

186

SERVICIO DE COORDINACIÓN OO.LL.

BIT PLUS • BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO + REGISTRADORES DE ESPAÑA • NÚMERO 186 • AGOSTO 2015

INDICE GENERAL	2
TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS	3
TRIBUTOS MUNICIPALES	32









TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

3

TTT 1/2	F A C	TTC.	\sim $^{\wedge}$	TPC
TEM	ΙΔ 🥆	+1	ιΔ	1 F N
THEFT.	III	TIO	σ_{L}	பபப

•	LA IMPOSIBILIDAD DE ACUDIR AL SISTEMA DE CAPITALIZACIÓN DE RENDIMIENTOS DEL ARTÍCULO 57.1.A)
	DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA COMO MEDIO DE COMPROBACIÓN DE VALORES EN EL IMPUESTO SOBRE
	SUCESIONES Y DONACIONES.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

•	VENTA DE TERRENOS	ADSCRITOS AL PATR	RIMONIO PRIVADO	0	1	1

- RECALIFICACIÓN DE UNA OPERACIÓN POR LA AUTORIDAD FISCAL NACIONAL COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA
 SUJETA AL IVA
 17

TRIBUNAL SUPREMO



TRIBUTOS MUNICIPALES

32

TRIBUNAL SUPREMO Y SUPERIORES DE JUSTICIA

BITplus

Tributos Oficinas Liquidadoras

• TEMAS FISCALES
- LA IMPOSIBILIDAD DE ACUDIR AL SISTEMA DE CAPITALIZACIÓN DE RENDIMIENTOS DEL ARTÍCULO 57.1.A) DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA COMO MEDIO DE COMPROBACIÓN DE VALORES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
Ricardo Huesca Boadilla. Abogado del Estado y Doctor en Derecho Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación
• TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA
- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
» Venta de terrenos adscritos al patrimonio privado
» Arrendamiento financiero
» Recalificación de una operación por la autoridad fiscal nacional como actividad económica sujeta
al IVA
• TRIBUNAL SUPREMO
- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS
» Constitución de hipoteca unilateral en garantía de aplazamiento de deudas tributarias constituida por empresario
- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
» Cálculo del valor a efectos de la reducción por adquisición de empresa familiar



Tributos Oficinas Liquidadoras



LA IMPOSIBILIDAD DE ACUDIR AL SISTEMA DE CAPITALIZACIÓN DE RENDIMIENTOS DEL ARTÍCULO 57.1.A) DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA COMO MEDIO DE COMPROBACIÓN DE VALORES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

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

I. INTRODUCCIÓN

Recientemente, la Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección 2ª - del Tribunal Supremo, en Sentencia de 5 de marzo de 2015 (r. de casación 131/2014), resolviendo en sentido desestimatorio un recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Xunta de Galicia contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de esa Comunidad Autónoma de 9 de octubre de 2013 sobre liquidación en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), ha tenido oportunidad de confirmar el criterio administrativo del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) respecto a la valoración de acciones y participaciones a efectos del Impuesto señalando que, la aplicación del sistema de capitalización de rendimientos, en especial el tipo aplicable, previsto como medio de comprobación en el artículo 57.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), exige que esté así previsto en la ley propia de cada tributo, como, por otro lado, señala el precepto, no pudiendo verse desvirtuada esa exigencia por la realización de un dictamen pericial – ex artículo 57.1.e) de la LGT - en el que quede al arbitrio del perito la aplicación de ese sistema y la elección del tipo aplicable, máxime cuando la ley del Impuesto no contiene una regla especial que autorice la valoración de esa forma de las acciones y participaciones indicadas.

Aunque la sentencia, por esa razón fundamental, declara, sin más, que no ha lugar al recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Xunta de Galicia, sin fijar "formalmente", por tanto, en el fallo, doctrina legal en los términos del artículo 100.7 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso – Administrativa, prevista solo cuando la sentencia es estimatoria, la experiencia pone de manifiesto que, tras las consideraciones jurídicas realizadas por la Sala en el fallo, resulta muy difícil que el Alto Tribunal, en pronunciamientos posteriores, se aparte del mismo. Es más, como postularemos en este trabajo, sería oportuno que extendiera su pronunciamiento a todos aquellos casos en los que, sea cual sea el bien o derecho transmitido, se pretenda acudir como medio de comprobación en este Impuesto sucesorio a la capitalización de rendimientos o beneficios.

II. ANTECEDENTES FÁCTICOS

La adecuada comprensión del alcance de este fallo hace conveniente referirse, en primer lugar, a los antecedentes de hecho del mismo que comienzan con el inicio de un procedimiento de comprobación de valores por parte de la Xunta de Galicia consecuencia de la donación de unas participaciones de una sociedad de responsabilidad limitada, operación sujeta al ISD, modalidad donaciones. El sujeto pasivo, la donataria, presentó la oportuna autoliquidación por el Impuesto, con una base imponible coincidente con el valor de escritura de 15.025,30 euros, para lo que tuvo en cuenta la valoración del patrimonio neto de la sociedad a la fecha del devengo de 211.354,56 euros, aplicando, acto seguido, una reducción autonómica por adquisición de participaciones de empresa individual. La Oficina Liquidadora tramitó el procedimiento de comprobación de valores, entendiendo, por un lado, que no procedía la reducción y, por otro, que el valor de las participaciones había que determinarlo en función de la valoración del patrimonio neto de la sociedad a la fecha del devengo más el fondo de comercio, siguiendo el resultado de un dictamen pericial que determinó el referido fondo en función de los beneficios que se esperaban obtener en los próximos tres ejercicios, calculados

ı

A

Ť





a partir de los beneficios de explotación declarados por la sociedad a efectos del Impuesto sobre Sociedades en los últimos tres ejercicios (34.688,62), con aplicación del tipo de interés de demora establecido para el año del devengo del impuesto.

Contra la liquidación girada tomando por base esa comprobación la donataria interpuso, primero, recurso de reposición, mostrando, por lo que aquí importa, su disconformidad con el valor asignado a las participaciones sociales, recurso que fue desestimado. Posteriormente, acude a la vía económico administrativo formulando la oportuna reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Galicia, alegando, entre otras cosas, la falta de motivación de la valoración efectuada por la Administración autonómica y, lo que es más importante, la falta de cobertura legal del método empleado para efectuar la valoración de las participaciones transmitidas.

El TEAR, con fecha 15 de octubre de 2012, estimó la reclamación anulando la liquidación impugnada porque, de acuerdo con el parecer del TEAC (Resolución de 31 de enero de 2011), el medio utilizado para la valoración de las participaciones sociales carecía de cobertura legal.

La Xunta de Galicia interpuso frente a esa resolución recurso contencioso administrativo ante la Sala de igual nombre del Tribunal Superior de Justicia de Galicia que, en sentencia de 9 de octubre de 2013, desestimó el mismo asumiendo los argumentos del TEAR y del TEAC, en la resolución indicada, reproducida por el primero en su fallo y que ya había tenido oportunidad de tener presente la propia Sala en su sentencia de 13 de marzo del mismo año.

La Comunidad Autónoma interpuso contra esa sentencia recurso de casación en interés de ley, solicitando que se fije la siguiente doctrina: "la comprobación de valores efectuada por la Administración siguiendo el método de dictamen de peritos de la Administración previsto en el artículo 57.1.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, permite a estos utilizar en su valoración el sistema de capitalización de beneficios, sin que por ello deba considerarse que el método de comprobación de valores utilizado por esta es el de capitalización previsto en el artículo 57.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria".

III. LOS MEDIOS DE COMPROBACIÓN DE VALORES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Antes de entrar en el análisis concreto de la sentencia del Tribunal Supremo conviene que hagamos unas breves consideraciones acerca de los medios de comprobación de valores en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para lo que debe partirse del artículo 18 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto. Dicho precepto, en su apartado 1, comienza diciendo que "la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 (hoy artículo 57) de la Ley General Tributaria".

Con carácter general, la base imponible del ISD está constituida por el "valor real" de los bienes y derechos transmitidos (artículo 9 de la Ley 29/1987), La locución "valor real", como ha señalado VILLARIN LAGOS¹, puede hacer referencia a dos realidades distintas, no coincidentes, pero relacionadas entre sí, pues valor real de un bien es tanto el precio efectivamente satisfecho por él en un concreta operación como el valor objetivo de mercado de dicho bien, entendiendo por tal el que se hubiera satisfecho entre partes independientes. Sea cual sea la consideración de ese término, la remisión en bloque que hace la Ley reguladora del Impuesto en cuanto a los medios de comprobación a utilizar por la Administración al actual artículo 57 de la LGT², desarrollado por el artículo 158 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, permite a la Administración Tributaria competente, en este caso la de la Comunidad Autónoma que, como es sabido, tiene cedido el rendimiento y la gestión de este tributo propio del Estado, elegir el medio más adecuado a la índole o naturaleza del bien transmitido (en este sentido la antigua Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1970). Entre esos medios estaría a priori la capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale (apartado 1.a).

Cualquiera que sea el medio elegido es esencial, en todo caso, que la comprobación de valores esté motivada, siendo, quizás, esta cuestión la que ha dado lugar a una mayor litigiosidad, con numerosas reclamaciones y recursos ante los Tribunales Económico Administrativos y los órganos de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

La exigencia de la motivación de la comprobación de valores ha sido una constante en la doctrina jurisprudencial, pudiéndose citar, entre otras las Sentencias de 9 de mayo de 1997, 4 de diciembre de 1993, 19 de octubre de 1995, 3 de diciembre de 1999 y las más recientes de 12 de diciembre de 2011, 29 de marzo y 17 de diciembre de 2012, que insisten en la necesidad de que la comprobación de valores sea individualizada y fundamentada.

¹ En su trabajo "Algunas consideraciones en torno a la comprobación de valores en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega. Editorial Lex Nova. 2005. Tomo II. Pág. 1780

² La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, del IRPF, modificó el mismo para incorporar esencialmente otros medios de comprobación al elenco recogido en el apartado 1 de ese artículo.

