a la acreditación del cumplimiento del último requisito indicado para dar plena efectividad a la renuncia a la exención del IVA, es decir, comunicación al transmitente de la condición de sujeto pasivo del adquirente con derecho a la deducción total del IVA, no obstante lo razonado por el TEAR en el acuerdo impugnado debe llegarse a una solución distinta conforme con la pretensión del demandante pues, reconociendo expresamente la dificultad generada por la redacción originaria de la escritura, teniendo en cuenta el criterio seguido por ulteriores sentencias de esta Sección, en particular, la sentencia de 15 de mayo de 2006 (PROV 2007, 33967) (Recurso 418/2004) , es posible inferir de la cláusula citada, no sólo la comunicación de la renuncia por el transmitente, sino también la declaración por el adquirente de la referida condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado porque, como se indica en la resolución de la Jefatura de Inspección que desestima el recurso de reposición, "...Es obvio que esta otra declaración del adquirente ha de ser anterior o simultánea a la declaración de renuncia que formula el transmitente (no de forma expresa o tácita, caso de admitirse ésta), puesto que

esta ha de sustentarse en aquélla...”, y porque no sería plenamente explicable el acto de renuncia del transmitente si, al menos simultáneamente no ha conocido y recibido la declaración correlativa del adquirente, ni lo sería tampoco el pago de la cantidad repercutida en concepto de IVA que efectúa el adquirente con la entrega de la suma consignada en la repetida cláusula inicial, lo que vendría a ser ratificado por la subsanación ulterior de la escritura efectuada por el propio Notario autorizante, teniendo en cuenta que, ni en las resoluciones de la Inspección ni del TEAR, se cuestiona el cumplimiento del presupuesto material de la condición del adquirente de sujeto pasivo con derecho a deducción total del impuesto repercutido, cuya declaración y participación al transmitente quedaría suscrita en el acto de otorgamiento y firma de la escritura.

Respecto a esta sentencia de contraste y su correlación con los hechos considerados en la sentencia recurrida la recurrente dice que ambas sentencias parten de un supuesto de hecho idéntico, esto es, en ambos casos la operación enjuiciada se refiere a la transmisión de un bien inmueble efectuado en escritura pública en la que las partes estipulan que la operación queda sujeta al IVA, reconociendo la parte transmitente haber recibido de la adquirente, con anterioridad o en el propio acto del otorgamiento, el importe correspondiente a la cuota del IVA repercutido.

En los dos supuestos enjuiciados, se viene a subsanar por el notario autorizante, en fecha posterior al otorgamiento, la escritura de transmisión de los bienes inmuebles, en el sentido subsanar las omisiones en la escritura respecto de los requisitos formales exigidos por el artículo 8.1 RIVA (RCL 1992, 2834 y RCL 1993, 404), referidos a la renuncia a la exención del IVA.

También se da “la identidad de hechos en el sentido de que en ninguna de ambas sentencias se cuestiona el cumplimiento del requisito material exigido por la UVA para poder ejercitar el derecho a la renuncia a la exención del IVA, consistente en la condición del adquirente de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del IVA soportado en la operación.

Ambas sentencias también coinciden en que concurre el cumplimiento, en base a los hechos considerados en ambas sentencias, del requisito de comunicación fehaciente del transmitente al adquirente de la renuncia a la exención del IVA con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

Comparando el contenido de ambas sentencias se aprecia también no solo la identidad de la cuestión objeto de controversia sino también la aplicación de la misma normativa a los hechos enjuiciados y también la identidad de pretensiones de las partes consistentes en el sometimiento de la operación a tributación por IVA.

Así, en la sentencia alegada de contraste, el TEAR, en la resolución recurrida, al igual que el TSJM en la sentencia objeto de este recurso, consideran, enjuiciando hechos idénticos, que se incumplen las exigencias contenidas en el artículo 8.1, párrafo segundo RIVA (RCL 1992, 2834), para otorgar validez a la renuncia a la exención del IVA, en virtud del cual la renuncia deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

Por su parte los fundamentos y pretensiones previos de las partes, en ambas sentencias, consisten en que se declare la sujeción al IVA (y no a ITP) de la operación enjuiciada, por concurrir todos los presupuestos exigidos por la normativa aplicable para otorgar validez a la renuncia a la exención del IVA en su día ejercitada, y en concreto, el establecido en el párrafo segundo del artículo 8.1 RIVA, de cuya aplicación a los hechos tomados en consideración en las sentencias enfrentadas resulta que se deben considerar cumplidas las exigencias en él contenidas, en base a que dicho precepto se debe interpretar desde la perspectiva de la finalidad de la norma, posición mucho más antiformalista respecto de la anteriormente mantenida y aplicada en la sentencia recurrida.

B. La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 22 de julio de 2005 (JT 2005, 1045).

En el presente caso, del tenor literal del documento público, de fecha, 5/12/00, en su estipulación tercera que señala “La operación que se formaliza mediante la presente escritura esta sujeta al impuesto sobre el Valor Añadido, que ha sido repercutido íntegramente sobre la parte adquirente por la sociedad vendedora, mediante entrega de la correspondiente factura...”, junto con la copia adjuntada por la Sociedad recurrente que obra en el expediente y que tiene consignado, “contabilizado fecha 30/12/00 y con el documento privado de fecha constante en su texto 5/12/00, se infiere que las partes expresan de forma clara y concluyente que la operación se sujeta a IVA. De la valoración conjunta de todas sus actuaciones e interpretadas las cláusulas que suscribieron las partes en ambos documentos se desprende la voluntad de estas en orden de que constase en el documento Público la renuncia del transmitente como sujeta pasivo del IVA a la exención que es de aplicación a dicha entrega de bienes y así como la comunicación del adquirente al citado transmisor de su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a deducción total del Impuesto soportado por la citada adquisición lo que por un error no se llevo a cabo subsanándose mediante escritura pública de 19/07/02, que si bien es cierto, ser posterior a la comprobación inspectora tributaria y a la liquidación subsiguiente, también consta, en concordancia con toda la documentación anterior, que la autoliquidación fechada y realizada el 26/12/00, data oficial, se presento en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, por importe de 222.754 (0,5% de la base liquidable) lo que en consecuencia deja bien a las claras la evidencia de la decisión de las dos partes contratantes de someter la operación al Impuesto del Valor Añadido y del cumplimiento de los requisitos exigidos legalmente.

La Administración opone que el documento privado de fecha 5/12/00, no puede tenerse por cierto sobre todo en cuanto a la fecha simultánea o anterior a la operación, sino desde el momento que se le comunico dos años después, en el año 2002, por lo que asimismo resulta irrelevante la escritura de fecha, 19/07/02, en la que se plasma el contenido de dicho documento privado

de fecha 5/12/00, pero, ello no se entiende así por esta Sala, pues, debemos partir, de la escritura pública de fecha 5/12/00, en la que se hace referencia a la factura contabilizada en aquella época y leer el documento referido, para apercibirse de lo contrario, y ello teniendo en cuenta que la comunicación debe realizarse al transmitente y no a la Administración y que el mismo quedó perfectamente enterado al aceptar tanto la cláusula tercera del documento privado elevado a documento público como el giro de la factura. Hay que tener en cuenta que dicho precepto más que exigir un requisito formal que haya de cumplirse antes o simultáneamente a la entrega del bien y del que dependa la validez de la renuncia, establece la exigencia de que el adquirente justifique su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del impuesto soportado, con lo que tal documento tiene un carácter “ad probationem” y no “ad solemnitatem”, y si ello es así, lo importante es que tales circunstancias aparezcan acreditadas mediante todos los datos obrantes en el expediente administrativo”.

En definitiva aun en el caso de que se entendiese, que las partes no cumplieran formalmente todos los requisitos exigidos por el art. 8.1 del Reglamento, es lo cierto que cumplieron con la finalidad exigida por el mismo, al haber quedado acreditado que ambas partes eran sujetos pasivos del IVA, que convenían de mutuo acuerdo sujetar la operación a este impuesto y no al ITP, que el adquirente tenía derecho a la deducción total del IVA soportado, y en definitiva que la parte vendedora había renunciado de forma expresa a la exención (al desprenderse así de los documentos referidos, repercutiendo el porcentaje correspondiente en el precio estipulado), comunicando la renuncia de forma fehaciente al adquirente con carácter simultáneo a la entrega del bien.

Los hechos tenidos en consideración en esta sentencia ofrecida de contraste son también los mismos, con la única salvedad de que la subsanación de la escritura pública de transmisión del bien inmueble, respecto de los requisitos de forma para tener como válidamente efectuada la renuncia a la exención del IVA, se hace mediante la elevación a documento público en fecha posterior del documento privado suscrito por las partes en la misma fecha del otorgamiento de la escritura de transmisión.

Por tanto se produce una identidad sustancial, puesto que el hecho de que se otorgue validez a la subsanación de la escritura de transmisión, mediante una diligencia de rectificación notarial o mediante la elevación a público de un documento privado subsanatorio de la escritura, no inciden en el análisis normativo que procede llevar a cabo para la adecuada resolución de la controversia jurídica planteada, pues se trata de resolver si tales subsanaciones, aun siendo de fecha posterior a la escritura, sirven para poder entenderse cumplido el requisito de comunicación del adquirente establecido en el artículo 8.1, párrafo segundo RIVA (RCL 1992, 2834).

En la presente sentencia de contraste se tiene en consideración que la parte adquirente liquidó el tributo por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, y no por el concepto de transmisión patrimonial onerosa, así como la existencia de factura emitida por el transmitente, circunstancias ambas que también concurren y constan acreditadas respecto de mi representada.

Al igual que ocurre respecto de la anterior sentencia de contraste alegada, en la presente sentencia de contraste se da la identidad de fundamentos y pretensiones respecto de la sentencia recurrida. En efecto, el fundamento y pretensiones previos de ambas sentencias se sintetizan en otorgar validez a la renuncia a la exención del IVA efectuada, y por tanto la tributación de la operación por IVA y no por ITP, por lo que su pretensión se concreta en la declaración de nulidad de la liquidación por ITP recurrida.

C. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Sevilla, de 11 de abril de 2008 (JT 2008, 1251).

Primero. En cuanto a los hechos, la Inspección de los tributos gira la liquidación provisional reclamada por no considerar deducible el IVA soportado por la compra por la actora de la finca “El Congujón” el 16 de enero de 2002; y ello, por no constar la declaración suscrita por la adquirente en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del Impuesto con derecho a la deducción total del impuesto soportado, como exige el artículo 8 del Reglamento del Impuesto .

La resolución del TEARA confirma la liquidación...

Tercero. Para resolver habrá que estar a la doctrina constante del Tribunal de Justicia de las Comunidades a cuyo tenor la normativa nacional debe entenderse siempre de acuerdo con el principio de neutralidad establecido por la Sexta Directiva, sin que formalismos sin significación alguna para la gestión del impuesto o la prevención del fraude puedan impedir el derecho a deducir.

En nuestro caso no se discute que tanto transmitente como adquirente eran sujetos pasivos del impuesto con derecho a deducción éste último. Por tanto lo que se reprocha es la falta de la declaración suscrita por la adquirente.

En primer lugar, la lectura del artículo 8 del Reglamento, pone de manifiesto que se trata de formalidades que afectan a las relaciones entre el obligado a repercutir y el repercutido, se trata con ello de dejar a salvo los intereses de los intervinientes en el negocio, que sólo afecta a la Hacienda en la medida en que el adquirente no pueda ir contra la repercusión en cuanto la adquisición se integra en el flujo de bienes que integran su actividad empresarial, sin perjuicio de la posible comprobación de que la adquisición se encuentra ligada a actividades sujetas.

En nuestro caso, los términos de la escritura no dejan lugar a dudas: la transmitente declara que ha procedido a repercutir el IVA con lo que la venta no está sujeta al ITP. Es decir, las dos partes conocen, que se trata de una operación sujeta a IVA, lo que supone conocimiento de la exención, y, con la repercusión, se comunica una renuncia que, como tal, es conocida por el adquirente en cuanto solicita la no sujeción al ITP. Por lo demás, la condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a deducción total no se cuestiona por nadie, quedando reflejada la operación en la contabilidad y en los registros exigidos por la regulación del impuesto. En consecuencia, con los documentos del negocio, queda plenamente cumplida la finalidad del requisito formal en cuanto a los

intereses de los intervinientes, quedando igualmente salvaguardados los intereses de la Hacienda, que ningún quebranto ha podido sufrir por esa omisión formal irrelevante.

Y es que, con la interpretación estrictamente formalista que hace la resolución recurrida del requisito establecido en el artículo 8, al margen de los intereses de comprador y vendedor, se está consiguiendo una finalidad contraria a la pretendida por el legislador. Así, como se expresa en la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto.

Para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producidas por las exenciones, la nueva ley, dentro de las facultades que concede la Sexta Directiva en esta materia, concede a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de determinadas operaciones relativas a inmuebles que tienen reconocida la exención del impuesto, concretamente, las entregas de terrenos no edificables, las entregas de terrenos a las Juntas de Compensación y las adjudicaciones efectuadas por dichas Juntas y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

No obstante, considerando que el efecto que se persigue es permitir el ejercicio de las deducciones, la renuncia a la exención sólo procede cuando el destinatario de las operaciones exentas es sujeto pasivo con derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

Es decir las formalidades han de servir a esta finalidad, la que, en nuestro caso nadie discute que se ha cumplido: mantener la cadena de deducción. Frente a ello, por cuestión de forma lo que hace la Inspección es romper esa cadena de deducciones, quebrando la neutralidad del impuesto.

En ese sentido ha entendido las formalidades de la renuncia la sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 13 de diciembre de 2006 (RJ 2006, 9549).

Por todo ello, de acuerdo con lo dicho al principio acerca del modo en que deben interpretarse los requisitos formales, en cuanto están en juego el principio de neutralidad y la igualdad en la aplicación de la exención, hemos de entender plenamente satisfecha la finalidad del requisito formal, por lo que debe entenderse bien renunciada la exención y correcta la deducción.

En la presente sentencia de contraste se dice que la Inspección de los tributos gira la liquidación provisional reclamada por no considerar deducible el IVA soportado por la compra por la actora de la finca y ello por no constar la declaración suscrita por la adquirente en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del Impuesto con derecho a la deducción total del impuesto soportado, como exige el artículo 8 del Reglamento del Impuesto.

También se indica que no se discute, en este caso, que tanto transmitente como adquirente eran sujetos pasivos del impuesto con derecho a deducción éste último. Por tanto lo que se reprocha es la falta de la declaración suscrita por la adquirente.