A

T





Ese requisito de la motivación, a nivel legal, tiene anclaje actualmente, con carácter general, en el artículo 54.1.a) de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común y, de una forma más concreta, en materia tributaria y en el campo de la comprobación de valores en el artículo 103.3 de la LGT, complementado, en el campo de las notificaciones, por el artículo 102.2.c) de la misma Ley, habiendo sido, por fin, desarrollado oportunamente en el artículo 160.3 del Reglamento de Gestión e Inspección de 2007, antes citado.

IV. LA CAPITALIZACION O IMPUTACION DE RENDIMIENTOS AL PORCENTAJE QUE LA LEY DE CADA TRIBUTO SEÑALE COMO MEDIO DE COMPROBACIÓN DE VALORES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

La capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale es un medio tradicional de comprobación de valores que ya se contenía, con esa misma dicción literal, en el artículo 52.1.a) de la LGT/1963 y que, como estamos viendo, se ha mantenido incólume hasta la actualidad.

Ahora bien, se ha criticado, con razón, la consideración de esa capitalización o imputación de rendimientos como medio de comprobación pues en ocasiones más que un medio de "comprobación" de un valor es un medio de "determinación" según ley del valor de que se trate. En este sentido, BANACLOCHE PÉREZ³ pone como ejemplo el IRPF en el que para determinar el valor de transmisión en valores no negociados (artículo 37.1.b) de su Ley reguladora, la Ley 36/2006, la ley señala como valor alternativo el resultado de capitalizar al 20% el promedio de resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad al devengo del Impuesto.

De modo parecido se regula la valoración de dichos valores en el Impuesto sobre el Patrimonio (artículo 16.1 de la Ley de ese Impuesto, la Ley 19/1991, mencionado expresamente en el fallo objeto de comentario, como hemos visto).

Por su parte, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), para determinar la base imponible de las concesiones administrativas, si la Administración señalare un canon, precio, participación o beneficio mínimo a satisfacer periódicamente por el concesionario y la duración de la concesión fuere superior a un año, la base se fijará capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Por otro lado, la identificación entre la capitalización o imputación de rendimientos como sistema de determinación de la base imponible del impuesto y como medio de comprobación de valores era manifiesta en el artículo 117.2 del antiguo Texto Refundido del Impuesto sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril, también mencionado, como veremos, en la parte final del fallo objeto de comentario.

En efecto, con especial mención del supuesto de transmisión de valores no cotizables en Bolsa del artículo 70.3ª del propio Texto Refundido, relativo a la base imponible del impuesto, puede leerse en ese artículo 117.2 que las bases obtenidas por aplicación del artículo 70.3ª, entre otras, producirán idénticos efectos que si hubieran sido fijadas a través de un medio ordinario de comprobación. El nº 3 de ese artículo permitía, en los casos de valores no cotizables, fijar la base capitalizando al tipo de interés legal del dinero el dividendo acordado repartir con cargo a los resultados del último ejercicio social o la que se obtenga de su valor teórico según balance debidamente aprobado.

Sobre esa base, algunos autores⁴ han llegado a cuestionar la consideración de esa capitalización o imputación de rendimientos como un auténtico medio de comprobación en el ITPAJD señalando que, si realmente fuera tal, la Administración podría utilizar alternativamente cualquier otro del elenco de los recogidos en el artículo 57.1 de la LGT, con lo cual dejarían de aplicarse los artículo 10.1.f) y 13 del Texto Refundido de ese Impuesto, lo cual es imposible.

Por otro lado, como se afirma por el TEAC en su Resolución de 31 de enero de 2011, que sirvió de base a la resolución del TEAR impugnada, cuyos argumentos fueron asumidas por la Sala de Galicia y por extensión, tras confirmar su fallo, por el Tribunal Supremo, la realidad de la capitalización consiste en un mero cálculo aritmético que no requiere preparación profesional o pericial alguna, pudiendo ser calculada directamente, sin realizar realmente una tarea comprobadora en sentido propio, por el órgano liquidador.

³ En su trabajo "Comprobación de valores". Revista Impuestos. La Ley. Nº 4/2014. Actualidad Tributaria. 2º Quincena del mes de febrero de 2012.

⁴ Se puede citar en este sentido el trabajo de GARCÍA GIL, J.L. "Medios de comprobación del valor real en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". Hacienda Canaria. Nº 31/2010. Pág. 8.



Ť





V. LA NECESARIA COBERTURA LEGAL DE LA CAPITALIZACIÓN O IMPUTACIÓN DE RENDIMIENTOS AL PORCENTAJE QUE LA LEY DE CADA TRIBUTO SEÑALE PARA SU ADMISIÓN COMO MEDIO DE COMPROBACIÓN DE VALORES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Al análisis de esta cuestión básica se refiere ya la sentencia objeto de comentario.

El Alto Tribunal, tras referirse a las alegaciones formuladas por el Ministerio Fiscal que, con cita de dos sentencias del mismo Tribunal, postulaba la inadmisión del recurso, en el Fundamento de Derecho Tercero del fallo, después de hacer una somera referencia al hecho imponible y a la base imponible del impuesto, regulada en el artículo 9 de la Ley 29/1987, en relación precisamente a esta última hace ya una primera e importante declaración al señalar que: "(...) Dicho artículo 9 no establece reglas específicas de valoración, ni se remite a las establecidas en los artículos 10 y siguientes de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que, en principio, no resulta obligatorio acudir a las previsiones del artículo 16 de dicha Ley para la valoración de las acciones que no cotizan en Bolsa".

Tras reproducir el contenido del artículo 16 de la Ley 19/1991, se centra ya en artículo 18.1 de la Ley reguladora del ISD que, como hemos visto, faculta a la Administración para comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación del actual artículo 57.1 de la LGT, entre los que se encuentra la capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale (ap.a) y el dictamen de peritos de la Administración (ap.e), lo que le hace declarar que, "(...) Esto sentado, la redacción del artículo 18 de la Ley del Impuesto revela la preponderancia del valor real sobre cualquier suerte de valores objetivos, reconociendo amplias posibilidades a los órganos de gestión para comprobar los valores declarados por los sujetos pasivos".

Pues bien, dicho esto, la Sala, en su Fundamento de Derecho Cuarto y último, da respuesta a la pretensión formulada por la Xunta de Galicia que, frente al criterio de la sentencia impugnada, solicita que se declare como doctrina correcta que el dictamen pericial previsto en el artículo 57.1.e) permite acudir al sistema de capitalización de beneficios, sin que ello implique desconocer el mandato del artículo 57.1.a) de la LGT.

A ello responde diciendo que "(...) Esta doctrina no puede mantenerse porque en aplicación del sistema de capitalización de beneficios ha de estarse al porcentaje que la ley de cada tributo señale, debiendo reconocerse que la ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no contiene una regla especial que determine el porcentaje para la valoración por capitalización, esto es, el tipo de interés".

Es decir, la aplicación del sistema de capitalización de beneficios en el porcentaje que la ley de cada tributo señale, - y esta es la clave del razonamiento de la sentencia comentada - , requiere, precisamente, que la propia Ley del ISD contenga una regla especial que determine el porcentaje para la valoración por capitalización, el tipo de interés.

No existe en la Ley del Impuesto una regla especial que autorice la valoración de las participaciones sociales objeto de la donación por el sistema de capitalización.

Tampoco existe regla especial alguna en la citada Ley que autorice a acudir al sistema de capitalización para la valoración de cualquier tipo de bien o derecho objeto de transmisión mortis causa o inter vivos lucrativa en este Impuesto. La única referencia a un sistema de capitalización, distinto del previsto en el artículo 57.1.a) de la LGT, en la normativa reguladora del ISD se contiene en el artículo 31.4 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que, a efectos de determinar el importe de la pensión como carga deducible en las adquisiciones por causa de muerte, señala que su valor se obtendrá capitalizándola al interés básico del Banco de España, y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia o la duración de la pensión, si es temporal.

La Xunta de Galicia sostuvo, sin embargo, que no se infringía la ley si, a través de la intervención de un perito, se realizaba la valoración por el sistema de capitalización ya que no cabe identificar aquel método con el medio de capitalización de rendimientos, al no existir limitación alguna sobre los métodos que pueden utilizar los peritos en sus valoraciones.

Este planteamiento no es aceptado por el Alto Tribunal pues, en su opinión, ello "...implicaría, de forma indirecta, eludir el principio de legalidad, al ser imprescindible tener en cuenta el porcentaje a aplicar en el sistema de capitalización, que no puede quedar al arbitrio del perito ni de la Administración y, en definitiva consagrar un sistema mixto de capitalización y peritación que no está expresamente contemplado como método válido, máxime cuando la Ley del Impuesto no contiene una regla especial que autorice la valoración de las participaciones sociales por el sistema de capitalización, a diferencia del antiguo Decreto de 6 de abril de 1967, que aprobaba el Texto Refundido de la Ley Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones, que contemplaba en el caso de las acciones que no cotizaban en Bolsa, dos criterios valorativos: a) Capitalizar al tipo de interés legal del dinero el dividendo acordado a repartir con cargo a los resultados de la empresa; b) obtener el valor teórico según balance debidamente aprobado (art.70.3), prevaleciendo el resultado mayor".

Pág. 7



T





En pocas palabras, y como ya había señalado el propio TEAC, la intervención de un perito no permite utilizar un medio de valoración no autorizado por la ley del tributo.

Para comprender el auténtico alcance de esta afirmación hay que tener presente, aparte del hecho cierto de que la ley del ISD no prevé como medio de comprobación el sistema de capitalización o imputación de rendimientos en determinado porcentaje, lo que, como dice el fallo, impediría incluso la aplicación de este medio de comprobación indirectamente a través de un dictamen de un perito de la Administración (artículo 57.1.e), la esencia del dictamen pericial que es distinta de la derivada de la aplicación de un sistema de capitalización.

En efecto, cuando la Administración tributaria acude como medio de comprobación al dictamen de peritos de la propia Administración, tiene presente los conocimientos de quien efectúa la valoración. Como ha destacado la doctrina más reciente⁵, en teoría, este medio pretende la objetividad del resultado de la comprobación de valor en base a las características de autonomía e independencia del perito al que, aun tratándose de un perito de la Administración, no cabe imponerle uno o varios medios para llevar a cabo su dictamen. En este sentido, es esencial la Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante TC) 161/2012, de 20 de septiembre, comentada por nosotros⁶, en relación a la inconstitucionalidad de un apartado del artículo 23.4 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, del Parlamento de Andalucía, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, según el cual, el perito, en su dictamen, podía tener presentes los medios de comprobación de los precios medios de mercado o la valoración del bien a efectos de liquidación del ITPAJD del préstamo hipotecario.

Como dijimos en ese trabajo, aunque fuera en relación con el ejercicio de las competencias normativas en materia de gestión tributaria (comprobación de valores) respecto a los tributos cedidos, es necesario que las Comunidades Autónomas respeten íntegramente el elenco de medios de comprobación contenidos en el artículo 57.1 de la LGT, tal y como están configurados, sin que, por tanto, puedan introducir alteraciones en dichos medios, como ocurrió en el caso suscitado, en el que, aunque fuera como posibilidad, se preceptuaba que el perito de la Administración, en su dictamen, medio de comprobación del artículo 57.1.e) LGT, podía aplicar otro medio de comprobación, en este caso concreto "el valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria "(artículo 57.1.g) de la LGT). Para el TC, la ley autonómica andaluza, con esta previsión, estaría introduciendo "de facto un medio de valoración distinto a los del Estado al modificar sustancialmente un medio existente" (FJ 7).

Si esto es así en el plano legislativo y constitucional, no cabe duda de que deben mantenerse también esas pautas en el plano de la pura gestión tributaria del impuesto, sin que pueda admitirse, por tanto, que el perito de la Administración pueda realizar la valoración del bien o derecho transmitido – ex artículo 57.1.e) LGT - acudiendo a un medio de comprobación de los recogidos en el artículo 57.1 de la LGT, concretamente el del apartado a), cuando ello, además, supondría una clara elusión del principio de legalidad pues el porcentaje a aplicar por el sistema de capitalización tiene que venir determinado en la propia Ley reguladora del impuesto, lo que, como hemos visto, no ocurre en modo alguno, no pudiendo en absoluto, como reitera el Tribunal, quedar ese porcentaje al arbitrio del propio perito o de la Administración.

Como hemos dicho, la esencia del dictamen del perito de la Administración es su autonomía e independencia, con titulación suficiente y adecuada al bien a valorar. El citado perito fijará, de acuerdo con lo prevenido en el artículo 160.3.c) del Reglamento de Gestión e Inspección de 2007, la valoración del bien en función de los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado sin verse, por tanto, mediatizado por los restantes medios de comprobación del artículo 57.1 de la LGT. El dictamen pericial tiene un contenido concreto, el previsto en ese mismo artículo 160.3.c), basado en los conocimientos de la persona que efectúa la valoración, lo cual, como tuvimos oportunidad de señalar anteriormente, con cita del TEAC, es contrario a la aplicación de un método como la capitalización, consistente en un cálculo aritmético que no requiere preparación profesional o pericial de clase alguna, pudiendo ser calculada directamente por el órgano liquidador.

Sobre esa base, es indudable que, al margen del problema de cobertura legal existente en este caso, el órgano liquidador, antes de acudir al dictamen del perito de la Administración así configurado, debe apurar la aplicación para el caso suscitado de los restantes medios de comprobación del artículo 57.1 de la LGT, que son radicalmente distintos al dictamen pericial.

Es interesante, por último, hacer referencia a las alegaciones formuladas por el Ministerio Fiscal, al evacuar el preceptivo traslado en este recurso de casación en interés de ley, oponiéndose a la estimación del recurso formulado por la Xunta de Galicia al existir dos sentencias de la propia Sala de 20 de enero de 2012 y 12 de abril de 2013, cuya doctrina viene a coincidir, a su entender, con la que interesa el ente autonómico, lo que considera suficiente para desestimar el recurso por carecer de sentido al existir doctrina legal, previamente fijada, de acuerdo todo ello con la propia doctrina de la Sala sobre el particular.

⁵ FUNES EXTREMERA, J. "Comprobación de valores en el ITPAJD e ISD: requisitos de motivación y medios". Revista Tribuna Fiscal nº 274. Septiembre- Octubre 2014. Editorial CISS. Pág. 6.

⁶ En nuestro trabajo "Alcance de las competencias de las Comunidades Autónomas en materia de comprobación de valores de los tributos cedidos a las mismas por el Estado". Revista BITplus nº 169. Marzo 2014. Pág. 31.

A

T





El Alto Tribunal dedica su fundamento de derecho segundo a analizar someramente el contenido de esas dos sentencias que, como vamos a ver, admiten, sin referirse para nada al tema de la cobertura legal del medio de comprobación empleado sino más bien al tema de la motivación, el sistema de capitalización de beneficios en relación a la valoración de oficinas de farmacia.

Siendo ello así, el Tribunal entiende que nada impide que ahora se examine si existe infracción del artículo 57.1.a) de la LGT por haber decidido la Administración comprobar el valor de unas acciones que no cotizan en Bolsa, a efectos del Impuesto sobre Donaciones, a través de un dictamen de un perito, que agrega al valor teórico declarado el fondo de comercio, acudiendo al sistema de capitalización de beneficios.

En efecto, como se va a ver, ninguna de esas dos sentencias analiza la cobertura en la ley del impuesto del sistema de capitalización de beneficios del artículo 57.1.a) LGT. En la primera de ellas, la de 20 de enero de 2012, referida a la valoración de una oficina de farmacia (curiosamente ha sido la transmisión de este bien y su valoración la que ha dado lugar a numerosos pronunciamientos de los Tribunales), que resuelve un recurso de casación para la unificación de doctrina, se llegó a plantear por el recurrente, la validez de este sistema de valoración "al no estar previsto por la norma del ISD como criterio de valoración", si bien, al no existir identidad entre la sentencia recurrida y las sentencias de contraste, en las que no llegó a cuestionarse la procedencia de la aplicación del antiguo artículo 52.1.a) LGT/1963 para valorar el negocio de farmacia, no llegó a analizarse la cuestión.

Ahora bien, obiter dicta, como destaca la Sala, vino a avalar la doctrina contenida en la sentencia de instancia, al admitir, en primer término, el dictamen de peritos como método de comprobación de valores en el artículo 57.1.d) de la LGT, al que remite el artículo 18 de la Ley reguladora del Impuesto, añadiendo:

"(...) la posibilidad de acudir por el perito de la Administración a los rendimientos del IRPF en las transmisiones de negocios de farmacia es pacífica y notoria (entre otras muchas, STSJ de Andalucía de 16 de noviembre de 2006; STSJ de Asturias de 23 de marzo de 2005 y Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de octubre de 2007). Por todo ello, la sentencia impugnada ha considerado adecuado el método de valoración del negocio de farmacia, de gran tradición en la práctica tributaria y permitido en el artículo 52.1 a de la LGT, mediante la capitalización del beneficio medio obtenido por el donante durante los tres últimos ejercicios anteriores al devengo del ISD según resulta de sus declaraciones del IRPF. Este extremo no aparece contradicho por ninguna de las sentencias aportadas como término de comparación y, en cualquier caso, es claro que la Ley ampara dicho método de valoración, dados los amplios términos del artículo 52.1 LGT" (FD Cuarto).

La Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de abril de 2013, sin el corsé del recurso de casación para la unificación de doctrina, tiene ya oportunidad, también con motivo de la transmisión mortis causa de una oficina de farmacia, de analizar la procedencia o improcedencia del método de comprobación utilizado por la Administración , el previsto en el artículo 52.1.a) LGT/1963, hoy 57.1.a) LGT, para determinar el valor y, consecuentemente, determinar la base imponible de la liquidación girada por el ISD, si bien, a instancias del recurrente, lo hace desde la perspectiva del desconocimiento por el mismo de los criterios concretos seguidos por el perito de la Administración a la hora de motivar el valor asignado a la oficina de farmacia, añadiendo que:

"(...) A la vista de lo que se deja expuesto, esta Sala acepta el sistema de valoración que la Administración Tributaria utilizó, es decir, la capitalización al interés legal vigente en el momento del devengo del Impuesto del beneficio medio, según resulta de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del farmacéutico titular de la oficina de farmacia objeto de transmisión hereditaria, durante el último trienio, criterio que parece no solamente ponderado, sino ajustado a la equidad".

Es decir, sin llegar a cuestionarse de nuevo realmente la cobertura legal del sistema de capitalización, lo único que se confirma es la corrección en el proceder de perito de la Administración que, para capitalizar las rentas obtenidas, tuvo presentes las declaraciones del IRPF del causante de los tres últimos ejercicios, remitiéndose en lo demás a lo que ya había dicho en la sentencia de 20 de enero de 2012, con lo que ello supone de aval al método utilizado para la valoración de la oficina de farmacia, dados los amplios términos del artículo 52.1.a) LGT.

Pues bien, a pesar de que, como dice la sentencia comentada, la cuestión a analizar tiene que ver con la comprobación del valor de unas acciones que no cotizan en Bolsa, con intervención de un perito, que acude al sistema de capitalización, es indudable que tiene un alcance general para la transmisión mortis causa de cualquier bien o elemento patrimonial en el ISD, incluidas, por supuesto, las oficinas de farmacia, ya que, como expone la sentencia, la ley del ISD no contiene una regla especial que determine el porcentaje para la valoración por capitalización, esto es, el tipo de interés, no pudiendo eludirse esa exigencia del artículo 57.1.a) LGT a través de la intervención de un perito que, al realizar la valoración, acuda a un sistema de capitalización, al ser imprescindible tener en cuenta un porcentaje fijado por la ley, que aquí no existe. Solo una reforma de la Ley del Impuesto, que habilite plenamente la aplicación en el mismo de este medio de comprobación, con fijación del porcentaje oportuno, puede solventar para el futuro el problema.