En este caso, los términos de la escritura no dejan lugar a dudas: la transmitente declara que ha procedido a repercutir el IVA con lo que la venta no está sujeta al ITP. Es decir, las dos partes conocen que se trata de una operación sujeta a IVA, lo que supone conocimiento de la exención, y, con la repercusión, se comunica una renuncia que, como tal, es conocida por el adquirente en cuanto solicita la no sujeción al ITP. Por lo demás, la condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a deducción total no se cuestiona por nadie, quedando reflejada la operación en la contabilidad y en los registros exigidos por la regulación del impuesto. En consecuencia, con los documentos del negocio, queda plenamente cumplida la finalidad del requisito formal en cuanto a los intereses de los intervinientes, quedando igualmente salvaguardados los intereses de la Hacienda, que ningún quebranto ha podido sufrir por esa omisión formal irrelevante.

Como se puede ver, los hechos tenidos en cuenta en esta sentencia de contraste también se dan en el caso de la sentencia recurrida.

Ante tales hechos, e incluso sin existir subsanación de la escritura de transmisión en los hechos considerados en la sentencia de contraste, la misma considera cumplido el requisito formal establecido en el artículo 8.1, párrafo segundo RIVA (RCL 1992, 2834), relativo a la declaración suscrita por el adquirente.

La identidad de fundamentos y pretensiones entre la sentencia de contraste y la recurrida es manifiesta, ya que en la sentencia de contraste se recurre contra la liquidación provisional de IVA, al no considerar deducible el IVA soportado por la compra por la actora de la finca a que se refiere, por no constar la declaración suscrita por la adquirente en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del Impuesto con derecho a la deducción total del impuesto soportado, como exige el artículo 8 del Reglamento del Impuesto.

En la sentencia objeto de este recurso se recurre contra la liquidación por ITP girada por la Comunidad de Madrid por entender que la operación tributa por dicho impuesto al considerar inválida la renuncia a la exención del IVA ejercitada al considerar incumplido, igualmente, el requisito establecido en el artículo 8.1, párrafo segundo RIVA (RCL 1992, 2834), referente a la declaración suscrita por el adquirente.

Por tanto ambas sentencias enfrentadas aplican el mismo artículo 8.1 RIVA. Sin embargo, la sentencia de contraste, al contrario de la sentencia recurrida, cumplido el requisito establecido en la citada norma, en base a la doctrina constante del Tribunal de Justicia de las Comunidades a cuyo tenor la normativa nacional debe entenderse siempre de acuerdo con el principio de neutralidad establecido por la Sexta Directiva, sin que formalismos sin significación alguna para la gestión del impuesto o la prevención del fraude puedan impedir el derecho a deducir.

2. Contradicción entre la sentencia recurrida y las sentencias alegadas de contraste.

La contradicción entre los pronunciamientos contenidos en la sentencia aquí impugnada y las alegadas de contraste, respecto de la resolución de la controversia jurídica planteada, es manifiesta pues mientras las sentencias de contraste, en base a hechos idénticos o sustancialmente iguales a los considerados en la sentencia objeto de este recurso, consideran válidamente efectuada la renuncia a la exención del IVA y le otorgan la misma plena relevancia tributaria al considerar que se cumplen los requisitos de forma establecidos en el artículo 8.1, párrafo segundo, del RIVA (RCL 1992, 2834) , la sentencia recurrida, sin embargo, se pronuncia de manera contraria, al considerar incumplido, precisamente, ese mismo requisito, por otorgarle la consideración de esencial e invalidante de la renuncia a la exención del IVA.

A. En efecto, la sentencia objeto del presente recurso se pronuncia en el sentido de considerar que no puede entenderse la renuncia a la exención del IVA como válidamente efectuada por considerar incumplido por la adquirente la declaración que exige el artículo 8.1, segundo párrafo, del RIVA (RCL 1992, 2834) , lo que le lleva a desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la aquí recurrente y, en consecuencia, a confirmar la liquidación por el concepto de “Transmisión Patrimonial onerosa” del ITP y AJD recurrida, al considerar, evidentemente, sujeta al ITP y no al IVA la operación de transmisión del terreno enjuiciada.

La sentencia de contraste del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 2 de julio de 2009 , sin embargo, se pronuncia en sentido contrario, al otorgar plena validez a la renuncia a la exención del IVA efectuada por la transmitente, al considerar cumplido por parte de la adquirente el requisito de la declaración exigido por el artículo 8.1, segundo párrafo, del RIVA (RCL 1992, 2834), cuestión analizada por la sentencia en ese particular, lo que le lleva a estimar el recurso declarando la nulidad de la liquidación por ITP impugnada, al considerar, evidentemente, sujeta a IVA y no a ITP la operación de transmisión del terreno enjuiciada.

La contradicción se da también en los aspectos doctrinales que fundamentan sus respectivos pronunciamientos.

La contradicción doctrinal de ambas sentencias se pone de manifiesto por cuanto que, mientras que la sentencia objeto del presente recurso, interpretando con estricto rigor formal exigencias contenidas en el referido artículo 8.1, párrafo segundo, del RIVA (RCL 1992, 2834), considera incumplidos los requisitos establecidos en la citada norma, al otorgarles el carácter de requisitos esenciales e invalidantes, por tanto, de la renuncia a la exención del IVA, la sentencia de contraste, sin embargo, mucho más antiformalista, declara como criterio interpretativo de la referida norma que la misma debe ser interpretada desde la perspectiva de la finalidad de la norma otorgando a los requisitos exigidos por la citada disposición el carácter de requisitos formales (en contraposición de los sustantivos o materiales) cuyo cumplimiento se debe valorar, por tanto, en favor de la validez de la renuncia, para impedir, en cumplimiento de la finalidad de la norma, la ruptura de la cadena de deducciones en que se fundamenta y teniendo en consideración todos los elementos de prueba de cuya valoración en su conjunto se desprenda el conocimiento por las partes intervinientes en la operación de la concurrencia de los requisitos sustantivos o materiales que fundamentan la renuncia a la exención del IVA.

B. De la comparación del texto transcrito en la sentencia de contraste del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 22 de julio de 2005 (JT 2005, 1045) con el correlativo de la sentencia objeto del presente recurso igualmente transcrito con anterioridad, se desprende con claridad, también, tanto la contradicción de los pronunciamientos contenidos en ambas sentencias enfrentadas, como la contradicción de doctrina. Conviene resaltar que la doctrina aplicada en la sentencia de contraste del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, al igual que en la anterior, también se fundamenta en la nueva corriente doctrinal en virtud de la cual el artículo 8.1, párrafo segundo, del RIVA (RCL 1992, 2834) se debe interpretar desde la perspectiva de la finalidad de la norma, debiéndose aplicar a los hechos acaecidos sin otorgarles el rigor formal e invalidante que le atribuye la sentencia recurrida.

C. El mismo razonamiento efectuado en acreditación de la contradicción existente entre la sentencia recurrida y las dos anteriores alegadas en contraste cabe efectuarlo respecto a la invocada sentencia de contraste cabe efectuarlo respecto a la invocada sentencia de contraste del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 11 de abril de 2008 (JT 2008, 1251) , por lo que damos por reproducidos los mismos argumentos.

Cuarto. A la vista de lo expuesto, hay que concluir que la sentencia objeto del presente recurso incurre en infracción del ordenamiento jurídico al fundamentar su pronunciamiento en una interpretación errónea de lo dispuesto por el artículo 8.1, párrafo segundo, del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RCL 1992, 2834 y RCL 1993, 404), por el que se aprueba el Reglamento del IVA.

El criterio doctrinal seguido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la sentencia objeto de recurso es contrario al mantenido por las sentencias ofrecidas de contraste, que es el que se corresponde con la posición actual de la jurisprudencia de esta Sala sobre la interpretación que se le debe dar a las exigencias contenidas en el artículo 8.1, segundo párrafo, del Reglamento del IVA (RCL 1992, 2834) , que ha ido evolucionando desde una postura inicial de mayor rigor formal en la renuncia a la exención del IVA hasta una posición mucho más antiformalista, que enfoca el criterio interpretativo de la referida norma desde la perspectiva de su finalidad.

La nueva doctrina que a este respecto se recoge en las sentencias de esta Sala de 5 de octubre de 2005 (RJ 2005, 7553) (casa. 7352/2000), 14 de marzo (RJ 2006, 5532) y 13 de diciembre de 2006 (RJ 2006, 9549) (casaciones 1879 y 4704/2001),

24 de enero de 2007 (RJ 2007, 876) (casa. 4108/2001) y 20 de enero de 2011 (RJ 2011, 211) (casa. int. ley 24/2005) es coincidente en lo sustancial con la doctrina aplicada en las sentencias de contraste aportadas. En la nueva doctrina jurisprudencial de esta Sala se aborda en profundidad la controversia que ahora nos ocupa, esto es, la interpretación que se debe otorgar a las exigencias contenidas en el artículo 8.1, párrafo segundo, del RIVA (RCL 1992, 2834), que difiere sensiblemente del criterio interpretativo excesivamente formalista que otorga la sentencia objeto de este recurso a lo dispuesto en el citado artículo 8.1, párrafo segundo, adoptando un nuevo criterio doctrinal que postula, tras reconocer la evolución sufrida, que esas exigencias formales que contiene el artículo 8.1 RIVA, en contraposición con los requisitos materiales establecidos en el artículo 20.2.22° LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), deben ser interpretadas desde la perspectiva de la finalidad de la norma cual es, según se reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786) (LIVA), evitar la ruptura de la cadena de deducciones producida por las exenciones, las cuales sí deben interpretarse, en consecuencia, con criterio restrictivo.

--La sentencia de esta Sala de 9 de noviembre de 2004 (RJ 2004, 7799) (casa. 7991/1999) cuya doctrina es la aplicada por la sentencia objeto aquí de recurso entendió que "el artículo 8.1 del Real Decreto 1624/1992, perfectamente habilitado (sin exceso alguno perceptible en lo esencial respecto al artículo 20.Uno.20 de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786)), exige, como garantía de los derechos e intereses de todas las partes afectadas, que la renuncia deba comunicarse fehacientemente al adquirente, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los terrenos (circunstancia no concurrente en aquel caso, en cuanto tuvo que otorgarse una escritura pública posterior para intentar subsanar tal omisión formal -circunstancia, y acto propio, que demuestra que los interesados no concedían al dato de aparecer en la escritura de compraventa que "el transmitente había recibido una suma de dinero en concepto de IVA" el valor de una renuncia tácita o implícita de la exención de dicho Impuesto-), y, además, que, en todo caso, la renuncia, que se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo, se justifique con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total de IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes (declaración que, lógicamente, tiene que ser, asimismo, coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia)" (F. de D. 7°).

Como se ve, es claro que se quiso revestir a la renuncia de un carácter formalista que condicionara esencialmente su validez.

En definitiva el Tribunal Supremo negó inicialmente la pretendida virtualidad de la llamada "renuncia tácita o implícita" a la exención, al enfatizar que el cumplimiento estricto de los requisitos formales establecidos en el artículo 8.1 del Reglamento del IVA son una condición esencial para la validez de dicha renuncia.

--La sentencia de 14 de marzo de 2006 (RJ 2006, 5532), por lo que se refiere a la declaración del adquirente sobre su condición de sujeto pasivo del impuesto con derecho a la deducción total del IVA soportado, señalaba que "la opción de renuncia debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del impuesto, pero como la posibilidad de optar está subordinada al cumplimiento de determinados requisitos que dependen del adquirente sólo podrá aplicarse la misma si éste está interesado en ella, estableciéndose, por ello, como requisito previo al ejercicio de la renuncia por parte del sujeto pasivo transmitente, la tenencia por éste de una declaración, suscrita por el adquirente en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la deducción total del impuesto a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia" (F. de D. 5°).

La obligación del transmitente de comunicar la renuncia a la exención al adquirente, no a la Oficina gestora del tributo, todo ello con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, en cuanto campada por un lado la sujeción al Impuesto, y por otro la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, al ser aplicable el apartado 5 del artículo 7 del Texto Retundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), pretende e la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara de inmediato su declaración por el Impuesto de Transmisiones.

La necesidad de notificación: "fehaciente" no implica necesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien. Normalmente se suele incluir en la propia escritura pública de transmisión, habiendo entendido la Dirección General de Tributos, en resolución de 10 de mayo de 1996, contestando a una consulta, que se considera "renuncia comunicada fehacientemente" la constancia en escritura pública de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA aunque no aparezca la renuncia expresamente a la exención, toda vez que, con la referida indicación, se cumple suficientemente el requisito establecido reglamentariamente, con el que se pretende que ambas partes conozcan el Impuesto al que se somete la operación, mediante una manifestación que igualmente haga fe frente a terceros (la Hacienda Pública en este caso).

Por todo ello, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA.

En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término "renuncie" sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones

no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término “renuncia” en la escritura o a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncie, explícita o implícitamente a la exención, que, propicia una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen “ (F. de D. 6°).

--En la sentencia de 13 de diciembre de 2006 (RJ 2006, 9549) (rec. núm. 4704/2001), a propósito de una operación de adquisición de un establecimiento de hostelería, la cuestión que se discutía era si la sociedad transmitente renunció o no correctamente a tal exención. Porque la renuncia a la exención, es decir, la tributación por IVA, implica la no tributación por e/Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de acuerdo con el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 .

Dijo entonces esta Sala que “a tenor del artículo 20, apartado 2 , de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, el sujeto pasivo de las operaciones objeto de la exención descrita en el número 22 del apartado 1 del propio artículo 20 (segundas o ulteriores entregas de edificaciones) podrá renunciar a la correspondiente exención del IVA, siempre que el adquirente de los inmuebles cumpla los siguiente requisitos:

- a) Que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.
- b) Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por las correspondientes adquisiciones.

A estos dos requisitos materiales o sustantivos, el artículo 8.1 del Reglamento del IVA , aprobado por Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre, añade dos requisitos formales.

c) La renuncia deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición del correspondiente bien inmueble El derecho a la deducción no es una consecuencia de la renuncia a la exención sino un requisito de la misma; en cambio, sí es una consecuencia el ejercicio del derecho a deducir.

La declaración suscrita por el adquirente constituye, pues, el justificante de la renuncia de aquél y deberá comunicada al transmitente.

d) La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y el transmitente deberá comunicar fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes para que el adquirente conozca cuál va a ser el régimen de tributación aplicable a la operación, esto es, para dotar al mismo de la necesaria seguridad jurídica la obligación del transmitente de comunicar la renuncia a la exención al adquirente, en cuanto comporta por una lado la sujeción al Impuesto, y por otro la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales al ser aplicable el apartado 5 del art. 7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado por Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), pretende evitar la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara de inmediato su declaración por el Impuesto de Transmisiones.