Queda claro, por tanto, la inaplicación actual en el ISD del sistema de capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale como medio de comprobación directo o indirecto, a través de un dictamen de perito de la

Pág. 9



ı



Administración, cualquiera que sea la naturaleza del bien transmitido. Si la Administración tributaria competente tiene necesidad de comprobar el valor de una empresa o de los valores representativos de participaciones sociales de una entidad en el ISD, supuestos más problemáticos y que, hasta ahora, habían determinado la aplicación de un sistema de capitalización, deberá acudir como medio de comprobación al dictamen de peritos de la Administración del artículo 57.1.e) de la LGT.

El perito, con total autonomía e independencia, realizará la valoración solicitada sin acudir ya a sistemas de capitalización de rendimientos o beneficios por falta de cobertura legal en el ISD de este medio de comprobación. En esta tarea valorativa no vemos obstáculo legal para que el perito de la Administración, en su dictamen, pueda tener presente las previsiones, con matices, de los artículos 11 y 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio, referidos a la valoración de bienes y derechos de las personas físicas afectos a actividades empresariales o profesionales (artículo 11) y de valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad (artículo 16), con el único matiz, en este último, de no poder tener en cuenta como uno de los valores a sopesar, cuando el balance no esté auditado o el informe de auditoría no resulte favorable, el valor que resulte de la fórmula de capitalización que prevé el mismo que, si bien puede servir perfectamente para la valoración de esos valores en el propio Impuesto sobre el Patrimonio, no valdría para la valoración de los mismos, directamente o a través de un dictamen de perito de la Administración, en el ISD al no estar expresamente contemplado en la Ley reguladora del Impuesto.

Tributos Oficinas Liquidadoras



TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Impuesto sobre el Valor Añadido

VENTA DE TERRENOS ADSCRITOS AL PATRIMONIO PRIVADO.

(SENTENCIA DE 9 DE JULIO DE 2015)

Litigio principal y cuestión prejudicial

El Sr. Kezic está registrado desde el año 1995 como empresario autónomo que ejerce su profesión en condición de persona física bajo el nombre comercial de «Trgovina Prizma».

De la resolución de remisión se desprende que, entre los años 1998 y 2002, el Sr. Kezic procedió a la adquisición de siete parcelas de terreno, no en su condición de empresario autónomo, sino a título privado. Adquirió dos de esas parcelas de una persona física durante los años 1998 y 2000, y las otras cinco de una sociedad mercantil durante los años 2001 y 2002. El Sr. Kezic no tuvo que pagar IVA por ninguna de estas adquisiciones.

Entre los años 2001 y 2003, el Sr. Kezic obtuvo las autorizaciones administrativas necesarias para la construcción de un centro comercial sobre las referidas siete parcelas. Seguidamente, promovió la construcción en su condición de empresario autónomo, iniciándose las obras en mayo de 2003.

En junio de 2003, el Sr. Kezic afectó las cinco parcelas adquiridas en último lugar al patrimonio de su empresa, asignándoles el valor determinado por un perito judicial. En cambio, conservó las otras dos parcelas en su patrimonio privado (en lo sucesivo, «terrenos controvertidos»).

En el año 2004, el Sr. Kezic vendió a dos sociedades mercantiles el centro comercial y las siete parcelas de terreno sobre las que éste se había construido. De este modo vendió, por un lado, en condición de empresario autónomo y repercutiendo IVA a los adquirentes, las cinco parcelas y la parte del centro comercial construida sobre éstas y, por otro lado, en condición de persona física privada y sin repercutir IVA, los terrenos controvertidos y la parte del centro comercial construida sobre éstos.

Mediante resolución de 26 de octubre de 2004, la autoridad tributaria competente requirió al Sr. Kezic para que pagara el IVA correspondiente a la venta de los terrenos controvertidos, al considerar que ésta formaba parte de la actividad económica ejercida por el Sr. Kezic en su condición de empresario autónomo.

El 18 de julio de 2007, el Ministerio de Hacienda desestimó por infundado el recurso interpuesto por el Sr. Kezic contra la citada resolución

El Upravno ssodisce (Tribunal de lo contencioso-administrativo) confirmó dicha resolución y, mediante sentencia de 25 de mayo de 2011, el Vrhovno sodisce (Tribunal Supremo) desestimó el recurso de casación presentado por el Sr. Kezic. Sin embargo, esta última sentencia fue anulada por el Ustavno sodisce (Tribunal Constitucional), el cual, mediante resolución de 21 de noviembre de 2013, devolvió el asunto al Vrhovno sodisce para que dicte nueva sentencia. El órgano jurisdiccional remitente considera que la resolución del litigio del que conoce requiere determinar en qué circunstancias permite la Sexta Directiva a un sujeto pasivo excluir del sistema del IVA los bienes utilizados en el ejercicio de su actividad económica.

En este contexto, el Vrhovno sodisce ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse lo dispuesto en los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que, en las circunstancias del caso de autos —en las que una persona adquiere unos terrenos en calidad de persona física, sin soportar IVA alguno a este respecto, posteriormente construye sobre dichos terrenos, como empresario autónomo, un centro comercial y contabiliza en el inmovilizado de su empresa, con arreglo a las normas nacionales de contabilidad, sólo una parte de los terrenos sobre los que construye el centro comercial, para después vender dicho centro junto con todos los terrenos a quien encargó la obra construida—, ha de considerarse que dicha persona, por no contabilizar los terrenos en el inmovilizado de su empresa, no los incluye en el sistema del IVA y por tanto, con ocasión de la venta de tales terrenos, no es un sujeto pasivo obligado a repercutir IVA y a ingresar después el IVA repercutido?»



Sobre la cuestión prejudicial

Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente plantea, en esencia, si los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, en las que un sujeto pasivo adquiere parcelas de terreno, afectando algunas de ellas a su patrimonio privado y otras al de su empresa, y promueve, en su condición de sujeto pasivo, la construcción de un centro comercial sobre el conjunto de las parcelas, para después vender dicho centro junto con las parcelas sobre las que éste se ha construido, la venta de las parcelas afectas al patrimonio privado del sujeto pasivo está sujeta al IVA.

Del tenor del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que, para que una operación pueda estar sujeta al IVA, el sujeto pasivo tiene que actuar «como tal». En cambio, un sujeto pasivo que realiza una operación con carácter privado no actúa como sujeto pasivo y esa operación no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Armbrecht, C291/92, EU:C:1995:304, apartados 16 a 18, y Bakcsi, C415/98, EU:C:2001:136, apartado 24).

Procede recordar igualmente que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de «sujeto pasivo» está vinculado al de «actividad económica», y este último concepto comprende, con arreglo al artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (véase, en este sentido, la sentencia Słaby y otros, C180/10 y C181/10, EU:C:2011:589, apartados 43 y 44).

Por otro lado, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva (véase la sentencia Charles y CharlesTijmens, C434/03, EU:C:2005:463,

De este modo, dicho bien puede excluirse del sistema del IVA aunque se utilice parcialmente a efectos de la actividad económica del sujeto pasivo, el cual, no obstante, se verá privado en este caso del derecho a deducción (véase la sentencia Bakcsi, C415/98, EU:C:2001:136, apartado 27).

Además, el sujeto pasivo que vende un bien de este tipo, habiendo optado por reservarlo en parte para su uso privado, no actúa como tal por lo que se refiere a la venta de dicha parte (véase, en este sentido, la sentencia Armbrecht, C291/92, EU:C:1995:304, apartado 24). Ahora bien, es preciso que el sujeto pasivo manifieste, durante todo el período en que posea el bien de que se trate, la intención de mantener una parte de éste en su patrimonio privado (sentencia Armbrecht, C291/92, EU:C:1995:304, apartado 21).

Sin embargo, de la jurisprudencia citada no cabe deducir que la venta de un terreno por un sujeto pasivo no esté sujeta al IVA por el mero hecho de que el sujeto pasivo haya afectado el terreno a su patrimonio privado.

En efecto, dado que las operaciones realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo están, en principio, sujetas al IVA siempre y cuando el sujeto pasivo actúe como tal, es preciso que, además de la afección al patrimonio privado, el sujeto pasivo en cuestión no realice tal venta en el ámbito del ejercicio de su actividad económica, sino en el de la gestión y administración de su patrimonio privado.

A este respecto, es cierto que el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular no puede considerarse, por sí solo, constitutivo de una actividad económica (véase, en este sentido, la sentencia Słaby y otros, C180/10 y C181/10, EU:C:2011:589, apartado 36). Por otro lado, desde este punto de vista, no es determinante la circunstancia de que el sujeto pasivo haya adquirido el bien enajenado con fondos personales.

En cambio, en relación con la venta de un terreno edificable, el Tribunal de Justicia ha declarado que constituye un criterio de apreciación pertinente el hecho de que el interesado haya realizado gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, tales como, en particular, la realización de obras de urbanización en dichos terrenos y el empleo de medios de comercialización habituales (véase, en este sentido, la sentencia Słaby y otros, C180/10 y C181/10, EU:C:2011:589, apartados 39 y 40). En efecto, estas iniciativas no forman parte del marco normal de gestión de un patrimonio personal, por lo que no cabe considerar que, en tal supuesto, la venta de un terreno edificable constituya el mero ejercicio del derecho de propiedad por su titular (véase, en este sentido, la sentencia Słaby y otros, C180/10 y C181/10, EU:C:2011:589, apartado 41).

En lo relativo a las circunstancias expuestas por el órgano jurisdiccional remitente y concretamente al hecho de que, en primer lugar, el Sr. Kezic adquirió las siete parcelas de terreno dentro de un lapso de tiempo relativamente breve, comprendido entre los años 1998 y 2002, en segundo lugar, que dichas parcelas eran, en su conjunto, condición necesaria para la construcción de un centro comercial a partir de mayo de 2003 y, en tercer lugar, que el Sr. Kezic realizó en los terrenos controvertidos obras de rehabilitación por más de 48 000 euros, procede señalar que dichas circunstancias muestran que la venta de los terrenos controvertidos no constituye un mero ejercicio del derecho de propiedad por parte del Sr. Kezic, sino que en realidad forma parte de su actividad económica como empresario.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA



Debe añadirse que del expediente sometido al Tribunal de Justicia no se desprende ningún motivo para considerar que la venta de los terrenos controvertidos constituya un acto de administración del patrimonio privado que, como tal, deba diferenciarse de la venta de las demás parcelas de terreno sobre las que el Sr. Kezic promovió la construcción de un centro comercial en el marco de su actividad económica como empresario.