Estas exigencias formales han de ser apreciadas desde la perspectiva de la finalidad de la norma debiendo recordarse que, según se reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786), en su apartado 4.6, la posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones ya que éstas por las operaciones inmobiliarias no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar, además, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del Impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación.

Hay que poner énfasis en que la opción de renuncia debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del impuesto pero como la posibilidad de optar está subordinada al cumplimiento de determinados requisitos que dependen del adquirente, sólo podrá aplicarse la misma si éste está interesado en ella, estableciéndose, por e/lo, como requisito previo al ejercicio de la renuncia por parte del sujeto pasivo transmitente, la tenencia por éste de una declaración, suscrita por el adquirente, en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la deducción total del IVA a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia. (F de D. 3°).

La renuncia a la exención del IVA por el sujeto pasivo no necesita de renuncia expresa por el transmitente en escritura pública. Basta que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de las condiciones para la misma, siendo estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surdan efectos frente a terceros ni presentar una declaración suscrita por el adquirente ante la Administración de Hacienda de su domicilio fiscal. La renuncia a la exención del IVA se concibe como un acto inter-partes y no ante la Hacienda Pública expreso y con comunicación por escrito de ciertas circunstancias.

Es cierto que la renuncia se ha querido revestir de un cierto carácter formalista que condicione esencialmente su validez; por eso no basta con que pueda probarse que se cumplen los dos primeros requisitos materiales más arriba enunciados, sino que han de reflejarse y comunicarse por escrito al transmitente, de la misma forma que éste ha de dejar constancia de la renuncia a la

exención, la cual debe ser comunicada fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, pero resulta claro que en precepto alguno se exige que deba reflejarse necesariamente en documento público.

La necesidad de notificación fehaciente no implica necesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien. Normalmente se suele incluir en la propia escritura pública de transmisión, habiendo entendido la Dirección General de Tributos, en resolución de 10 de mayo de 1996, que se considera "renuncia comunicada fehacientemente" la constancia en escritura pública de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA aunque no aparezca la renuncia expresamente a la exención, toda vez que, con la referida indicación, se cumple suficientemente el requisito establecido reglamentariamente, con el que se pretende que ambas partes conozcan el Impuesto al que se somete la operación mediante una manifestación que igualmente haga fe frente a terceros (la Hacienda Pública en este caso).

Por todo ello, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es, incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA.

En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura de! término "renuncia" sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término "renuncia" en la escritura o a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente, a la exención, que propicia una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen (F. de D. 4º).

Como quiera que, según se ha visto, no es exigible que el adquirente comunique a la Hacienda Pública que cumple los requisitos exigidos para una válida renuncia a la exención del IVA, no puede negarse validez a tal comunicación por el hecho de que no se haya entregado a la Administración tributaria con carácter previo a la realización de la operación. La norma únicamente exige que tal comunicación se realice al transmitente como sujeto pasivo del Impuesto que ha de renunciar, en su caso a la exención. Pero ninguna norma exige que tal comunicación se realice en documento público; por eso una escritura en la que el representante de la sociedad transmitente manifiesta que ha recibido del comprador por el concepto de IVA una cantidad que satisface la exigencia de que se haya comunicado fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del inmueble (F. de D. 5º).

En el caso de autos esta Sala coincide con la sentencia de instancia en que de la propia escritura de venta del inmueble cabe inferir la existencia de la renuncia a la exención del IVA por parte del transmitente. Del contenido de la escritura pública de venta... en la que se hace constar que la operación a la que se refiere la escritura es acto sujeto al IVA y al efecto la representante de la entidad vendedora manifiesta que ha recibido del comprador por tal concepto la cantidad de... se deduce claramente que aunque no consta de forma expresa el término renuncia, de la misma cabe inferir, sin posibilidad de duda alguna al respecto, cuál era la voluntad común de las partes. La renuncia puede producirse de forma tácita o implícita (F. de D. 6º).

--La sentencia de 20 de enero de 2011 (RJ 2011, 211) (casa. int. ley 24/2005) reitera la doctrina de la sentencia de 13 de diciembre de 2006 (RJ 2006, 9549) .

--En la misma línea se ha pronunciado la sentencia de esta Sala de 23 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 2399) (casa. 2205/2007) en la que la recurrente en aquella litis negaba la concurrencia de los requisitos legales exigidos para la renuncia a la exención, en cuanto en la escritura en la que se protocolizó la operación sólo se hacía una manifestación de que el vendedor declara recibido el precio de venta de todos los terrenos transmitidos, y también que había recibido el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a ese precio, citando, en su apoyo, doctrina del TEAC, que señala que el reflejo en la escritura de compraventa de la repercusión al adquirente no implica renunciar a la exención del impuesto, si falta la declaración suscrita por el adquirente de que es sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del impuesto soportado por la correspondiente adquisición.

Dijo entonces esta Sala que al razonar de esta forma, no se atiene a la doctrina de esta Sala de que las exigencias formales que establece el artículo 8.1 del Reglamento del IVA , aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre, han de ser apreciadas en la perspectiva de la finalidad de la norma, que no es otra que la de evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial (sentencias de 5 de octubre de 2005 (RJ 2005, 7553) (casación 352/2000 [sic]), 14 de marzo de 2006 (RJ 2006, 5532), (casa. 1879/01), 13 de diciembre de 2006 (RJ 2006, 9549), (casa. 4704/01), 20 de enero de 2011 (RJ 2011, 211) (casa. int. ley 24/2005) y 11 de febrero de 2011 (RJ 2011, 928) (casa. 4233/2006).

En este caso, la Administración no cuestionó que el adquirente reuniese los requisitos para poder efectuar la deducción, pues mantiene que así lo hizo en su declaración, y además en la escritura de compraventa la recurrente declaró haber recibido de la compradora el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al precio total satisfecho.

Quinto. Por tanto, aplicando esta nueva doctrina, acogida por las sentencias alegadas de contraste, a nuestro caso en concreto, resulta la plena validez de la renuncia al IVA ejercitada por la transmitente y, por tanto y en concreto el cumplimiento por parte de la adquirente de los requisitos formales exigidos por el artículo 8.1, párrafo segundo RIVA (RCL 1992, 2834 y RCL 1993, 404), único motivo, recordemos, por el que la sentencia recurrida considera inválida la renuncia efectuada tras admitir la concurrencia del resto de requisitos tanto de forma como materiales o sustantivos.

1. No se puede dejar de reconocer la trascendencia jurídica que tiene la Diligencia de rectificación otorgada en documento público el 7 de julio de 2004, por el mismo Notario autorizante de la escritura de compraventa del terreno que viene a rectificar, otorgada el 23 de abril de 2004.

En la citada Diligencia de rectificación, el Notario autorizante, hace constar que en la escritura que viene a rectificar, esto es, la de la compraventa del terreno, “se cometió el siguiente error involuntario: En la Estipulación Quinta se hizo constar que la compraventa estaba sujeta al IVA, cuando en realidad dicha compraventa estaba sujeta y exenta a dicho impuesto, y la sociedad vendedora renunciaba a la exención del IVA”, redactando a continuación, de nuevo, y una vez subsanado el error cometido, el contenido íntegro de la citada estipulación Quinta en la que se hace constar expresamente la condición de la recurrente de sujeto pasivo del IVA en el ejercicio de su actividad empresarial con derecho a la deducción total del IVA soportado lo que se notificaba a la parte transmitente.

De dicha Diligencia de rectificación, se desprende con total claridad, que la parte transmitente, en la fecha de la transmisión en escritura pública del terreno (23-04-2004), conocía perfectamente la condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado de la recurrente.

Por tanto, consideramos que con dicha Diligencia de rectificación se subsana el error material sufrido por el propio notario (en la redacción del contenido de la escritura de compraventa que se rectifica), según se desprende de la propia diligencia, lo que evidencia que es el Notario el que manifiesta en documento público que es conocedor de que esa era la voluntad de las partes ya en el momento en que se otorgó la escritura pública de compraventa que se rectifica y que, por tanto, ambos contratantes eran conocedores de tales circunstancias en el momento de la transmisión.

Por tanto, es claro que con dicho documento queda subsanada la pretendida falta de cumplimiento del requisito formal (y por tanto, subsanable) exigido en el artículo 8.1, párrafo segundo RIVA (RCL 1992, 2834), constituyendo, además, el mismo, prueba documental pública del cumplimiento de las exigencias contenidas en la citada norma (artículo 8.1, párrafo segundo RIVA (RCL 1992, 2834)).

2. La sentencia recurrida expresa que no puede tenerse por cumplido por la recurrente el requisito consistente en que, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, se haya realizado por la adquirente la declaración de su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes. Faltando este requisito esencial de la renuncia, no puede entenderse válidamente efectuada.

Lo cierto es que no siendo exigible que el adquirente comunique a la Hacienda Pública el cumplimiento de los requisitos formales exigidos en la citada norma para otorgar validez a la renuncia a la exención, sino que constituye un acto inter-partes, la recurrente no se encontraba obligada a dejar constancia en el expediente de la acreditación del cumplimiento por su parte de tal requisito de comunicación, ya que en ningún momento le había sido requerido, ni constituía el objeto de la controversia.

La improcedencia del criterio interpretativo empleado por la sentencia recurrida en la aplicación del artículo 8.1, segundo párrafo del RIVA (RCL 1992, 2834), al considerar improcedente la renuncia a la exención, por el único motivo de no considerar cumplidas las exigencias de comunicación de la parte adquirente, establecidas en el citado artículo, no puede ser compartida porque de la aplicación de la doctrina expuesta en la sentencia de esta Sala de 20 de enero de 2011 (RJ 2011, 211) resulta que la adquirente - aquí recurrente- no tenía siquiera obligación de justificar el cumplimiento, mediante protocolización notarial, de la comunicación a la Hacienda Pública de que cumple los requisitos exigidos para una válida renuncia a la exención del IVA.

De otra parte, invalidar la efectividad de la renuncia a la exención del IVA por el único motivo de otorgar -en una interpretación rigurosamente formalista y contraria a la nueva doctrina jurisprudencial de esta Sala que ha sido expuesta- a los requisitos exigidos a la parte adquirente por el artículo 8.1, párrafo segundo, del RIVA (RCL 1992, 2834) el carácter de requisito esencial e invalidante de la renuncia a la exención debe ser considerado ahora contrario a la interpretación que del precepto citado ha hecho la jurisprudencia más reciente de esta Sala.

Sexto. En razón de todo lo argumentado, es procedente la estimación del presente recurso de casación para la unificación de doctrina por ser errónea la doctrina sostenida por la sentencia recurrida del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Procediendo estimar el presente recurso, no ha lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en el mismo y en el recurso contencioso-administrativo de instancia a tenor de lo al respecto prescrito en el artículo 139 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa .

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN.

FALLAMOS

Que debemos estimar, y estimamos, el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la representación procesal de AFAR-4 S.L. contra la sentencia dictada, con fecha 10 de julio de 2012 (PROV 2012, 360468) , por la Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 1483/2009 , sentencia que casamos y anulamos, y, en su lugar, estimando el recurso en su día interpuesto por la referida mercantil, declaramos la nulidad del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 3 de septiembre de 2009 y de la liquidación girada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de que trae causa, sin hacer pronunciamiento expreso sobre las costas causadas en el mismo y en la vía jurisdiccional de instancia.

TRIBUNAL SUPREMO

VALORACIÓN A EFECTOS DEL ITPAJD E IRPF. SENTENCIA DE 15 DE JUNIO DE 2015.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Es objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, de fecha 24 de septiembre de 2012, desestimatoria del recurso contencioso administrativo deducido contra resolución de 28 de abril de 2011 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, desestimatoria de la reclamación contra liquidación por IRPF, ejercicio de 2003.

La sentencia que ofrece de contraste la parte recurrente es la dictada por el mismo Tribunal en 20 de junio de 2012, que se pronuncia sobre una cuestión idéntica entre las mismas partes, pero referida al ejercicio de 2004.

No se discute sobre la concurrencia de las identidades requeridas en el recurso de casación para unificación de doctrina para la viabilidad formal del mismo.

La cuestión en debate se centra en la ganancia patrimonial obtenida por la parte recurrente en la enajenación de varias parcelas. Consta que la parte recurrente adquirió en 2002 de D. Rodolfo unas determinadas parcelas, que a su vez fueron vendidas por la parte recurrente en 2003; la Junta de Andalucía no aceptó a efectos del ITP el valor de las parcelas transmitidas que se hizo constar en la escritura de compraventa de 8 de agosto de 2002, siendo valoradas en la suma de 10 euros/m². Al mismo tiempo a los efectos de determinar el incremento patrimonial obtenido por el Sr. Rodolfo en el IRPF de 2002, se tuvo como valor de enajenación el de 10 euros/m². Respecto al incremento patrimonial imputado a la parte recurrente es de señalar que esta instó tasación pericial contradictoria que coincidió en la asignación de valor para 2003 con el señalado por la Junta de Andalucía, 10 euros/m². La Inspección consideró que la parte recurrente obtuvo una ganancia patrimonial por la diferencia del valor de adquisición, 1,75 euros/m², frente al valor de enajenación, 10 euros/m², sin tener en cuenta que el valor de adquisición lo había valorado en la primera enajenación en la suma de 10 euros/m².

Segundo. La sentencia impugnada recuerda el contenido del artº 33 de la Ley del Impuesto (RCL 1998, 2866), señalando que el valor de adquisición estará formado por la suma del importe real por el que se haya efectuado la adquisición, más coste de inversiones, mejoras y otros conceptos, y el valor de la transmisión será el importe real de la enajenación, con deducción de los gastos y tributos; debiéndose considerar valor real de la enajenación el efectivamente satisfecho siempre que no resulte inferior al normal del mercado, en cuyo caso prevalecerá este; y dado que no se discute que el valor fuera el escriturado, este ha de tomarse como valor de adquisición. Por lo que la plusvalía obtenida es el resultado del valor de adquisición reflejado en la escritura de venta y el de mercado en el momento de la venta. A lo que se atuvo la liquidación.