Dadas las circunstancias, y sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, ha de considerarse que el Sr. Kezic actuó como sujeto pasivo del IVA al proceder a la venta de los terrenos controvertidos, de manera que dicha operación debería haberse sometido a ese impuesto.

Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión planteada que los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, en las que un sujeto pasivo adquiere parcelas de terreno, afectando algunas de ellas a su patrimonio privado y otras al de su empresa, y promueve, en su condición de sujeto pasivo, la construcción de un centro comercial sobre el conjunto de las parcelas, para después vender dicho centro junto con las parcelas sobre las que éste se ha construido, la venta de las parcelas afectas al patrimonio privado del sujeto pasivo está sujeta al IVA dado que, al realizar dicha operación, el sujeto pasivo actúa como tal.

Costas

Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

Los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, en las que un sujeto pasivo adquiere parcelas de terreno, afectando algunas de ellas a su patrimonio privado y otras al de su empresa, y promueve, en su condición de sujeto pasivo, la construcción de un centro comercial sobre el conjunto de las parcelas, para después vender dicho centro junto con las parcelas sobre las que éste se ha construido, la venta de las parcelas afectas al patrimonio privado del sujeto pasivo está sujeta al impuesto sobre el valor añadido dado que, al realizar dicha operación, el sujeto pasivo actúa como tal.

ARRENDAMIENTO FINANCIERO. (SENTENCIA DE 2 DE JULIO DE 2015)

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

En febrero de 2008, NLB, en calidad de prestamista, y Domino ing, d.o.o. (en lo sucesivo, «Domino»), en calidad de prestatario, celebraron dos contratos de préstamo a corto plazo y para uso determinado, así como unos acuerdos de «cooperación comercial». Éstos estipulaban, en particular, que los préstamos concedidos por NLB a Domino tenían como finalidad la adquisición de inmuebles para la construcción de viviendas y que NLB podría proceder, si lo deseaba, a la financiación de la construcción de dichas viviendas, en lo que reconocía estar interesado. Por medio de dichos préstamos, Domino adquirió inmuebles cuyos anteriores propietarios eran terceros respecto a los contratos celebrados entre NLB y Domino.

En abril de 2009, NLB y Domino celebraron dos conjuntos de contratos que, según las indicaciones del Vrhovno sodišče (Tribunal Supremo), constituyen una operación llamada de «venta con arrendamiento posterior» («sale and lease back»). Por un lado, mediante dos contratos de venta, NLB se convirtió en propietaria de los inmuebles que había adquirido anteriormente Domino y, por otro lado, mediante dos contratos de arrendamiento financiero, se comprometió al mismo tiempo a ceder dichos inmuebles en arriendo a Domino por unos períodos de algunos meses. Sin perjuicio de los contratos de cooperación comercial celebrados con anterioridad entre ambas sociedades, los contratos de arrendamiento financiero establecían que, antes de su vencimiento, Domino debería elegir entre las tres opciones siguientes, a saber, prorrogar la duración de los contratos, devolver los inmuebles a NLB, o, por último, ejercer las opciones de compra de que disponía sobre dichos inmuebles, abonando en ese momento la totalidad de los plazos que debía a NLB.

Al celebrar los contratos de arrendamiento financiero, NLB abonó el IVA sobre el importe facturado a Domino mediante los citados contratos, a saber, la cantidad correspondiente a la totalidad de los plazos mensuales, incluidas las opciones de compra concedidas a ésta.

Como, al vencer los contratos de arrendamiento financiero, Domino no había abonado la totalidad de los plazos que debía a NLB, ésta, como preveían los citados contratos, recuperó la posesión de los inmuebles objeto del arrendamiento financiero. En julio de 2010, NLB vendió dichos inmuebles, como terreno edificable, a una sociedad tercera, a saber, Sava IP, d.o.o. (en lo sucesivo, «Sava IP») declarando el IVA adeudado en tal ocasión.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA



Debido al incumplimiento de las obligaciones que incumbían a Domino en virtud de los contratos de arrendamiento financiero, NLB solicitó la regularización del importe del IVA declarado hasta el valor de las opciones de compra previstas en los contratos.

A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que NLB y Domino elaboraron, con arreglo a los términos de los contratos de arrendamiento financiero, una liquidación final en cuya virtud NLB abonó a Domino una cantidad correspondiente a la diferencia entre, por un lado, la plusvalía realizada gracias al precio obtenido durante la venta de los inmuebles a Sava IP y, por otro lado, las cantidades no abonadas por Domino, incluidas las opciones de compra.

NLB dedujo del precio de venta de los inmuebles en cuestión un importe correspondiente a la cantidad, en primer lugar, del IVA que había abonado durante dicha cesión, en segundo lugar, de los plazos relativos a las opciones de compra aún no pagados por Domino, y por último, en tercer lugar, de los plazos mensuales que Domino continuaba, por otra parte, debiendo a NLB. A continuación, abonó el saldo restante a Domino. Acto seguido, NLB envió a Domino dos notas de adeudo por un importe correspondiente a los plazos relativos a las opciones de compra, y de ese modo procedió a la anulación de dichos plazos.

Mediante resolución de 5 de junio de 2012, las autoridades tributarias eslovenas denegaron la solicitud de NLB de disminuir el importe del IVA abonado por dicha sociedad con ocasión de la celebración de los contratos de arrendamiento financiero al estimar que las dos notas de adeudo no constituían un fundamento válido para disminuir la base imponible de NLB. Consideraron que dichos contratos no habían sido «rescindidos», y que la recuperación de los inmuebles por NLB no constituye un supuesto de «restitución» en el sentido del artículo 39, apartado 2, de la ZDDV1, que transpone en el Derecho esloveno el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA. En opinión de dichas autoridades, el arrendador asumió la función de un acreedor y vendió los inmuebles por cuenta del arrendatario a Sava IP.

NLB impugnó la resolución de la administración tributaria eslovena interponiendo, sucesivamente, un recurso administrativo ante el Ministerio de Hacienda, y posteriormente un recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional de primera instancia competente. Ambos recursos fueron desestimados.

En su recurso de casación, NLB sostiene que la administración tributaria y el órgano jurisdiccional de primera instancia interpretaron erróneamente el artículo 39 de la ZDDV1 y el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA. En su opinión, la restitución de los inmuebles, que llevó a cabo Domino debido al incumplimiento de sus obligaciones contractuales, sí corresponde a uno de los supuestos contemplados en las mencionadas disposiciones. NLB alega también que, si no se admitiera que puede reducir su base impositiva en un contexto como el del asunto principal, se violaría el principio de neutralidad fiscal en cuanto abonó el IVA por segunda vez al ceder los inmuebles a una tercera sociedad.

En estas circunstancias, el Vrhovno sodisce decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) Habida cuenta de las circunstancias del litigio principal, ¿debe interpretarse el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA en el sentido de que la restitución al arrendador de la posesión de un bien inmueble objeto de un arrendamiento financiero como consecuencia del incumplimiento del arrendatario de sus obligaciones de pago, con vistas a su posterior venta y ejecución de las demás obligaciones contractuales estipuladas en dicho contrato a partir de la fecha en que sean exigibles todas las cuotas del arrendamiento financiero, constituye un supuesto de "anulación, rescisión, impago total o parcial" tras la operación en cuyo marco la base imponible se reduce en la cuantía correspondiente?
- 2) ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, 14 y 24, apartado 1, de la Directiva IVA en el sentido de que el importe de dos opciones de compra, que constituye una parte sustancial del importe total debido en virtud de unos contratos de arrendamiento financiero, abonado por el arrendatario al arrendador de manera que, como consecuencia del incumplimiento parcial de las obligaciones de pago, éste recupera la posesión del objeto del arrendamiento financiero, lo revende a un tercero y abona la plusvalía de dicha venta al arrendatario, deduciendo de ésta, en la liquidación final, el importe de las opciones de compra, debe considerarse un pago en ejecución del contrato y una entrega de bienes y, en cuanto tal, sujeto al IVA, o un pago relativo a un servicio de arrendamiento o a la puesta a disposición de un inmueble (estando la contrapartida sujeta al IVA en cuanto tal, a elección de los sujetos pasivos), o una indemnización por daños y perjuicios por la resolución del contrato, abonada para reparar el perjuicio causado por el incumplimiento del arrendatario, sin guardar relación directa con una prestación de servicios a título oneroso y, en cuanto tal, no sujeta al IVA?
- 3) Si se responde a la segunda cuestión en el sentido de que se trata de un pago relativo a una entrega de un bien y a una ejecución contractual, ¿se opone el principio de neutralidad del IVA a que el arrendador haya abonado dos veces el IVA repercutido, es decir, una primera vez con ocasión de la celebración de los contratos de arrendamiento financiero (incluido el importe de las opciones de compra que constituye la mayor parte del valor contractual), y una segunda vez como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones de pago del arrendatario, con ocasión de la (re)venta del inmueble a un tercero, incluso aunque la carga del IVA derivada de esta segunda entrega recae sobre el arrendatario en virtud de la liquidación final?»



SOBRE LAS CUESTIONES PREJUDICIALES

Sobre la segunda cuestión prejudicial

De la resolución de remisión se desprende que NLB, como arrendador, y Domino, como arrendatario, celebraron dos contratos de arrendamiento financiero que tenían por objeto el arriendo de sendos inmuebles. También parece desprenderse de dicha resolución que, debido al incumplimiento de las obligaciones que incumbían a Domino, NLB retomó, de conformidad con esos contratos, la posesión de los citados inmuebles, los vendió a un tercero y reembolsó la plusvalía de dicha venta a Domino, deduciendo de ésta, en la liquidación final, el importe de las opciones de compra. En esas circunstancias, mediante su segunda cuestión prejudicial, que procede examinar en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, apartado 1, 14 y 24, apartado 1, de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que una prestación de arrendamiento financiero como la controvertida en el litigio principal constituye una operación de entrega de bienes o una prestación de servicios en el sentido de las mencionadas disposiciones.

Procede recordar que, en el marco del artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia no tiene competencia para aplicar las normas del Derecho de la Unión a un supuesto de hecho determinado (sentencia Patriciello, C163/10, EU:C:2011:543, apartado 21). En un asunto como el del litigio principal, corresponde por tanto al órgano jurisdiccional remitente efectuar las calificaciones jurídicas necesarias para resolver el litigio principal. En cambio, incumbe al Tribunal de Justicia proporcionarle todas las indicaciones necesarias para guiarle en dicha apreciación (sentencia Patriciello, C163/10, EU:C:2011:543, apartado 23).

De ese modo, y con independencia de la cuestión de si, habida cuenta de los hechos que subyacen en el litigio principal, la prestación de arrendamiento financiero de que se trata forma parte en realidad de una operación única compuesta por varios elementos, extremo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente, procede proporcionar a éste los elementos que le permitan apreciar, a efectos del IVA, la naturaleza jurídica de una prestación de arrendamiento financiero.

A este respecto, procede recordar que, de conformidad con el artículo 24, apartado 1, de la Directiva IVA, «serán consideradas "prestaciones de servicios" todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes». El concepto de «entrega de bienes» exige, con arreglo al artículo 14, apartado 1, de la citada Directiva, la «transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». Además, el artículo 14, apartado 2, letra b), de la Directiva IVA considera «entrega de bienes» la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo.

A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el contrato de arrendamiento operativo ha de distinguirse del contrato de arrendamiento financiero, caracterizándose este último por que se transmiten al arrendatario la mayoría de los beneficios y riesgos inherentes a la propiedad legal.

El hecho de que una transmisión de la propiedad esté prevista al finalizar el contrato o que la cantidad actualizada de los vencimientos sea prácticamente idéntica al valor venal del bien constituyen, individual o conjuntamente, criterios que permiten determinar si un contrato puede calificarse de contrato de arrendamiento financiero (véase, en ese sentido, la sentencia Eon Aset Menidjmunt, C118/11, EU:C:2012:97, apartado 38).

Además, el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho de él como si fuera la propietaria del bien (sentencia Eon Aset Menidjmunt, C118/11, apartado 39 y jurisprudencia citada).

Por lo tanto, en el supuesto en el que el contrato de arrendamiento financiero relativo a un inmueble prevea la transmisión de la propiedad al arrendatario al término de dicho contrato, o que el arrendatario disponga de los atributos esenciales de la propiedad de dicho inmueble, en particular que se le transmita la mayoría de los beneficios y riesgos inherentes a la propiedad legal de éste y que la cantidad actualizada de los vencimientos sea prácticamente idéntica al valor venal del bien, la operación debe equipararse a la adquisición de un bien de inversión (véase, en ese sentido, la sentencia Eon Aset Menidimunt, C118/11, apartado 40).

A este respecto, los hechos que subyacen al litigio principal, a saber, en particular, las estipulaciones de los contratos de «cooperación comercial» así como las transacciones efectuadas de conformidad con la liquidación final, sugieren que el objetivo de los contratos de arrendamiento financiero fue la transmisión de la propiedad de los inmuebles objeto de los citados contratos a Domino, extremo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente a la luz de los criterios mencionados en los apartados 26 a 30 de la presente sentencia.

De las consideraciones anteriores resulta que los artículos 2, apartado 1, 14 y 24, apartado 1, de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que, en el supuesto en que un contrato de arrendamiento financiero relativo a un inmueble prevea la transmisión de propiedad al arrendatario al vencimiento de dicho contrato, o la puesta a disposición del arrendatario de los atributos esenciales de la propiedad del citado inmueble, siendo transmitida a tal arrendatario, en particular, la mayoría de las ventajas y de los riesgos inherentes a la propiedad legal del citado inmueble y siendo la cantidad actualizada de los plazos prácticamente

A

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA



idéntica al valor venal del bien, la operación que resulta de dicho contrato debe asimilarse a una operación de adquisición de un bien de inversión.

Sobre la primera cuestión prejudicial

Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, en las circunstancias del litigio principal, como se desprenden del apartado 24 de la presente sentencia, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que la restitución al arrendador de un bien inmueble objeto de un arrendamiento financiero constituye un caso de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción de precio en el sentido de dicha disposición.

Aunque corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar la calificación jurídica de las operaciones llevadas a cabo por NLB y Domino, incumbe al Tribunal de Justicia proporcionarle todas las indicaciones necesarias para guiarle en dicha apreciación.

En este sentido, debe recordarse que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, que contempla los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo. Dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva IVA, según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (sentencia Almos Agrárkülkereskedelmi, C337/13, EU:C:2014:328, apartado 22).

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, fuera de los supuestos de anulación o de resolución de los contratos, en los que las partes vuelvan a la situación que ocupaban antes de celebrar el contrato y el sujeto pasivo ya no dispone de su crédito, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA contempla únicamente las situaciones en las que la otra parte de un contrato no satisface, o sólo lo hace de modo parcial, un crédito que, no obstante, debe en virtud de dicho contrato (véase, en ese sentido, la sentencia Almos Agrárkülkereskedelmi, C337/13, EU:C:2014:328, apartados 23 y 24).

Por tanto, la base imponible del sujeto pasivo no puede reducirse cuando, en las condiciones previstas en el contrato, dicho sujeto pasivo ha percibido efectivamente la totalidad de los pagos en contrapartida de la prestación que ha efectuado o cuando, sin que se haya resuelto o anulado el contrato, el beneficiario de dicha prestación ya no es deudor ante el sujeto pasivo del precio convenido.

De las consideraciones anteriores resulta que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que no permite a un sujeto pasivo reducir su base imponible cuando éste ha percibido efectivamente la totalidad de los pagos en contrapartida de la prestación que ha efectuado o cuando, sin que se haya resuelto o anulado el contrato, la otra parte en el contrato ya no le debe el precio convenido.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un sujeto pasivo abone el IVA una primera vez con ocasión de la celebración de un contrato de arrendamiento financiero que incluye una opción de compra y, una segunda vez, cuando cede el bien objeto de dicho contrato a una sociedad tercera debido a que el arrendatario del contrato de arrendamiento financiero incumple sus obligaciones.

A este respecto, hay que recordar que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el principio de neutralidad fiscal, inherente al sistema común del IVA, se opone a que la imposición de las actividades profesionales de un sujeto pasivo genere una doble imposición (véanse, en ese sentido, las sentencias Puffer, C460/07, EU:C:2009:254, apartados 45 y 46, y Klub, C153/11, EU:C:2012:163, apartado 42).

El Tribunal de Justicia también ha declarado que del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA se desprende que cada prestación debe normalmente considerarse distinta e independiente a efectos del IVA (sentencia BGŻ Leasing, C224/11, EU:C:2013:15, apartado 29). No obstante, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (véase, en ese sentido, la sentencia RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C155/12, EU:C:2013:434, apartado 20).

Con arreglo a dicha jurisprudencia, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si las operaciones de que se trata en el litigio principal, a saber, por un lado, las prestaciones en favor de Domino y, por otro lado, la cesión de los bienes inmuebles a una sociedad tercera, deben considerarse una «prestación única». Así sucede en particular cuando varios elementos o actos realizados por el sujeto pasivo están tan estrechamente relacionados que forman, objetivamente, una única prestación económica indisociable cuya división revestiría un carácter artificial.

Cuando se comprueba que no puede estimarse que las citadas operaciones forman una prestación única, el principio de neutralidad fiscal no se opone a que sean objeto de una imposición distinta a efectos del IVA.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA



De las consideraciones anteriores resulta que el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, por un lado, una prestación de arrendamiento financiero relativa a bienes inmuebles y, por otro lado, la cesión de esos bienes inmuebles a un tercero (al contrato de arrendamiento financiero) sean objeto de una imposición distinta a efectos del IVA, cuando no pueda considerarse que dichas operaciones forman una prestación única, extremo que debe apreciar el órgano jurisdiccional remitente.

Costas

Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

- 1) Los artículos 2, apartado 1, 14 y 24, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que, en el supuesto en que un contrato de arrendamiento financiero relativo a un inmueble prevea la transmisión de propiedad al arrendatario al vencimiento de dicho contrato, o la puesta a disposición del arrendatario de los atributos esenciales de la propiedad del citado inmueble, siendo transmitida a tal arrendatario, en particular, la mayoría de las ventajas y de los riesgos inherentes a la propiedad legal del citado inmueble y siendo la cantidad actualizada de los plazos prácticamente idéntica al valor venal del bien, la operación que resulta de dicho contrato debe asimilarse a una operación de adquisición de un bien de inversión.
- 2) El artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no permite a un sujeto pasivo reducir su base imponible cuando éste ha percibido efectivamente la totalidad de los pagos en contrapartida de la prestación que ha efectuado o cuando, sin que se haya resuelto o anulado el contrato, la otra parte en el contrato ya no le debe el precio convenido.
- 3) El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, por un lado, una prestación de arrendamiento financiero relativa a bienes inmuebles y, por otro lado, la cesión de esos bienes inmuebles a un tercero (respecto al contrato de arrendamiento financiero) sean objeto de una imposición distinta a efectos del impuesto sobre el valor añadido, cuando no pueda considerarse que dichas operaciones forman una prestación única, extremo que debe apreciar el órgano jurisdiccional remitente.

RECALIFICACIÓN DE UNA OPERACIÓN POR LA AUTORIDAD FISCAL NACIONAL COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA SUJETA AL IVA. (SENTENCIA DE 9 DE JULIO DE 2015)

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

En el año 2007, los Sres. Salomie y Oltean se asociaron con otras cinco personas físicas para realizar un proyecto de construcción y venta de cuatro inmuebles en Rumanía. Dicha asociación carecía de personalidad jurídica y no se declaró ni registró a efectos del IVA

Durante los años 2008 y 2009, de los 132 apartamentos construidos en el terreno perteneciente al patrimonio privado de una de esas personas se vendieron 122 por un importe total de 10 902 275 leus rumanos (RON), y 23 plazas de garaje, sin que dichas ventas tributaran por IVA.