Para la sentencia de contraste ha de partirse que el precio de transmisión que tuvo en cuenta la Administración Tributaria para obtener el incremento del Sr. Rodolfo fue de 10 euros/m²; sin embargo, la misma Administración para calcular el incremento patrimonial obtenido por la parte recurrente toma en consideración el valor de adquisición de los mismos reflejado en la escritura de compraventa. Entiende la Sala de instancia que tal proceder resulta contrario a los más elementales principios de derecho pues no cabe la atribución de una consideración diferente a la misma realidad material, basándose las relaciones entre la Administración pública y los ciudadanos en los principios de buena fe, confianza legítima, seguridad jurídica o en la doctrina de los actos propios, que impide a la Administración desconocer las situaciones de hecho creadas al amparo de su actuación. Pone de relieve como la Administración respecto de la misma operación y respecto de la misma materia imponible, atribuye distinto valor a los mismos bienes, sin que pueda aceptarse que el valor de la misma operación resulte diverso para el transmitente y el adquirente, que debe declarar un valor inferior con ocasión de dicha adquisición frente al superior comprobado por la Administración. Por tanto, dado que el precepto aplicable, artº 33, hace referencia genérica a importe real de adquisición, el sentido y alcance en el significado de la norma aplicable al supuesto concreto exige su identificación en el marco de los criterios interpretativos que fueron expuestos, que además se vinculan con los propios de la coherencia interna del sistema, con arreglo al cual el sistema normativo no puede regular dos situaciones idénticas de forma contradictoria e incompatible.

Tercero. Para la parte recurrente la doctrina correcta se contiene en la sentencia de contraste, pues tal y como se recoge en la misma la liquidación y sanción impuesta en base a una consideración diferente de la misma realidad material resultan contraria a los elementales principios del derecho, tales como la buena fe, confianza legítima, seguridad jurídica o la doctrina de los actos propios.

Por el contrario el Sr. Abogado del Estado entiende que la sentencia recurrida ha aplicado correctamente los arts 32 y 33 de la Ley 40/1998 (RCL 1998, 2866) , y acogió el importe real de la adquisición representado por el precio escriturado, y no el valor comprobado fijado a efectos del ITP y AJD, por ello, al ser el precio, inferior al fijado en la tasación pericial contradictoria y que resultó como valor de enajenación resultó una ganancia patrimonial que debe tributar por IRPF.

Cuarto. Como se ha dejado dicho, afirma el Sr. Abogado del Estado que el valor fijado de 10 euros/m2 lo fue sólo a efectos de ITP; cuando del relato recogido tanto de la sentencia impugnada como, más claramente, de la sentencia de contraste, parece evidente que no sólo fue determinado a efectos de ITP, sino también a efectos de calcular el incremento patrimonial en las actuaciones seguidas para liquidar por IRPF obtenido por el Sr. Rodolfo . Sea como sea, y por las razones que a continuación exponemos, respecto de la doctrina correcta, resulta indiferente la circunstancia que sólo se hubiera determinado dicho valor a efectos del ITP o también por IRPF.

Recordemos que en la polémica entre los principios de estanqueidad o unicidad tributaria, se rechazó desde muy temprano el de estanqueidad extrema porque significaba negar la existencia de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocía la personalidad jurídica única de la Administración, ignoraba los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etc. También desde muy temprano, véase al respecto sentencias del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1966 ó de 26 de octubre de 1984 , en los conflictos de valoración, en base al principio de unicidad o de coordinación, se entendió que si la Administración ha realizado una valoración de un bien o derecho calculando el valor real o de mercado después no puede realizar otra valoración distinta incluso para otro impuesto u obligado tributario, doctrina que, como se sabe, ha sido posteriormente matizada por la jurisprudencia atendiendo a las normas de valoración de cada tributo y otras circunstancias. Con todo, de entenderse que sólo se determinó el valor de las parcelas a efectos de ITP, como sostiene el Sr. Abogado del Estado, no está de más recordar que respecto de la vinculación de los actos de valoración de un mismo bien respecto de distintos tributos, matizando la doctrina de la unicidad, hemos dicho, por ejemplo, en la sentencia de 9 de diciembre de 2013 (RJ 2013, 8171) , rec. cas. 5712/2011 , que: “Parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas.

Así pues, y en lo que toca al presente litigio, debe admitirse que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma, la de Andalucía, en un Impuesto del Estado (el ITP y AJD), cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender y vincular a efectos de un Impuesto estatal (el Impuesto sobre Sociedades), gestionado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección y valoración del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias”.

Pero es de destacar que el caso que nos ocupa no es exactamente sobre el que se asienta la doctrina que acabamos de recordar. En el presente caso no existe distintas valoraciones con un resultado desigual; lo sorprendente del caso es que arrojando las distintas valoraciones un resultado idéntico, la Administración acoge dicha valoración para lo que le favorece, liquidar ITP a 10 euros/m2 y calcular el incremento patrimonial a efectos de IRPF del primitivo vendedor, y la ignora y se desentiende de la misma para calcular el incremento patrimonial en el IRPF en la parte recurrente. No estamos, pues, ante un supuesto de distintas valoraciones, ni de aplicación del principio de estanqueidad o unicidad, simplemente se trata de un claro caso de abuso de derecho bajo el aparente amparo de la aplicación literal del artº 33 de la Ley 40/1998 (RCL 1998, 2866) y la excusa de la distinta posición contractual que ocupan los afectados, obviando las previas actuaciones realizadas por la propia Administración y desentendiéndose de los efectos derivados de las mismas. No tiene amparo jurídico el abuso de derecho, y el deber de buena fe que debe presidir el actuar administrativo construye a la Administración “ a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen”.

Sobre la cuestión nuclear que centra el debate, la vinculación de futuro de la Administración por sus propios actos en el ámbito tributario, este Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones, valga por todas la sentencia de 4 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 7219) (RC 3262/2012), que si bien se refiere a un caso de calificación jurídica, respecto de la doctrina que sienta no existe inconveniente para extenderla al caso de actuaciones de la Administración tributaria en cuanto delimitan los elementos fácticos determinantes de la aplicación de la figura impositiva, en tanto que los principios tenidos en cuenta son de plena aplicación en general a cualquier actuación administrativa determinante de las consecuencias que la misma tiene de futuro y respecto

de otra actuación administrativa relacionada con la primera. En dicha ocasión dijimos que:

“(…)la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate.

El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución (RCL 1978, 2836)) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

Ese principio, el de buena fe, junto con el de protección de la confianza legítima, constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [véase el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) , de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II de la exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero (RCL 1999, 114 y 329) (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción inicial del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (RJ 2013, 2367) (casación 470/11 , FJ 7º)”.

Está presente en la sentencia transcrita parcialmente el principio del venire contra factum proprium non valet, concreción de varios principios jurídicos esenciales, como los de buena fe, seguridad jurídica y respeto a la confianza legítima. Una misma y única realidad no puede dar lugar, o no debería de dar, a respuestas contradictorias. Como se recogió en la sentencia antes citada, “La fuerza vinculante de estos actos le vendría dada por los principios de buena fe, de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, “Pues las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [véase el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II de la exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción inicial del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11, FJ 7º)”.

Si la Administración, en este caso, determinó el “importe real” de la enajenación en una determinada compraventa, viene vinculada cuando en las mismas circunstancias ha de determinar el “importe real” de la adquisición de la misma compraventa; y ese y no otro ha de ser el importe real de la adquisición a los efectos de calcular el incremento patrimonial de una segunda operación que parte ineludiblemente de un hecho determinante previamente delimitado y acogido por la propia Administración.

Como hemos dicho en otras ocasiones el acto propio en sede tributaria, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, para que despliegue de futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora. La LGT (RCL 2003, 2945), art. 142.1 enuncia indistintamente los medios de que podrán valerse en la actuación inspectora de comprobación e investigación, ambas funciones tienen carácter indagatorio e inquisitivo y a través de ellas la Inspección busca la verdad material y la obtención de pruebas suficientes para la correcta aplicación de la norma tributaria y ha de dirigirse a asentar unos datos y hechos firmes sobre los que liquidar, en consonancia con los que exija la ley del tributo para su aplicación. En este primer aspecto, que es la que ahora interesa, la determinación de unos datos, elementos o hechos, esto es, de un determinado presupuesto fáctico con carácter definitivo, debe conllevar su fuerza vinculante respecto de situaciones de futuro en las que se conciten esos mismos presupuestos fácticos. La Administración, en el caso que nos ocupa, dentro de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo delimitó un determinado hecho que le sirvió de soporte para la liquidación practicada, al actuar de dicha forma delimitando una concreta realidad no puede prescindir de la misma por haber quedado vinculada por su actuación anterior, por lo que el “importe real” de una misma operación es un dato objetivo que no depende de la perspectiva desde la que se contemple, desde la del vendedor o desde la del comprador, y una vez delimitado despliega toda la fuerza vinculante que le otorga la propia actuación administrativa.

En definitiva, la doctrina correcta se contiene en la sentencia de contraste, y dado que procede casar y anular la sentencia impugnada, asumiendo este Tribunal las funciones de Tribunal de instancia, procede por las mismas razones que han servido de fundamento para acoger el recurso de casación para unificación de doctrina, acoger la pretensión de la parte demandante y anular la resolución del TEARA y los actos de los que trae causa.

Quinto. No ha lugar a la imposición de costas en este recurso de casación ni en la instancia.

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

FALLAMOS

Primero. Que debemos estimar y estimamos el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, número 1370/2013, interpuesto contra sentencia de la Sección Primera, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Sevilla, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 24 de septiembre de 2012, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 613/2011, la que se casa y anula. Sin costas.

Segundo. Que debemos estimar y estimamos el presente recurso contencioso-administrativo, dirigido contra resolución del Tribunal Económico Regional de Andalucía de fecha 28 de abril de 2011, la que se anula, así como los actos de los que trae causa. Sin costas.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

AMPLIACIÓN DEL CAPITAL SOCIAL Y POSTERIOR DISMINUCIÓN DEL CAPITAL CON DEVOLUCIÓN DE APORTACIONES CONSISTENTES EN LOS TRES INMUEBLES QUE POSEE EN EL ACTIVO LA SOCIEDAD. (CONSULTA Nº V1645-14 DE 27 DE JUNIO DE 2014)

La ampliación de capital se encontrará sujeta y exenta del impuesto, siendo sujeto pasivo de la misma, la sociedad.

En la posterior disminución de capital con entrega a los socios de parte de los bienes que la componen, en este caso bienes inmuebles, serán sujetos pasivos los socios, siendo la base imponible el valor real de los bienes y derechos recibidos, en este caso el valor real de los inmuebles, y el tipo de gravamen será el 1 por 100.

ADQUISICIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD DE UN INMUEBLE RESERVÁNDOSE EL TRANSMITENTE EL USUFRUCTO CON FACULTAD DE DISPOSICIÓN. (CONSULTA Nº V1282-14 DE 13 DE MAYO DE 2014)

(...) aunque el artículo 26.d) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece unas normas específicas para la valoración del usufructo con facultad de disposición para las transmisiones lucrativas, dicha norma no han sido recogida en el TRLITPAJD que establece las normas de valoración en las transmisiones onerosas, y ello, a pesar de ser posterior en el tiempo; por lo tanto, no será de aplicación la normativa establecida en la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debiéndose valorar el usufructo conforme a las reglas establecidas en la normativa aplicable a las transmisiones onerosas.

CAMBIO DE CALIFICACIÓN DE VIVIENDAS LIBRES A PROTEGIDAS. CONSULTA Nº V1349-14 DE 20 DE MAYO DE 2014)

Dado que el impuesto se devenga el día en que se realice el acto o contrato gravado, si se trata de una transmisión patrimonial onerosa, o en que se formalice el acto sujeto a gravamen, si se trata de operaciones societarias o de actos jurídicos documentados, es en ese momento en el que tienen que concurrir los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal que corresponda (salvo para las exenciones reguladas en las letras a) y b) del artículo 45.I.B).12, en las que la exención se aplica provisionalmente quedando condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas).

La normativa del ITPAJD no prevé ningún supuesto de devolución del impuesto devengado conforme a derecho para el caso de que con posterioridad a dicho devengo se cumplan los requisitos exigidos para tener derecho a la exención del impuesto devengado y pagado.

Conforme a lo expuesto, la normativa del ITPAJD no regula ningún supuesto de aplicación retroactiva de sus beneficios fiscales a negocios jurídicos realizados y que supongan hechos imposables del impuesto devengados conforme a derecho.

ACTA DE NOTORIEDAD. (CONSULTA Nº V1596-14 DE 20 DE JUNIO DE 2014)

Si no ha tributado por la herencia al estar prescrita, tendrá que tributar por el expediente de dominio o el acta de notoriedad como transmisión patrimonial onerosa al tipo impositivo que corresponda a la transmisión de bienes inmuebles. Cuando el artículo 7

habla de la prescripción, se refiere al título, es decir a la prescripción del expediente de dominio o acta de notoriedad realizado, no a la prescripción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el que adquirió los bienes que pretende inscribir en el Registro; este criterio se ha manifestado ya en diversas consultas como la V2298-09; V1990-09 y en la V2705-13, entre otras.

NOVACIÓN DEL PRÉSTAMO HIPOTECARIO, MODIFICÁNDOSE CIERTAS CONDICIONES COMO EL INTERÉS, EL PLAZO Y EL VALOR DE TASACIÓN DEL INMUEBLE HIPOTECADO. (CONSULTA N° V1221-14 DE 7 DE MAYO DE 2014)

La escritura pública que documente la modificación del valor de tasación del inmueble hipotecado estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, por concurrir en ella los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no siendo aplicable la exención establecida en el artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

ESCRITURA DE DIVISIÓN HORIZONTAL Y EXTINCIÓN DEL PROINDIVISO. (CONSULTA N° V1259-14 DE 12 DE MAYO DE 2014)

Se otorga escritura de división horizontal, extinción del proindiviso y adjudicación de la plena propiedad de los bienes guardando la debida proporción con las cuotas de titularidad de cada uno de los comuneros de la siguiente forma: un piso a cada hermano en plena propiedad y un bajo en copropiedad entre los tres hermanos.

Pasamos a analizar las tres convenciones:

División horizontal:

Mediante la constitución del régimen de división horizontal se divide la finca en varias viviendas y locales independientes con una porción de terreno cada una, asignando a cada comunero un coeficiente de participación en los elementos comunes de toda la finca, necesarios para el adecuado uso y disfrute de los distintos inmuebles independientes, siendo tal cuota inherente e inseparable a la propiedad del inmueble, con el que forma una unidad aun cuando recaigan sobre distintos objetos y tengan distinto alcance.

Pero lo que no modifica la división horizontal es la titularidad de la finca, ya que los inmuebles surgidos de la división horizontal siguen perteneciendo a los mismos comuneros que antes de llevarse a cabo dichas declaraciones. Luego, si lo que se pretende es que cada comunero tenga, no una participación indivisa en el conjunto de la finca, sino la propiedad exclusiva de una o más viviendas o locales, será necesario realizar un acto independiente de los anteriores.

La división horizontal tributará por el concepto de actos jurídicos documentados al cumplir con todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Separación de comuneros:

En cuanto a la adjudicación al matrimonio de los pisos en proporción a su participación, llevándose la parte que les corresponde en la comunidad, lo que se produce realmente es la separación de los dos comuneros; dicha separación en realidad no es una transmisión, sino la transformación de su derecho como comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte.

Así se desprende de la jurisprudencia del tribunal supremo, de la que se puede citar la sentencia de 28 de junio de 1999, en cuyo fundamento de derecho tercero, párrafo cuarto, afirma que “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 consecuencia, si efectivamente el matrimonio que se separa se limita a llevarse la parte que les corresponde por su cuota de condominio, no estarán transmitiendo nada a los otros comuneros. Es decir, los condóminos no les estarán comprando su participación, sino entregando los inmuebles que les corresponde por su participación en la comunidad de bienes. Esta separación de comuneros estará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, por la parte que se llevan, al no haber realizado la comunidad de bienes actividad empresarial.

Permuta:

Respecto a los tres hermanos y a la disolución de la comunidad de bienes, la operación que se pretende realizar, no es una disolución de comunidad de bienes, ya que el Código Civil define la comunidad de bienes en su artículo 392, cuyo párrafo primero dispone que “Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”; precisamente el hecho de que uno de los inmuebles permanezca en pro indiviso entre los tres es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes, produciéndose en todo caso, lo que a veces se denomina “disolución parcial”, pero que realmente no es una disolución, o en cualquier caso, no lo es a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). En realidad nos encontramos ante una permuta en la cual se va a producir la transmisión de cuotas de participaciones indivisas sobre unos inmuebles que efectúan los copropietarios entre sí, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta dicha operación, en la que cada hermano tributará por la adquisición de los 2/3 restantes del piso que adquiere al tipo de gravamen de los bienes inmuebles.

ESCRITURA DE CANCELACIÓN DE OBRA NUEVA Y DIVISIÓN HORIZONTAL.

(CONSULTA Nº V1395-14 DE 23 DE MAYO DE 2014)

La escritura de cancelación de la declaración de obra nueva y división horizontal no tendrá contenido valuable, por lo que no tributará por dicho concepto al no cumplir uno de los requisitos del artículo 31.2 del texto refundido.

SEGREGACIÓN, EXTINCIÓN DE CONDOMINIO Y LIBERACIÓN DE RESPONSABILIDAD.

(CONSULTA Nº V1398-14 DE 26 DE MAYO DE 2014)

En escritura pública se recoge la segregación del solar en dos fincas iguales A y B y la extinción del condominio mediante la adjudicación a la entidad consultante de la finca A, sobre la que permanecerá la carga hipotecaria, y de la finca B a la otra entidad mercantil, libre de carga hipotecaria.

Establece la Ley Hipotecaria en su artículo 123 que “si una finca hipotecada se dividiere en dos o más, no se distribuirá entre ellas el crédito hipotecario, sino cuando voluntariamente lo acordaren el acreedor y el deudor. No verificándose esta distribución, podrá repetir el acreedor por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera, o contra todas a la vez”. En el primer caso, conforme al artículo 123, “dividida la hipoteca constituida para la seguridad de un crédito entre varias fincas, y pagada la parte del mismo crédito con que estuviese gravada alguna de ellas, se podrá exigir por aquel a quien interese la cancelación parcial de la hipoteca en cuanto a la misma finca. Por el contrario dispone el artículo 124 que cuando siendo varias las fincas hipotecadas “no se haya señalado la responsabilidad de cada una, por ocurrir el caso previsto en el artículo 123, no se podrá exigir la liberación de ninguna parte de los bienes hipotecados, cualquiera que sea la del crédito que el deudor haya satisfecho.”.

A la vista de lo expuesto debe rechazarse la afirmación de que la distribución de una hipoteca entre varias fincas no suponga modificación alguna de la responsabilidad hipotecaria, sino que por el contrario, la finalidad propia de dicho acto es, precisamente, la modificación de la hipoteca inicialmente constituida sobre la finca matriz, de tal forma que cada una de las nuevas fincas resultantes viene a tener una responsabilidad hipotecaria independiente, lo que explica que no pueda ya el acreedor repetir por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera.

Asimismo, confirma la consideración independiente de la responsabilidad hipotecaria de cada una de las nuevas fincas, el hecho de que sea posible la cancelación parcial de la hipoteca que las grava, una vez pagada la parte del crédito con que estuviesen gravadas las mismas.

(...)

En la operación que se pretende realizar se van a dar tres convenciones: La segregación de las fincas, la redistribución hipotecaria y la disolución de la comunidad de bienes. Las dos primeras tributarán de manera independiente por el concepto de actos jurídicos documentados y la disolución de la comunidad de bienes tributará por actos jurídicos documentados o por operaciones societarias en función de que la comunidad de bienes haya realizado o no actividad empresarial.

NULIDAD DE LA COMPRAVENTA. (CONSULTA Nº V1630-14 DE 25 DE JUNIO DE 2014)

El artículo 57 del TRLITPAJD determina en su apartado 5 lo siguiente:

“5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.”.

Este último precepto ha sido desarrollado por el artículo 95 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio de 1995), en su apartado 1, que recoge que:

“1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro,

siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años, a contar desde que la resolución quede firme.

No será precisa la declaración judicial o administrativa cuando la resolución sea consecuencia del cumplimiento de una condición establecida por las partes.”.

Conforme a los preceptos transcritos, la resolución del contrato de compraventa sobre las fincas de referencia tendría distinto trato en función de si la resolución del contrato fuera de mutuo acuerdo entre las partes, o si no fuera por acuerdo entre las partes sino como consecuencia de la aplicación de una condición resolutoria o como consecuencia de una sentencia judicial.

En este caso, la recuperación de los inmuebles transmitidos se produciría por la aplicación de una sentencia judicial, en la que declara nula de pleno derecho, por simulación de contrato, la compraventa realizada en el año 1993 y, en consecuencia, la rectificación registral al amparo del artículo 38 de la Ley Hipotecaria. Aquí no se trataría de una nueva transmisión, sino de la resolución de la primera transmisión, esto es, de la anulación de la compraventa efectuada originalmente. En consecuencia, deben analizarse la tributación de la anulación de la compraventa y la consecuente recuperación de las fincas.

Como se ha indicado anteriormente, la recuperación de los inmuebles por los vendedores no se debe a una transmisión del adquirente, sino a la resolución de la compraventa; en consecuencia, tal operación no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), por no producirse nueva transmisión alguna. Ahora bien, si para inscribir los inmuebles en el Registro de la Propiedad no fuera suficiente con la sentencia judicial y tuviera que formalizarse en escritura pública, la no sujeción de la operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas produciría la sujeción de la escritura pública en que se formalizara, a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del mismo impuesto, por cumplirse los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

- ❖ Tratarse de la primera copia de una escritura pública
- ❖ Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- ❖ Contener un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad.
- ❖ No estar sujeto dicho acto o contrato a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ahora bien, si con la sentencia judicial fuera suficiente para cambiar la inscripción del Registro de la Propiedad, la inscripción de los inmuebles no quedará sujeta Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de actos jurídicos documentados, al no cumplir uno de los requisitos establecidos en el artículo 31.2: no tratarse de una primera copia de escritura pública o acta notarial.

CONSENTIMIENTO DEL MANTENIMIENTO DEL RANGO HIPOTECARIO.

(CONSULTA Nº V1644-14 DE 27 DE JUNIO DE 2014)

La cuestión de si la escritura pública que formalice el mantenimiento del rango hipotecario está sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD ya ha sido resuelta por esta Subdirección General en la contestación a consulta vinculante V3463-13, de fecha 27 de noviembre de 2013. A continuación se reproduce parcialmente la referida contestación por resultar plenamente aplicable al supuesto objeto e consulta:

“Por otro lado, en la escritura de novación que va a otorgarse se incluirá una cláusula por la que las distintas entidades acreedoras intervinientes manifiestan su conformidad con la novación realizada y con el mantenimiento del mismo rango que tenían previamente a la novación. Dichas cláusulas no constituyen hecho imponible de la cuota variable del documento notarial, en tanto que, al no suponer una alteración del rango hipotecario distinta de la que se produce con la posposición, debe entenderse que carecen de contenido valuable y que, por tanto, no reúnen los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del texto Refundido para tributar por la referida cuota variable”.

DIVISIÓN HORIZONTAL DE LA FINCA Y DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD HEREDITARIA, ADJUDICANDO UNA VIVIENDA A CADA HERMANO Y UN LOCAL AL 50 POR 100 EN COPROPIEDAD.

(CONSULTA Nº V1661-14 DE 30 DE JUNIO DE 2014)

Conforme al artículo 4 son dos las convenciones sujetas al impuesto separadamente, la división horizontal y la disolución de la comunidad de bienes mediante la adjudicación a cada comunero de los inmuebles que les correspondan en función de la cuota que poseen en la comunidad de bienes. Mediante la constitución del régimen de división horizontal se divide la finca en varias viviendas y locales independientes con una porción de terreno cada una, asignando a cada comunero un coeficiente de

participación en los elementos comunes de toda la finca, necesarios para el adecuado uso y disfrute de los distintos inmuebles independientes, siendo tal cuota inherente e inseparable a la propiedad del inmueble, con el que forma una unidad aun cuando recaigan sobre distintos objetos y tengan distinto alcance.

Pero lo que no modifica la división horizontal es la titularidad de la finca, ya que los inmuebles surgidos de la división horizontal siguen perteneciendo a los mismos comuneros que antes de llevarse a cabo dichas declaraciones.

Luego, si lo que se pretende es que cada comunero tenga, no una participación indivisa en el conjunto de la finca, sino la propiedad exclusiva de una o más viviendas o locales, será necesario realizar un acto independiente de los anteriores, la disolución del condominio existente, adjudicando a cada uno la propiedad de los inmuebles en proporción a su participación en la propiedad de la totalidad de la finca. Por lo tanto, la disolución de la comunidad hereditaria constituirá un nuevo hecho imponible sujeto a tributación, y eso con independencia en que se realice o no en la misma escritura pública.

COMPRAVENTA DE ORO REALIZADA A PARTICULARES POR EMPRESARIOS.

(CONSULTA N° V1464-14 DE 3 DE JUNIO DE 2014)

La delimitación entre estos dos tributos se realiza atendiendo a la condición del transmitente del bien o derecho, de modo que según sea particular o empresario- profesional, sus transmisiones quedarán sujetas al ITPAJD o bien al IVA, siendo irrelevante a los efectos de determinar el tributo aplicable a la condición jurídica del adquirente de los bienes o derechos.

No resulta admisible el criterio que pretende delimitar ambos impuestos atendiendo a la condición del adquirente del bien o servicio, en la medida en que el mismo carece de apoyo normativo, al no estar recogido en las leyes y reglamentos del IVA y del ITPAJD. Por el contrario, dichas normas sostienen claramente un criterio bien distinto.

ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA. (CONSULTA N° V1236-14 DE 07 DE MAYO DE 2014)

De los anteriores artículos se desprende que las operaciones de arrendamiento con opción de compra pueden tener, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios en función de si existe o no el compromiso, por parte del arrendatario, del ejercicio de la opción de compra prevista en el contrato.

Así, una operación de arrendamiento financiero tendrá la consideración de prestación de servicios en tanto el arrendatario no se haya comprometido ante el arrendador a ejercitar el derecho a la opción de compra del bien objeto del contrato. Una vez que el arrendatario se ha comprometido frente al arrendador al ejercicio de la opción de compra, se realizará el hecho imponible entrega de bienes.

Respecto del arrendamiento de viviendas, establece el art. 20.Uno. 23° de la Ley del Impuesto que:

“Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

23°. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

(...)

d) Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

(...)”.

De acuerdo con lo anterior, el arrendamiento de vivienda con opción de compra estará sujeto y no exento del impuesto salvo en el caso en que la entrega posterior de la misma estuviese sujeta y exenta.

A este respecto señala el art. 20.Uno.22 ° de la Ley del Impuesto que:

“Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

22. ° A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la

realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.”

Así, podría concluirse que sólo en el caso en que, al ejercitarse la opción de compra prevista en el contrato, la transmisión de la vivienda tuviera la condición de segunda o ulterior entrega de acuerdo con lo anteriormente mencionado, el arrendamiento de la vivienda también estaría sujeto y exento y no procedería, por parte del arrendador, repercusión alguna del impuesto.

ADQUISICIÓN DE LA PARTICIPACIÓN DEL 50% DE UNA COMUNIDAD DE BIENES COMPUESTA POR UN PISO Y UN LOCAL DE NEGOCIO. (CONSULTA N° V1302-14 DE 14 DE MAYO DE 2014)

En consecuencia, la comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa del edificio, cuyo local se destina al arrendamiento, adquirido por el consultante al 50 por ciento con otro propietario, tendrá la condición en el Impuesto sobre el Valor Añadido de sujeto pasivo del mismo, viniendo obligada al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales deducidas de la normativa del Impuesto y, esencialmente, las contenidas en el artículo 164.uno de la Ley 37/1992.

La compra por parte del consultante de la participación del 50 por ciento de la comunidad de bienes, cuya titularidad pertenece al otro comunero, es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, pues según se deduce del escrito de consulta ambos comuneros no tienen la consideración, a efectos de dicho Impuesto, de empresarios o profesionales.

La citada compra supone la extinción de la referida comunidad de bienes al consolidarse en un sólo comunero el 100 por cien de las participaciones y, por tanto, será de aplicación el artículo 4, apartado dos, letra b) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, como consecuencia de la disolución de la citada comunidad, que dispone lo siguiente:

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

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

En consecuencia, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la entrega de la mitad indivisa del edificio al consultante, efectuada como consecuencia de la disolución de la mencionada comunidad de bienes.

Dicha entrega estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, al tratarse, según se deduce del escrito de consulta, de una segunda entrega de edificaciones, por aplicación de lo establecido en el artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley 37/1992. No obstante, la citada exención podrá ser objeto de renuncia si se dan los requisitos previstos en el artículo 20, apartado dos de dicha Ley, que dispone lo siguiente:

“Dos. Las exenciones relativas a los números 20º, 21º y 22º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.”.