En el año 2010, a raíz de una inspección realizada por la autoridad fiscal, ésta consideró que dichas operaciones constituían una actividad económica continua, por lo que deberían haber estado sujetas al IVA desde el 1 de octubre de 2008, al haber sobrepasado, desde el mes de agosto de 2008, el umbral de 35 000 euros por debajo del cual las actividades económicas están exentas del IVA en Rumanía.

Por consiguiente, la autoridad fiscal exigió el pago del IVA adeudado por las operaciones realizadas en 2009 y los recargos de demora correspondientes, y practicó a este respecto distintas liquidaciones tributarias.

De la resolución de remisión se desprende también que las ventas de bienes inmuebles realizadas en 2008 y 2009 tributaron por el impuesto sobre la «transmisión de propiedades inmuebles del patrimonio personal» regulado en el artículo 77 bis del Código Fiscal.

Los Sres. Salomie y Oltean presentaron respectivamente ante el Tribunalul Cluj (tribunal de primera instancia de Cluj) una demanda de anulación parcial de dichas liquidaciones tributarias, que éste desestimó por infundadas.

La Curtea de Apel Cluj (tribunal de apelación de Cluj), que conoce del recurso de casación, se pregunta sobre la conformidad con el principio de seguridad jurídica de las liquidaciones tributarias practicadas por la autoridad fiscal, dado que, por una parte, la legislación rumana no adoptó las disposiciones de aplicación de las normas de aplicación del IVA a las operaciones inmobiliarias

BIT · BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO · Núm. 186 Pág. 17

т

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA



hasta el 1 de enero de 2010 y, por otra parte, la práctica de la autoridad fiscal consistió más bien, hasta esa fecha, en no someter al IVA este tipo de operaciones. Además, considera que dicha autoridad disponía de información suficiente para determinar la condición de sujetos pasivos de los Sres. Salomie y Oltean desde 2008, al haber sido informada de la existencia de las ventas que habían realizado, aunque fuera por la circunstancia de que esas operaciones habían sido gravadas con arreglo al artículo 77 bis del Código Fiscal.

El órgano jurisdiccional remitente manifiesta también sus dudas acerca de la compatibilidad con la Directiva 2006/112 del derecho a deducción del IVA soportado previsto por el Derecho rumano, en virtud del cual una persona registrada tardíamente como sujeto pasivo del IVA sólo puede ejercer el derecho a deducción del IVA después de haber regularizado su situación mediante su registro a efectos de este impuesto y la presentación de la declaración correspondiente.

En estas circunstancias, la Curtea de Apel Cluj decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Puede considerarse sujeto pasivo del IVA, en el sentido del artículo 9, apartado I, de la Directiva [2006/112], en las circunstancias del litigio principal, una persona física que celebra un contrato de sociedad con otras personas físicas, careciendo tal sociedad de personalidad jurídica y no habiéndose declarado ni registrado fiscalmente, con el ánimo de construir un bien futuro (edificación) en un terreno que forma parte del patrimonio personal de uno de los contratantes, si en un principio las entregas de las edificaciones construidas en el terreno que forma parte del patrimonio personal de algún contratante fueron tratadas por [las autoridades fiscales] como ventas efectuadas en el marco de la gestión del patrimonio personal de tales personas?
- 2) ¿Deben interpretarse, en las circunstancias del litigio principal, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima así como los demás principios generales aplicables en materia de IVA, tal como se desprenden de la Directiva 2006/112, en el sentido de que se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual [la autoridad fiscal], dos años después de haber percibido de la persona física el impuesto sobre la renta por la transmisión de propiedades que forman parte de su patrimonio personal, sin que medie modificación legal sustancial del Derecho primario y sobre la base de los mismos elementos fácticos, reconsidera su postura y califica tales operaciones de actividades económicas sujetas a IVA, calculando retroactivamente las deudas accesorias?
- 3) ¿Deben interpretarse, a la luz del principio de neutralidad fiscal, los artículos 167, 168 y 213 de la Directiva [2006/112] en el sentido de que se oponen a que, en las circunstancias del litigio principal, [la autoridad fiscal] niegue a un sujeto pasivo el derecho a deducir el [IVA] debido o pagado por bienes y servicios utilizados con el fin de realizar operaciones gravadas, por el mero hecho de que no estaba registrado como pagador de IVA cuando tales servicios se le prestaron?
- 4) ¿Puede interpretarse, en las circunstancias del litigio principal, el artículo 179 de la Directiva [2006/112] en el sentido de que se opone a una normativa nacional que exige al sujeto pasivo que aplica el régimen especial de exención y que ha solicitado fuera de plazo el registro a efectos del IVA el pago del impuesto que debía haber repercutido, sin permitirle sustraer el importe del IVA deducible en cada período fiscal, de manera que el derecho a deducir sólo puede ejercitarse posteriormente, a través de la declaración del impuesto presentada una vez registrado como sujeto pasivo a efectos del IVA, con las consecuencias que ello puede tener para el cálculo de las deudas fiscales accesorias?»

SOBRE LAS CUESTIONES PREJUDICIALES

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

Mediante sus dos primeras cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima se oponen, en circunstancias como las del litigio principal, a que una autoridad fiscal nacional decida, con motivo de una inspección fiscal, que determinadas operaciones deberían haber estado sujetas al IVA e imponga además el pago de recargos.

Por lo que se refiere, en primer lugar, al principio de seguridad jurídica, los Sres. Salomie y Oltean cuestionan esa decisión alegando la vulneración de este principio debido a que, cuando efectuaron las operaciones inmobiliarias afectadas por esa decisión, ni la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (D0 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), que estaba en vigor antes del 1 de enero de 2007, ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia pertinente en la materia habían sido publicadas en lengua rumana. Afirman también que, hasta el año 2010, las autoridades fiscales nacionales no consideraban que este tipo de operaciones estuvieran sujetas a dicho impuesto.

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima deben ser respetados por las instituciones de la Unión Europea y también por los Estados miembros en el ejercicio de las facultades que les confieren las directivas de la Unión (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias Gemeente Leusden y Holin Groep, C487/01 y C7/02, EU:C:2004:263, apartado 57; «Goed Wonen», C376/02, EU:C:2005:251, apartado 32, y Elmeka NE, C181/04 a C183/04, EU:C:2006:563, apartado 31).

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA



Como el Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones, de ello resulta, en particular, que la legislación de la Unión debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables, y que este imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias económicas, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen (sentencia Irlanda/Comisión, 325/85, EU:C:1987:546, apartado 18).

Asimismo, en los ámbitos regulados por el Derecho de la Unión, las normas jurídicas de los Estados miembros deben formularse de una manera inequívoca que permita a las personas interesadas conocer sus derechos y obligaciones de forma clara y precisa y a los órganos jurisdiccionales nacionales garantizar su cumplimiento (véase la sentencia Comisión/Italia, 257/86, EU:C:1988:324, apartado 12).

En el presente asunto, es indiscutible que disposiciones como las descritas en la resolución de remisión revisten dicho carácter. En efecto, de la resolución de remisión se desprende, en particular, que la definición del «sujeto pasivo», que figura en el artículo 127 del Código Fiscal, que transpone en el Derecho nacional el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, se refiere a quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad, y que deben considerarse «actividades económicas» las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluida la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Por otra parte, el punto 3, apartado 2, del Reglamento nº 44/2004, por el que se aprueban las disposiciones de aplicación del Código Fiscal, indica que, conforme al artículo 127, apartado 2, del Código Fiscal, la obtención por personas físicas de rentas derivadas de la venta de viviendas de su patrimonio personal o de otros bienes que empleen con fines personales no se considerará una actividad económica, salvo que se compruebe que tal actividad se desarrolla con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Por último, el artículo 141 del Código Fiscal, en su versión vigente en 2008 y 2009, establecía que la exención del IVA aplicada a la entrega de construcciones o partes de construcciones y del terreno en que se asientan no es aplicable a la entrega de construcciones nuevas, de partes de construcciones o de terrenos edificables, lo que se ajusta además a los principios que regulan el IVA en el Derecho de la Unión.

En consecuencia, no puede sostenerse razonablemente que dichas disposiciones de Derecho nacional no establecen de manera suficientemente clara y precisa que la entrega de construcciones o de partes de construcciones y del terreno en el que se asientan puede estar sujeta al IVA en determinados casos.

Por lo tanto, los Sres. Salomie y Oltean no pueden invocar válidamente, en apoyo de su alegación de que el marco jurídico nacional aplicable no era suficientemente claro en el momento de los hechos del litigio principal, la falta de publicación en lengua rumana de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia pertinente en la materia y de la Sexta Directiva 77/388, que, en cualquier caso, ya no estaba en vigor desde la adhesión de Rumanía a la Unión el 1 de enero de 2007.

Así pues, las circunstancias del litigio principal no pueden compararse con las del asunto que dio lugar a la sentencia SkomaLux (C161/06, EU:C:2007:773), en la que el Tribunal de Justicia declaró que un reglamento de la Unión no publicado en la lengua de un Estado miembro no es oponible a los particulares en dicho Estado.

Es cierto que del principio de seguridad jurídica se desprende también que la situación fiscal del sujeto pasivo no puede cuestionarse de forma indefinida (véase, en este sentido, la sentencia Fatorie, C424/12, EU:C:2014:50, apartado 46).

Sin embargo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el principio de seguridad jurídica no se opone a una práctica de las autoridades fiscales nacionales consistente en revocar, dentro del plazo de preclusión, una decisión por la que éstas reconocieron al sujeto pasivo un derecho a la deducción del IVA, reclamándole, a raíz de una nueva inspección, dicho impuesto e incrementos por demora (véase, en este sentido, la sentencia Fatorie, C424/12, EU:C:2014:50, apartado 51).

Por lo tanto, la mera circunstancia de que la autoridad fiscal recalifique una operación determinada como actividad económica sujeta al IVA durante el plazo de prescripción no puede vulnerar por sí sola este principio cuando no concurran otras circunstancias.