TRANSMISIÓN DE UN SOLAR POR UN PARTICULAR. (CONSULTA N° V1352-14 DE 21 DE MAYO DE 2014)

En relación con la aplicación de los preceptos señalados a las actuaciones de urbanización y reparcelación de terrenos por quienes no tenían previamente a la realización de las mismas la condición de empresarios o profesionales, constituye doctrina reiterada de este Centro Directivo (entre otras, contestación de 17-06-2005, N° V1175-05) que los propietarios de los terrenos afectados por la unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales hasta que no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos.

A la par, esta Dirección General, conforme al criterio establecido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de fechas 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004, se ha pronunciado reiteradamente en el sentido de entender que el proceso de urbanización de un terreno es aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos

por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

Por ello, el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empieza a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado.

En consecuencia, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido anteriormente apuntado, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos los costes, no cabe considerar que el transmitente ha urbanizado el mismo, por lo que tal transmisión no estará sujeta al Impuesto si el transmitente fuera un particular, ni cabe considerarle urbanizador del terreno a efectos de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto.

En otro caso y como parece ocurrir en el supuesto consultado, esto es, si la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización, el transmitente tendrá en todo caso la consideración de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ya que la satisfacción de los costes de la urbanización que transforma su terreno le convierte en urbanizador del mismo, siempre que el destino de la urbanización fuera su venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

Por otra parte, la condición de solar del terreno que se va a transmitir resulta determinante para concluir que, en el supuesto de que la entrega del mismo estuviera sujeta al Impuesto, se encontraría no exenta de dicho tributo al no resultar de aplicación la exención prevista para la entrega de terrenos rústicos o no edificables contenida en el artículo 20.uno.20º de la Ley 37/1992.

**ADQUISICIÓN A UN AYUNTAMIENTO DE UNA PARCELA DE TERRENO SOBRANTE DE VÍA PÚBLICA QUE PERTENECÍA A DICHO AYUNTAMIENTO, COMO BIEN PATRIMONIAL, DESDE TIEMPO INMEMORIAL.
(CONSULTA Nº V1590-14 DE 20 DE JUNIO DE 2014)**

El patrimonio público del suelo se regula en el capítulo II del título V (artículos 38 y 39) del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Suelo. En concreto, el artículo 38 dispone lo siguiente:

“1. Con la finalidad de regular el mercado de terrenos, obtener reservas de suelo para actuaciones de iniciativa pública y facilitar la ejecución de la ordenación territorial y urbanística, integran los patrimonios públicos de suelo los bienes, recursos y derechos que adquiera la Administración en virtud del deber a que se refiere la letra b del apartado 1 del artículo 16, sin perjuicio de los demás que determine la legislación sobre ordenación territorial y urbanística.

2. Los bienes de los patrimonios públicos de suelo constituyen un patrimonio separado y los ingresos obtenidos mediante la enajenación de los terrenos que los integran o la sustitución por dinero a que se refiere la letra b del apartado 1 del artículo 16, se destinarán a la conservación, administración y ampliación del mismo, siempre que sólo se financien gastos de capital y no se infrinja la legislación que les sea aplicable, o a los usos propios de su destino.”.

Por tanto, el patrimonio municipal del suelo se configura legalmente como un patrimonio separado dentro del patrimonio de las entidades públicas, en general, y locales, en particular, y estará constituido, esencialmente, por terrenos, cualquiera que sea su calificación urbanística, adscritos a la finalidad genérica prevista en el artículo 39 del citado Real Decreto Legislativo, cuyo apartado 1 establece lo siguiente:

“1. Los bienes y recursos que integran necesariamente los patrimonios públicos de suelo en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo anterior, deberán ser destinados a la construcción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública. Podrán ser destinados también a otros usos de interés social, de acuerdo con lo que dispongan los instrumentos de ordenación urbanística, sólo cuando así lo prevea la legislación en la materia especificando los fines admisibles, que serán urbanísticos o de protección o mejora de espacios naturales o de los bienes inmuebles del patrimonio cultural.”.

De acuerdo con lo anterior, la entrega de un solar por parte del ayuntamiento consultante a cambio de una contraprestación dineraria constituye una de las actividades que se engloban dentro de la actividad general de gestión del patrimonio público del suelo llevada a cabo por la Administración pública correspondiente.

Por otro lado, esta Dirección General ya ha manifestado en su Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos y a las transmisiones de terrenos por parte de los mismos, que “los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción.”.

De lo anterior se deduce que el patrimonio municipal del suelo constituye, sin excepción, un patrimonio empresarial, por lo que todas las actividades que se lleven a cabo con el fin de gestionar dicho patrimonio, tendrán, de igual forma, carácter empresarial. (...)

Según se desprende del escrito de consulta, los consultantes han adquirido la parcela a cambio del pago de una contraprestación dineraria por lo que, de acuerdo con lo señalado con anterioridad, la operación se realiza en el ejercicio de la actividad de gestión del patrimonio municipal del suelo, de tal forma que dicha operación tiene la calificación de empresarial. Puesto que tal operación se realiza mediante contraprestación, cabe concluir que estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, como así preceptúa el previamente transcrito artículo 4 de la Ley 37/1992.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

DONACIÓN DINERARIA POR UNA ABUELA A SU NIETA A TRAVÉS DE UN TRUST.

(CONSULTA Nº V1224-14 DE 7 DE MAYO DE 2014)

La figura del trust no está reconocida por el ordenamiento jurídico español. Así, el Convenio o Convención de La Haya, de 1 de julio de 1985, sobre ley aplicable al trust y su reconocimiento, no ha sido ratificado por España.

Por tanto, a los efectos del ordenamiento jurídico español, las relaciones entre la consultante y sus nietas a través del trust se consideran realizadas directamente entre una y otras.

Asimismo, el otorgamiento por la abuela de una escritura pública para formalizar una donación de dinero y de determinados valores mobiliarios a favor de la consultante como beneficiaria del "trust" constituido por aquella conforma el hecho imponible regulado en la letra b) del artículo 3.1 de la LISD, ya que constituye una adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", siendo sujeto pasivo del impuesto la consultante.

DONACIÓN DE ACCIONES A UN SOBRINO. (CONSULTA Nº V1312-14 DE 14 DE MAYO DE 2014)

El artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente:

«En los casos de transmisión de participaciones «inter vivos», en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a. Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.*
- b. Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.*
- c. En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo.*

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones «mortis causa» a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo. En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.»

Pues bien, en relación con la aplicación a las transmisiones a las que se refiere el artículo y apartado reproducido del artículo 33.3.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, este Centro Directivo ha señalado que:

“en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción, se estimará la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial para el donante de las participaciones como consecuencia de su transmisión, siendo irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca la normativa autonómica.” (Consulta V0480-12, de 5 marzo).

En el caso planteado en el escrito, dado que no se trata del cónyuge, descendientes o adoptados sino de un sobrino, colateral de tercer grado respecto del donante, no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 y, en consecuencia, resultaría improcedente la aplicación de la norma prevista en el artículo 33.3.c) de la Ley 35/2006.

**ESCRITURA PÚBLICA DE RESOLUCIÓN DE CONTRATO DE OPCIÓN DE COMPRA CON UNA ENTIDAD MERCANTIL QUE, EN DICHO ACTO, OTORGÓ LA CONDONACIÓN DE PARTE DE UNA DEUDA.
(CONSULTA Nº V1387-14 DE 23 DE MAYO DE 2014)**

Régimen aplicable en el ISD:

No cabe duda de que la condonación de deuda, total o parcial, realizada con ánimo de liberalidad, constituye uno de los hechos imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ahora bien, para determinar si concurren los presupuestos que configuran este hecho imponible, es necesario analizar si la condonación de la deuda se ha realizado con ánimo de liberalidad, es decir, si constituye una donación por tener por causa el llamado “animus donandi”. Es decir, la donación es un negocio jurídico lucrativo, un acto de liberalidad, esto es, exige el “animus donandi” del donante, su intención de enriquecer al donatario a costa de su propio empobrecimiento.

Es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo (entre otras, sentencias de 11 de diciembre de 1986, 16 de mayo de 1995, 12 de julio de 2001 y 17 de diciembre de 2002) que el “animus donandi” es la causa del contrato de donación y su falta –al tratarse de un elemento esencial del contrato– impide calificar a un negocio jurídico como donación.

En la operación objeto de consulta, la entidad ha condonado parte de la deuda del consultante por cancelar la opción de compra; sin embargo, no se indica la causa de la condonación, por lo que este Centro Directivo carece de información suficiente para determinar si ha habido “animus donandi”, en cuyo caso la condonación quedaría sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de adquisición de bienes por un negocio jurídico a título gratuito e “intervivos”, o si existe otra causa diferente, en la que no existiese la voluntad de enriquecer al beneficiario, aun cuando a éste se le haya condonado parte de la deuda, sino únicamente pretendiese asegurarse parte del pago de la deuda, con lo que no se produciría la sujeción al referido impuesto.

La apreciación de si se está ante una donación, por concurrir un “animus donandi” en la entidad que condona parte de la deuda, es una cuestión de hecho cuya apreciación corresponde a la oficina gestora quien, en virtud del principio de calificación y atendidas las circunstancias del caso, deberá determinar si la operación planteada reúne los requisitos necesarios para calificar dicha operación como donación.

Punto de conexión:

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto transferido a las Comunidades Autónomas.

El apartado 2 c) en relación con el apartado 5 del artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece que, para los supuestos de donación que no sean inmuebles, como pudiera ser el que plantea el escrito de consulta, el punto de conexión y atribución del rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a una determinada Comunidad Autónoma se determinará en función de la residencia habitual del donatario a la fecha del devengo, aplicándose la normativa autonómica correspondiente en base a lo previsto en el artículo 28.1.1º de la propia Ley.

**DONACIÓN A LOS HIJOS DE LA NUDA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES EN UNA SOCIEDAD LIMITADA.
(CONSULTA Nº V1446-14 DE 30 DE MAYO DE 2014)**

Del escrito de consulta resulta que la Sociedad Limitada de que se trata ejerce una actividad económica, que la totalidad de las participaciones pertenecen a un grupo familiar constituido por los padres y sus cuatro hijos y que dos de ellos ejercen funciones directivas con el porcentaje de remuneraciones que establece la Ley 19/1991. Se cumplen, por tanto, los requisitos del artículo 4.Ocho.Dos de dicha Ley para la exención de las participaciones en el impuesto patrimonial.

Por otra parte, los eventuales donantes tienen más de 65 años de edad y dejarán de tener la condición de Administradores solidarios, tal y como exigen, respectivamente, las letras a) y b) del artículo 20.6 de la Ley 29/1987.

A la vista de lo expuesto, procederá la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, reducción que, como es obvio y de acuerdo con dicho precepto y apartado, queda sujeta a la doble condición “a posteriori” que establece la letra c), so pena de tener que abonarse el impuesto no ingresado y los consiguientes intereses de demora.

**APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20.2.C) DE LA LEY 29/1987 EN CASO DE FALLECIMIENTO DE UNO DE LOS SOCIOS DE UNA NUEVA SOCIEDAD RESULTANTE DE UNA FUSIÓN POR ABSORCIÓN.
(CONSULTA Nº V1348-14 DE 20 DE MAYO DE 2014)**

Si se cumplen las condiciones previstas en el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio caso de fallecimiento de uno de los cónyuges procedería la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Asimismo, cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición "mortis causa" del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4.º de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, asimismo, una reducción del 95 por 100 de su valor, con los mismos requisitos de permanencia señalados en este apartado.

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora».

EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO DE LAS ACCIONES DE LA NUEVA SOCIEDAD RESULTANTE DE UNA FUSIÓN POR ABSORCIÓN. (CONSULTA N° V1348-14 DE 20 DE MAYO DE 2014)

El artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio establece la exención en los términos siguientes:

«La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad empresarial cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra: Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias. Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto. Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores.

A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno, de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora».

Del escrito de consulta se desprende que se cumplirían el requisito de la letra a) en cuanto la actividad de arrendamiento de inmuebles a desarrollar por la entidad resultante de la fusión sería calificable como económica conforme a lo previsto en la legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como la participación del grupo de parentesco (cónyuges) y el ejercicio de funciones directivas con el nivel de percepción de remuneraciones establecidos, respectivamente, en las letras b) y c) del artículo y apartado reproducido.

Siendo esto así, las participaciones en la entidad tendrían derecho a la exención en el impuesto patrimonial.

CONDICIÓN EN EL ISD DE LEGATARIA DE PARTE ALÍCUOTA.

(CONSULTA N° V1506-14 DE 9 DE JUNIO DE 2014)

El artículo 13.1 de LISD, establece que:

“1. En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquélla, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia. La Administración podrá exigir que se ratifique la deuda en documento público por los herederos, con la comparecencia del acreedor.”

Por otra parte, el artículo 15 del mismo texto legal establece que:

“El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3 por 100 del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje».

A su vez, el artículo 23 del reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre en sus apartados 1 y 2 desarrolla el precepto legal en los siguientes términos:

“1. A efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente, se incluirán también en el caudal hereditario del causante los bienes siguientes:

- a) Los integrantes del ajuar doméstico, aunque no se hayan declarado por los interesados, valorados conforme a las reglas de este Reglamento, previa deducción del valor de aquellos que, por disposición de la ley, deben entregarse al cónyuge superviviente.*
- b) Los que resulten adicionados por el juego de las presunciones establecidas en los artículos 25 a 28 de este Reglamento, salvo que con arreglo a los mismos deban ser imputados en la base imponible de personas determinadas.*

2. Lo dispuesto en el número anterior no se aplicará para determinar la participación individual de aquellos causahabientes a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. En el caso de que les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria, se les computará la parte del ajuar y de bienes adicionados que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria.”

Conclusión:

Vista la normativa expuesta, resulta evidente que la figura del legatario de cuota alícuota se asimila, a los efectos de la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a la del heredero.

FALLECIMIENTO DE UNO DE LOS CONDÓMINOS DE UNA COMUNIDAD DE BIENES QUE EXPLOTA FINCAS AGRÍCOLAS. (CONSULTA N° V1515-14 DE 9 DE JUNIO DE 2014)

Si en el momento de la transmisión “mortis causa” ni el causante ni los adquirentes eran titulares de una explotación agraria prioritaria, “el único supuesto que podría dar lugar a la aplicación de la reducción del artículo 9.1 de la Ley 19/1995 sería que, de resultas, de la transmisión “mortis causa”, la explotación de los adquirentes alcanzase la condición de prioritaria”, circunstancia que habrá de acreditarse mediante la oportuna certificación autonómica.

De esta forma, si dicha certificación reconoce que en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –es decir, en el del fallecimiento del causante– concurrían los requisitos para la calificación de la explotación agraria como prioritaria podrá solicitarse la reducción siempre que, como es obvio, no haya transcurrido el plazo para la autoliquidación del impuesto sucesorio.

En caso contrario, existirá la posibilidad de instar la devolución de ingresos indebidos que proceda.

Ahora bien, debe tenerse presente que el artículo 9 exige que la transmisión se haga “por el titular” de una explotación prioritaria preexistente, “en favor” del titular de una explotación prioritaria o “en favor” de quien, siendo titular de explotación agraria pero aún no prioritaria, “alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición...”

Ninguno de estos supuestos parece cumplirse en los términos del escrito de consulta, dado que ni el causante ni los causahabientes tenían la condición de titulares de una explotación de tal naturaleza ni estos últimos eran titulares de una explotación agraria que, como consecuencia de la transmisión, pase a ser prioritaria, refiriéndose las modificaciones habidas exclusivamente a la identidad y titularidades jurídicas de los comuneros.

Por lo expuesto, este Centro Directivo considera improcedente la aplicación de la reducción del artículo 9.1 de la Ley 19/1995 al supuesto descrito.

PACTO SUCESORIO DE ATRIBUCIÓN PARTICULAR DE CONFORMIDAD AL ARTÍCULO 431.1 Y SIGUIENTES DE LA LEY 10/2008 DEL CÓDIGO CIVIL DE CATALUÑA, EN VIRTUD DEL CUAL LA MADRE LEGA A SU HIJA DETERMINADOS BIENES INMUEBLES Y ACTIVOS FINANCIEROS. (CONSULTA N° V1521-14 DE 10 DE JUNIO DE 2014)

Régimen aplicable en el ISD:

El pacto sucesorio de atribución particular está regulado en los artículos 431. 1 y siguientes del Título III, Capítulo I (Los pactos sucesorios) de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las Sucesiones.

Por tanto, no cabe duda de que, desde el punto de vista civil, la atribución particular es un supuesto de pacto sucesorio.

El artículo 231.1 de dicha ley establece el concepto de pacto sucesorio:

“1. En pacto sucesorio, dos o más personas pueden convenir la sucesión por causa de muerte de cualquiera de ellas, mediante la institución de uno o más herederos y la realización de atribuciones a título particular.

2. Los pactos sucesorios pueden contener disposiciones a favor de otorgantes, incluso de forma recíproca, a favor de terceros.”.

A su vez el artículo 431.12 de dicha ley establece que:

“1. El pacto sucesorio y las disposiciones que contiene se pueden modificar y resolver mediante acuerdo de los otorgantes formalizado en escritura pública.

La facultad de modificar y resolver los pactos sucesorios de mutuo acuerdo se extingue después de la muerte de cualquiera de los otorgantes.”.

Por otra parte, el artículo 431.16 del mismo texto legal establece que:

“1 Si el pacto sucesorio comportó la transmisión de presente de uno o más bienes a la persona instituida o favorecida, su revocación produce, en defecto de disposiciones adoptadas por medio de una pacto reversional, los efectos propios de la revocación de la donaciones.

2. En caso de revocación del pacto o de una disposición por imposibilidad de cumplimiento de la finalidad o por cambio de circunstancias, la parte que ha cumplido cargas u obligaciones que han producido un enriquecimiento en la otra parte debe ser debidamente compensada.”

De la regulación podemos concluir que la institución del Derecho Civil de Cataluña denominada “pacto sucesorio de atribución particular” es un pacto sucesorio, y, en segundo lugar, que los pactos sucesorios son títulos sucesorios a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por lo tanto, el tratamiento que debe darse al pacto sucesorio con atribución a título particular en este impuesto es el que corresponde a las adquisiciones mortis causa del artículo 3.1.a) del LISD y no por el de la letra b), que corresponde a los negocios jurídicos lucrativos inter vivos.

En el escrito de la consulta no se establece si se van a transmitir o no los bienes; si el pacto provoca la transmisión de los inmuebles y los productos financieros, el devengo del Impuesto se producirá en dicho momento y la revocación del pacto provocará los efectos propios de una revocación de una donación, que no constituye un nuevo acto jurídico, sino la anulación de un negocio jurídico ya realizado y que se deshace, en este caso, conforme a la Ley, por lo que no puede tener la consideración de un nuevo acto sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Y ello, precisamente, porque no es un acto nuevo, sino la revocación de un negocio jurídico ya realizado, cuya eficacia cesa por la revocación.

Régimen aplicable en AJD:

En cuanto a la tributación de la operación por la modalidad de actos jurídicos documentados, debe contestarse negativamente, pues el acto sustitutivo o subsistente estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que impediría el devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados.

VALOR EN EL ISD DE UNAS ACCIONES DE SOCIEDADES QUE TIENEN PATRIMONIO NETO POSITIVO Y OTRAS, PATRIMONIO NETO NEGATIVO EN CASO DE ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA A BENEFICIO DE INVENTARIO. (CONSULTA N° V1588-14 DE 20 DE JUNIO DE 2014)

El artículo 9.1.a) del mismo texto legal establece que:

“1. Constituye la base imponible del impuesto:

a) *En las transmisiones “mortis causa”, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.”.*

A este respecto, el artículo 12 del LISD establece que:

“Del valor real de los bienes, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio, en su caso, de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente.”.

A su vez, el artículo 13 del mismo texto legal, recoge:

- “1. En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquélla, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia. La Administración podrá exigir que se ratifique la deuda en documento público por los herederos, con la comparecencia del acreedor.
2. En especial, serán deducibles las cantidades que adeudare el causante por razón de tributos del Estado, de Comunidades Autónomas o de Corporaciones Locales o por deudas de la Seguridad Social, y que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento.”.

En las sociedades de responsabilidad limitada, la responsabilidad de los socios está limitada al capital aportado, y por tanto, en el caso que las entidades contraigan deudas, no responden los socios con su patrimonio personal, por lo que no se podrán deducir las deudas de la empresa como deudas del causante.

Por otra parte, en el caso planteado, de acciones de sociedades limitadas con patrimonio neto negativo, el valor real de dichas acciones como mínimo sería cero. Por lo tanto, como mínimo las acciones tendrán valor de mercado cero y nunca valor negativo.

TRANSMISIÓN DE UNA OFICINA DE FARMACIA POR UN IMPORTE INFERIOR AL APLICADO EN SU «ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA» CON REDUCCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES CONFORME AL ARTÍCULO 20.2.C) DE SU LEY REGULADORA. (CONSULTA N°V1627-14 DE 24 DE JUNIO DE 2014)

La oficina de farmacia pretende transmitirse por un precio inferior en un 46,9% al valor real por el que se aplicó la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con ocasión de su adquisición “mortis causa” en octubre de 2012. Una minoración del valor como la expuesta tiene carácter sustancial y conlleva la pérdida del derecho a la reducción practicada en su momento, pérdida que será total -dado que la Ley no prevé proporcionalidad alguna- por lo que habrá de pagarse el total impuesto no ingresado en 2012, además de los intereses de demora. La aplicación del precio obtenido a un determinado producto financiero resulta irrelevante.

Tributos Municipales

- **CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS Y SENTENCIAS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**

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

» Dación en pago de vivienda habitual	57
» Período generacional	59
» Inmueble que no está dado de alta en el IBI	60
» Exención de bienes de interés cultural	60
» Indevida aplicación de la exención por aportación de rama de actividad	61
» Exención subjetiva por aplicación del acuerdo entre la santa sede y el estado	62
» Interés legítimo para interponer recurso	62
» Incremento del valor de los terrenos	62

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS Y SENTENCIAS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana

DACIÓN EN PAGO DE VIVIENDA HABITUAL. (CONSULTA N° V0324-15 DE 29 DE ENERO DE 2015)

El artículo 123 del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (BOE de 5 de julio), modificó el TRLRHL, estableciendo:

“Uno. Con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imponible anteriores a dicha fecha no prescritos, se añade una letra c) en el apartado 1 del artículo 105, que queda redactada de la siguiente forma:

«c) Las transmisiones realizadas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

No resultará de aplicación esta exención cuando el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria y evitar la enajenación de la vivienda.

A estos efectos se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

Respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. A estos efectos, se equiparará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita. La concurrencia de los requisitos previstos anteriormente se acreditará por el transmitente ante la Administración tributaria municipal.

Respecto de esta exención, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de esta ley.»

Dos. Con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley, se suprime el apartado 3 del artículo 106.”

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 86.2 de la Constitución, el Real Decreto-ley 8/2014 fue sometido a debate y votación de totalidad por el Congreso de los Diputados en su sesión del 10 de julio, en la que se acordó su convalidación, así como su tramitación como Proyecto de Ley. Fruto de esta tramitación se ha aprobado la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (BOE de 17 de octubre), cuyo artículo 123.uno da nueva redacción al artículo 105.1.c) del TRLRHL estableciendo:

“Uno. Con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imponible anteriores a dicha fecha no prescritos, se añade una letra c) en el apartado 1 del artículo 105, que queda redactada de la siguiente forma:

«c) Las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

Para tener derecho a la exención se requiere que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria. Se presumirá el cumplimiento de este requisito. No obstante, si con posterioridad se comprobara lo contrario, se procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente.

A estos efectos se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

Respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. A estos efectos, se equiparará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita.

Respecto de esta exención, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de esta ley.»”

La exención introducida en el artículo 105.1.c) del TRLRHL por el Real Decreto-ley 8/2014 y la Ley 18/2004 se establece, tal como señala la exposición de motivos, en favor de aquellas personas físicas que transmitan su vivienda habitual mediante dación en pago o como consecuencia de un procedimiento de ejecución hipotecaria.

Los dos primeros párrafos del artículo 105.1.c) del TRLRHL establecen que están exentos los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de los siguientes actos:

“Las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.”

En lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la letra d) del apartado 4 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) –en adelante LIRPF–, ha sido introducida por el artículo 122. Uno del citado Real Decreto-ley 8/2014, con efectos “desde 1 de enero de 2014 y ejercicios anteriores no prescritos”. Con el mismo contenido, se establece en el apartado Uno del artículo 122 de la referida Ley 18/2014.

La letra d) del apartado 3 del artículo 33, dispone lo siguiente:

“4. Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

(...)

d) Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales. En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.”

En el caso objeto de consulta es necesario analizar si las transmisiones de la vivienda habitual del deudor hipotecario a favor, no de la entidad acreedora, sino de un tercero (sociedad gestora de activos), pueden considerarse a estos efectos daciones en pago y, por ello, resultar beneficiarias de la referidas exenciones establecidas en el IIVTNU y el IRPF.

Pues bien, puede sostenerse que la dación en pago no queda desnaturalizada ni muta su naturaleza por el hecho de que se haga a favor de un tercero, distinto del acreedor hipotecario, siempre que sea éste el que imponga tal condición para acceder a la dación y la acepte como extintiva de la obligación. Es éste precisamente el caso planteado: el acreedor hipotecario accede a la dación y obliga al deudor a transmitir el inmueble a un tercero por él designado, posibilidad admitida en el Código Civil para el pago de las obligaciones (artículos 1.162 y 1.163).

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

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

Como puede observarse, no se exige que la transmisión en que consiste la dación se haga a favor de esa misma entidad de

crédito, por lo que no debe excluirse la posibilidad de que la misma acreedora admita o imponga, sin alterar el carácter extintivo de la dación, la transmisión a un tercero designado a su voluntad.

Para mayor abundamiento, en el párrafo segundo del artículo 105.1.c) del TRLRHL y del artículo 33.3.d) de la LIRPF se señala que también opera la exención en las ejecuciones hipotecarias, en las que como consecuencia de las mismas se produce una transmisión a favor de un tercero que no será la entidad financiera acreedora en la mayor parte de los casos.

Por todo ello, no apreciándose impedimento en la previsión legal y siendo lo más acorde con la finalidad de la norma, se considera que esas transmisiones o daciones en pago a favor de un tercero autorizado e impuesto por la entidad acreedora deben ser objeto de la nueva exención prevista en el artículo 105.1.c) del TRLRHL y 33.3.d) de la LIRPF, lógicamente siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en dichos preceptos.

Por último, debe señalarse, al poder plantearse en los casos a los que se refiere la consulta, que, al no precisarse en la normativa antes referida, la dación en pago puede suponer tanto la cancelación total como la parcial de la deuda, en aquellos casos en que se pacte que la entrega de la vivienda sólo extingue parte de la deuda.

PERIODO GENERACIONAL. (CONSULTA Nº V0362-15 DE 30 DE ENERO DE 2015)

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 107 del TRLRHL regula la base imponible del IIVTNU y lo hace en los siguientes términos:

“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.”.

Este último apartado del artículo 107 del TRLRHL dispone lo siguiente:

“4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

- ❖ Período de uno hasta cinco años: 3,7.
- ❖ Período de hasta 10 años: 3,5.
- ❖ Período de hasta 15 años: 3,2.
- ❖ Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

- 1.ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.
- 2.ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.
- 3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2ª, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.”.

De acuerdo con lo anterior, la base imponible del impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

En este sentido, la letra a) del apartado 1 del artículo 109 del TRLRHL establece que el impuesto se devenga, 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.

Por tanto, para la determinación del momento inicial a efectos del cómputo del periodo al que se refiere la sociedad consultante en su escrito, se ha de tomar como fecha inicial la de la adquisición del solar, que es la fecha en que se devengó el impuesto, y no la de la fecha de declaración de la obra nueva edificada sobre el mismo, ni la fecha de finalización de la obra, ya que en ninguna de estas dos últimas fechas se ha originado el devengo del impuesto.

INMUEBLE QUE NO ESTÁ DADO DE ALTA EN EL IBI.

(SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 21 DE NOVIEMBRE DE 2014)

El recurrente plantea la no sujeción por tratarse de suelo rústico a los efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, reiterando que al no estar dado de alta en IBI, la transmisión del terreno no está sujeto al impuesto.

Para la Sala, conforme al artículo 107.2.a) del Real Decreto Legislativo 2/2004, en el momento del devengo del impuesto el terreno debe ser de naturaleza urbana a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón (artículo 104.2 de la LHL), por lo que no es imprescindible que tenga determinado un valor catastral. Regulación con la que se pretende evitar que la falta de culminación del proceso de incorporación de las nuevas fincas urbanas al catastro inmobiliario, especialmente en el caso la culminación de los procesos de urbanización, impidan gravar estas plusvalías. En consecuencia, resultaba posible liquidar el Impuesto aunque su incorporación al Catastro no haya tenido lugar hasta la revisión catastral del municipio, cuando el valor catastral fue determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

Exención de bienes de interés cultural. Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha. Sentencia de 15 de diciembre de 2014.

La cuestión trata si el hecho de tener el bien inmueble la declaración de Bien de Interés Cultural (BIC), procede reconocerle tal consideración a efectos fiscales de exención en tributos locales, según la actora por dos motivos: a) Por tener la consideración de BIC, a tenor del artículo 9.1 de la Ley de Patrimonio Histórico Español, en relación con la Disposición Adicional Segunda de dicha Ley; y b) porque las Administraciones Públicas vienen tratando al bien objeto del recurso como BIC a través de numerosos actos de carácter limitativo en virtud de los cuales se han impuesto prohibiciones y severas limitaciones a la conservación, uso y disfrute del inmueble.

La parte apelada sostiene que el artículo 4.b de la Ordenanza Fiscal recoge de manera literal la exención regulada por el artículo 105.1 b) del TR de la Ley Reguladora de Haciendas Locales para la transmisión de los bienes situados dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico Artístico, y ni la ciudad de Guadalajara ni la parte en la que se encuentra el inmueble tiene esa consideración.

Entiende la Sala conforme la normativa expuesta y conforme lo dispuesto en el artículo 14 de la LGT, que refiere que no se admite la analogía para extender las exenciones más allá de sus términos estrictos, por tanto el motivo impugnatorio debe ser desestimado, en primer lugar porque tanto el artículo 105.1 b) del RD Legislativo 2/2004 como el artículo 4 de la Ordenanza que lo reproduce, exigen que hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, del Patrimonio Histórico Español. En segundo lugar porque si bien es cierto que la citada Ley refiere en su artículo 9 que los bienes pueden ser declarados de interés cultural por ministerio de esta ley o mediante Real Decreto de forma individualizada, la Ley especifica en qué supuestos se declaran como tal, exigiendo en todo caso y conforme establece el artículo 12 de la misma Ley que tales bienes sean inscritos en un Registro General dependiente de la Administración del Estado. En tercer lugar porque para disfrutar de los beneficios establecidos en la Ley 16/1985, remitiéndose el apartado 3 del artículo 69 para los restantes impuestos locales a lo que establezcan las Ordenanzas Municipales, que se remite a la Ley 16/1985. Y en cuarto lugar, porque si bien es cierto que la Disposición Adicional Segunda de la Ley 16/1985 considera como de interés cultural, los bienes a los que se refiere el Decreto 571/1963, es decir, los escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces del término y demás piezas y monumentos de análoga índole cuya antigüedad sea de más de cien años, estos quedan sujetos al régimen de la Ley 16/1985, es decir a la inscripción en el correspondiente Registro.

EXENCIÓN DE BIENES DE INTERÉS CULTURAL.

(SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA LA MANCHA DE 15 DE DICIEMBRE DE 2014)

La cuestión trata si el hecho de tener el bien inmueble la declaración de Bien de Interés Cultural (BIC), procede reconocerle tal consideración a efectos fiscales de exención en tributos locales, según la actora por dos motivos: a) Por tener la consideración de BIC, a tenor del artículo 9.1 de la Ley de Patrimonio Histórico Español, en relación con la Disposición Adicional Segunda de dicha Ley; y b) porque las Administraciones Públicas vienen tratando al bien objeto del recurso como BIC a través de numerosos actos de carácter limitativo en virtud de los cuales se han impuesto prohibiciones y severas limitaciones a la conservación, uso y disfrute del inmueble. La parte apelada sostiene que el artículo 4.b de la Ordenanza Fiscal recoge de manera literal la exención regulada por el artículo 105.1 b) del TR de la Ley Reguladora de Haciendas Locales para la transmisión de los bienes situados dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico Artístico, y ni la ciudad de Guadalajara ni la parte en la que se encuentra el inmueble tiene esa consideración. Entiende la Sala conforme la normativa expuesta y conforme lo dispuesto en el artículo 14 de la LGT, que refiere que no se admite

la analogía para extender las exenciones más allá de sus términos estrictos, por tanto el motivo impugnatorio debe ser desestimado, en primer lugar porque tanto el artículo 105. 1 b) del RD Legislativo 2/2004 como el artículo 4 de la Ordenanza que lo reproduce, exigen que hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, del Patrimonio Histórico Español.

En segundo lugar porque si bien es cierto que la citada Ley refiere en su artículo 9 que los bienes pueden ser declarados de interés cultural por ministerio de esta ley o mediante Real Decreto de forma individualizada, la Ley específica en qué supuestos se declaran como tal, exigiendo en todo caso y conforme establece el artículo 12 de la misma Ley que tales bienes sean inscritos en un Registro General dependiente de la Administración del Estado. En tercer lugar porque para disfrutar de los beneficios establecidos en la Ley 16/1985, remitiéndose el apartado 3 del artículo 69 para los restantes impuestos locales a lo que establezcan las Ordenanzas Municipales, que se remite a la Ley 16/1985. Y en cuarto lugar, porque si bien es cierto que la Disposición Adicional Segunda de la Ley 16/1985 considera como de interés cultural, los bienes a los que se refiere el Decreto 571/1963, es decir, los escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces del término y demás piezas y monumentos de análoga índole cuya antigüedad sea de más de cien años, estos quedan sujetos al régimen de la Ley 16/1985, es decir a la inscripción en el correspondiente Registro.

INDEBIDA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN POR APORTACIÓN DE RAMA DE ACTIVIDAD.

(SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN DE 16 DE ENERO DE 2015)

Constituye una indebida aplicación de la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ya que se aportan cuatro inmuebles urbanos que no formaban parte de una explotación agraria desarrollada en el momento de realizarse la operación (como señala la recurrente), pues no existía rama de actividad respecto de esos inmuebles o los mismos debían ser excluidos de la rama de actividad, tratándose de una mera aportación de inmuebles.

Se trata de inmuebles de naturaleza urbana que no se dedicaban a la actividad agrícola desde hacía años, siendo ajenos a la explotación agrícola respecto de la que estaban desgajados, no bastando la simple transmisión de elementos patrimoniales pertenecientes al patrimonio particular del transmitente (ni la simple manifestación en la escritura de acogerse a dicha Disposición) para la aplicación de la exención tributaria puesto que es exigible que esos elementos estén dedicados a la actividad empresarial agrícola en el momento de la transmisión.

La nueva sociedad no ha recibido los inmuebles urbanos para ser destinados a la actividad agraria, por lo que no puede decirse que, respecto de los mismos, haya recibido una rama de actividad, tratándose de unas fincas en las que no se realizaba, ni por su situación jurídica y real en el casco urbano, de ahí que el empresario en este caso no pueda decidir si las cultiva o no una actividad agraria sino urbanística en atención a la clasificación y calificación realizada por el PGOU.

Ausencia de incremento del valor de los terrenos derivado de la crisis. Tribunal Superior de Justicia de Castilla León. Sentencia de 5 de diciembre de 2014.

El recurrente combate las liquidaciones en la medida en que no se ha producido incremento real del valor de los terrenos por la situación de crisis en el sector inmobiliario que hace que el valor no solo no haya aumentado sino que incluso haya disminuido, refiriéndose al informe pericial aportado a los autos y a los razonamientos hechos por varias sentencias, recogidos fundamentalmente en la del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 22 de mayo de 2012 que desestimó el recurso directo interpuesto contra determinadas Ordenanzas Fiscales y cuyos argumentos han tenido reflejo con posterioridad en otros fallos judiciales.

Planteado así el recurso de apelación, para la Sala es obvio que el mismo debe desestimarse por cuanto no contiene crítica concreta alguna en relación a los argumentos empleados por la Juzgadora de instancia para desestimar la impugnación indirecta frente a la Ordenanza Fiscal nº 4 del Ayuntamiento en concreto, lo que comporta.

Exención subjetiva por aplicación del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado. Tribunal Superior de Justicia de Valencia. Sentencia de 12 de noviembre de 2014.

El sujeto pasivo se trata de una Fundación comprendida dentro del ámbito de aplicación del RD 1270/2003 para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, por haber optado por el régimen fiscal especial contenido en el Título II de la Ley 49/02; que dicha opción fue comunicada en forma al Ayuntamiento de Benidorm antes del inicio del año y en relación al inmueble de referencia, conforme al art. 15.4 Ley 49/02 en relación con lo dispuesto en el art. 1 RD 1270/03 y que el hecho imponible viene constituido por la transmisión mortis causa del bien sito en el municipio de Benidorm.

Para la Sala la entidad apelada (la Fundación) se encuentra comprendida en el ámbito subjetivo de aplicación del art. 5 del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español, por lo que «tendrá derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico - tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades

benéficas privadas». Y este régimen no es otro que el previsto en el art.15 Ley 49/2002, el cual en su apartado 3º establece una exención absoluta del IIVTNU cuando concurra junto a la naturaleza de entidad sin ánimo de lucro, la condición de sujeto pasivo del impuesto y transmisión a título lucrativo sin otro requisito adicional.

El requisito adicional relativo al destino de los bienes, invocado por la apelante, únicamente es exigible en otros tributos (Impuesto de Bienes Inmuebles) o bien en el caso del IIVTNU, tratándose de transmisiones onerosas efectuadas por la propia entidad.

EXENCIÓN SUBJETIVA POR APLICACIÓN DEL ACUERDO ENTRE LA SANTA SEDE Y EL ESTADO.

(SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE VALENCIA DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2014)

El sujeto pasivo se trata de una Fundación comprendida dentro del ámbito de aplicación del RD 1270/2003 para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, por haber optado por el régimen fiscal especial contenido en el Título II de la Ley 49/02; que dicha opción fue comunicada en forma al Ayuntamiento de Benidorm antes del inicio del año y en relación al inmueble de referencia, conforme al art. 15.4 Ley 49/02 en relación con lo dispuesto en el art. 1 RD 1270/03 y que el hecho imponible viene constituido por la transmisión mortis causa del bien sito en el municipio de Benidorm.

Para la Sala la entidad apelada (la Fundación) se encuentra comprendida en el ámbito subjetivo de aplicación del art. 5 del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español, por lo que “tendrá derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico - tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas”. Y este régimen no es otro que el previsto en el art.15 Ley 49/2002, el cual en su apartado 3º establece una exención absoluta del IIVTNU cuando concurra junto a la naturaleza de entidad sin ánimo de lucro, la condición de sujeto pasivo del impuesto y transmisión a título lucrativo sin otro requisito adicional.

El requisito adicional relativo al destino de los bienes, invocado por la apelante, únicamente es exigible en otros tributos (Impuesto de Bienes Inmuebles) o bien en el caso del IIVTNU, tratándose de transmisiones onerosas efectuadas por la propia entidad.

INTERÉS LEGÍTIMO PARA INTERPONER RECURSO.

(SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 22 DE DICIEMBRE DE 2014)

El objeto del recurso viene dado por un acuerdo plenario que modifica una Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto, cuya concreta regulación en la Ley reguladora de las Haciendas Locales (RDL 2/2004, art. 104 y siguientes), configura tal impuesto municipal como «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», que requiere inexcusablemente que el sujeto pasivo (art. 106) sea titular de un derecho sobre un bien inmueble. Pues bien, al tiempo de interponerse el recurso contencioso-administrativo (31 de julio de 2012), incluso al tiempo de vencer el plazo para poder interponerlo (dos meses siguientes a la publicación de la disposición, por aplicación del art. 46.1 LJCA), que venció el 1 de agosto de 2012, la recurrente carecía de interés legítimo alguno en los términos exigidos por el TS, habida cuenta no existir ninguna relación jurídica material entre la recurrente y la pretensión ejercitada susceptible de generar en su esfera jurídica ventaja o perjuicio alguno, que aunque pudiese ser futuro, resulte ser cierto. Y ello es así porque la recurrente afirmó al interponer el recurso que su interés procedía de una doble fuente: 1ª.- Ser residente censada en Madrid y por tanto potencial sujeto pasivo del impuesto y 2ª.- Ser futura destinataria de la decisión de su padre de transmitir, a lo largo del año 2012, determinados inmuebles de Madrid a sus hijos.

La mera residencia en la ciudad de Madrid, sin ostentar la titularidad de algún bien inmueble, no puede conceptuarse como fundamento de un interés legítimo, pues la potencialidad de ser sujeto pasivo del impuesto no la convierte en tal. Tampoco la segunda alegación puede sostener válidamente la existencia de un interés legítimo, pues el no ser titular de ningún bien inmueble supone que no exista relación material alguna entre la recurrente y la pretensión de anular la disposición recurrida, pues ningún beneficio o perjuicio cierto se le ocasiona.

INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS.

(SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 16 DE DICIEMBRE DE 2014)

Entiende la apelante que la sentencia recurrida no ha dado adecuada respuesta a las alegaciones que formuló en su demanda en las que ahora insiste en esta segunda instancia. Considera, así, que el Ayuntamiento apelado no podía aplicar automáticamente

el impuesto del IVTNU sin que previamente estuviera acreditada la realidad de este incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto como consecuencia de su transmisión, efectuando una aplicación automática de la ley y olvidándose del hecho imponible legalmente descrito (arts. 104 y 107 LHL), referido, exclusivamente, al aumento del valor de los terrenos puesto de manifiesto como consecuencia de una transmisión, al entender, que siempre que se produce una transmisión se produce tal aumento porque así lo exige la ley al establecer un mecanismo automático de cálculo del mismo que se basa en esta premisa. Entiende que correspondía al Ayuntamiento de Pinto acreditar que se había producido, efectivamente, un aumento del valor de los terrenos con su transmisión y que está acreditación no se ha producido.

Destaca que algunas de las transmisiones liquidadas se han producido en un periodo inferior a dos años caracterizado por una profunda crisis económica que ha determinado un descenso continuado y brutal en el valor de los terrenos de naturaleza urbana por lo que entendía que debió el Ayuntamiento apelado acreditar que tal incremento de valor se produjo antes de girar las correspondientes liquidaciones.

Para la Sala, corresponde al sujeto pasivo acreditar que el aumento de valor no se ha producido, y en este caso, si bien la interesada solicitó prueba sobre este extremo ante el Juzgado (entre otras, pericial sobre el valor real de los inmuebles), éste sólo admitió la documental consistente en el expediente administrativo, sin que conste que se interpusiera recurso contra esta decisión del Juzgado, y tampoco se ha reproducido la petición de prueba sobre esta cuestión en el escrito de apelación. Por tanto, era carga del sujeto pasivo, y no del Ayuntamiento, acreditar que el incremento de valor de los terrenos no se había producido y ninguna prueba consta en autos sobre tal extremo, por lo que esta alegación debe desestimarse.