Por consiguiente, no puede alegarse fundadamente que, en circunstancias como las del litigio principal, el principio de seguridad jurídica se opone a que la autoridad fiscal estime, a raíz de una inspección fiscal, que las operaciones inmobiliarias de que se trata en este asunto deberían haber tributado por IVA.

En segundo lugar, en lo que respecta al principio de protección de la confianza legítima, el derecho a invocar este principio se extiende a todo justiciable al que una autoridad administrativa haya hecho concebir esperanzas fundadas basadas en las garantías concretas que le dio (véase, en este sentido, la sentencia Europäischlranische Handelsbank/Consejo, C585/13 P, EU:C:2015:145, apartado 95).

A este respecto, procede comprobar si los actos de una autoridad administrativa generaron en un operador económico prudente y diligente una confianza razonable y, de ser así, determinar el carácter legítimo de esta confianza (véase, en este sentido, la sentencia Elmeka, C181/04 a C183/04, EU:C:2006:563, apartado 32 y jurisprudencia citada).

Sin embargo, según se describe en la resolución de remisión, la práctica administrativa de las autoridades fiscales nacionales no permite demostrar que concurran esos requisitos en el litigio principal.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA



En particular, pese a que el Gobierno rumano lo negó en la vista, el hecho de que hasta el año 2010 las autoridades fiscales nacionales no hubieran sometido de manera sistemática al IVA operaciones inmobiliarias como las controvertidas en el litigio principal no puede bastar a priori, salvo en circunstancias muy particulares, para generar en un operador económico normalmente prudente y diligente una confianza razonable en que este impuesto no se aplica a tales operaciones, teniendo en cuenta no sólo la claridad y la previsibilidad del Derecho nacional aplicable, sino también que en el presente asunto se trata de profesionales del sector inmobiliario.

En efecto, no puede considerarse a priori que una práctica de este tipo, por lamentable que sea, pueda hacer concebir a los sujetos pasivos afectados garantías concretas sobre la no aplicación del IVA a operaciones inmobiliarias como las controvertidas en el litigio principal.

Ha de añadirse que, dada la dimensión de la operación inmobiliaria en cuestión, consistente en la construcción y venta de cuatro inmuebles que comprenden más de 130 apartamentos, un operador económico prudente y dirigente no podía haber concluido razonablemente que dicha operación no estaba sujeta al IVA sin haber recibido, o al menos tratado de obtener, garantías expresas en este sentido por parte de las autoridades fiscales nacionales competentes.

Por lo que respecta, en tercer y último lugar, a la conformidad con el Derecho de la Unión de los recargos aplicados en el presente asunto por la autoridad fiscal, procede recordar que, a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas.

Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (véase la sentencia Fatorie, C424/12, EU:C:2014:50, apartado 50 y jurisprudencia citada).

Así, aunque para garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude los Estados miembros pueden, en particular, establecer legalmente en sus respectivas normativas nacionales sanciones apropiadas para penalizar el incumplimiento de la obligación de inscripción en el registro de sujetos pasivos del IVA, tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la cuantía de la sanción no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos consistentes en garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude, vistas las circunstancias del caso de autos y, en particular, la cantidad concretamente impuesta, así como la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputables al sujeto pasivo cuya falta de inscripción se sanciona (véase, en este sentido, la sentencia RIIdlihs, C263/11, EU:C:2012:497, apartados 45, 46 y 54).

Los mismos principios son válidos para recargos que, aunque tengan carácter de sanciones fiscales —extremo que debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente—, no deben ser excesivos con respecto a la gravedad del incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo.

Por consiguiente, debe responderse a las dos primeras cuestiones prejudiciales que los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no se oponen a que, en circunstancias como las del litigio principal, una autoridad fiscal nacional decida, a raíz de una inspección fiscal, someter determinadas operaciones al IVA e imponga el pago de recargos, siempre que esa decisión se base en normas claras y precisas y la práctica de esa autoridad no haya generado en un operador económico prudente y diligente una confianza razonable en que este impuesto no se aplica a tales operaciones, extremo que debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente. Los recargos aplicados en tales circunstancias deben respetar el principio de proporcionalidad.

Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

Mediante sus cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el derecho a deducción del IVA adeudado o soportado por bienes y servicios utilizados en el marco de operaciones gravadas se deniega al sujeto pasivo, que debe abonar el impuesto que debería haber repercutido, por el mero hecho de que no estaba registrado a efectos del IVA cuando realizó estas operaciones, mientras no se haya registrado debidamente a efectos del IVA y no se haya presentado la declaración del impuesto adeudado.

Los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 regulan el nacimiento y el alcance del derecho a deducción. En particular, debe recordarse que, en virtud del artículo 167 de esa Directiva, dicho derecho nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a deducción constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, que, en principio, no puede limitarse y se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Gabalfrisa y otros, C110/98 a C147/98, EU:C:2000:145, apartado 43, e Idexx Laboratories Italia, C590/13, EU:C:2014:2429, apartados 30 y 31).

Este régimen tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas.

A



Impuesto sobre el Valor Añadido

El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Gabalfrisa y otros, C110/98 a C147/98, EU:C:2000:145, apartado 44, e Idexx Laboratories Italia, C590/13, EU:C:2014:2429, apartado 32).

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (véanse, en este sentido, las sentencias Ecotrade, C95/07 y C96/07, EU:C:2008:267, apartado 63; Uszodaépítő, C392/09, EU:C:2010:569, apartado 39; Nidera Handelscompagnie, C385/09, EU:C:2010:627, apartados 42 y 43, e Idexx Laboratories Italia, C590/13, EU:C:2014:2429, apartado 38). En consecuencia, desde el momento en que la autoridad tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer -por lo que respecta al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA- requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (véase la sentencia Idexx Laboratories Italia, C590/13, EU:C:2014:2429, apartado 40).

La identificación a efectos del IVA prevista en el artículo 214 de la Directiva 2006/112, al igual que la obligación del sujeto pasivo de declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, prevista en el artículo 213 de dicha Directiva, no son más que requisitos formales con fines de control, que no pueden poner en tela de juicio, en particular, el derecho a deducción del IVA cuando se cumplan los requisitos materiales que dan lugar a esos derechos (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Nidera Handelscompagnie, C385/09, EU:C:2010:627, apartado 50; Tóth, C324/11, EU:C:2012:549, apartado 32, y Ablessio, C527/11, EU:C:2013:168, apartado 32).

De ello resulta, en particular, que no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no se haya identificado a efectos del IVA antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de su actividad gravada (véase en este sentido, en particular, la sentencia Nidera Handelscompagnie, C385/09, EU:C:2010:627, apartado 51).

Además, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva 2006/112 para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni cuestionar la neutralidad del IVA (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Gabalfrisa y otros, C110/98 a C147/98, EU:C:2000:145, apartado 52; Collée, C146/05, EU:C:2007:549, apartado 26; Nidera Handelscompagnie, C385/09, EU:C:2010:627, apartado 49, e Idexx Laboratories Italie, EU:C:2014, 2429, apartados 36 y 37).

Así, el hecho de sancionar la inobservancia por el sujeto pasivo de obligaciones de contabilidad y de declaración con la denegación del derecho a deducir va manifiestamente más allá de lo necesario para lograr el objetivo de asegurar la correcta ejecución de tales obligaciones, toda vez que el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción. Dicha práctica va también más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA y para evitar el fraude en el sentido del artículo 273 de la Directiva 2006/112, ya que puede llevar incluso a la pérdida del derecho a deducir si la rectificación de la declaración por la autoridad fiscal tiene lugar una vez finalizado el plazo de caducidad del que dispone el sujeto pasivo para proceder a la deducción (véase, por analogía, la sentencia Ecotrade, C95/07 y C96/07, EU:C:2008:267, apartados 67 y 68).

En el presente asunto, de los autos trasladados al Tribunal de Justicia se desprende que se cumplen los requisitos materiales del derecho a deducción del IVA soportado y que los demandantes en el litigio principal fueron considerados sujetos pasivos del IVA con motivo de una inspección fiscal. Por lo tanto, el aplazamiento de la aplicación del derecho a deducción del IVA hasta la presentación de una primera declaración de este impuesto por dicho sujetos pasivos por el único motivo de que no estaban registrados a efectos de IVA cuando efectuaron las operaciones sujetas al IVA, debiendo pagar estos últimos además el impuesto correspondiente, va más allá de lo necesario para garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude.

De ello resulta que procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta que, en circunstancias como las del litigio principal, la Directiva 2006/112 se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el derecho a deducción del IVA adeudado o soportado por bienes y servicios utilizados en el marco de operaciones gravadas se deniega al sujeto pasivo, que debe abonar el impuesto que debería haber repercutido, por el mero hecho de que no estaba registrado a efectos del IVA cuando realizó estas operaciones, mientras no se haya registrado debidamente a efectos del IVA y no se haya presentado la declaración del impuesto adeudado.

Costas

Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

1) Los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no se oponen a que, en circunstancias como las del litigio principal, una autoridad fiscal nacional decida, a raíz de una inspección fiscal, someter

Pág. 21



Impuesto sobre el Valor Añadido

- determinadas operaciones al impuesto sobre el valor añadido e imponga el pago de recargos, siempre que esa decisión se base en normas claras y precisas y la práctica de esa autoridad no haya generado en un operador económico prudente y diligente una confianza razonable en que este impuesto no se aplica a tales operaciones, extremo que debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente. Los recargos aplicados en tales circunstancias deben respetar el principio de proporcionalidad.
- 2) La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, se opone, en circunstancias como las del litigio principal, a una normativa nacional en virtud de la cual el derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido adeudado o soportado por bienes y servicios utilizados en el marco de operaciones gravadas se deniega al sujeto pasivo, que debe abonar el impuesto que debería haber repercutido, por el mero hecho de que no estaba registrado a efectos del IVA cuando realizó estas operaciones, mientras no se haya registrado debidamente a efectos del IVA y no se haya presentado la declaración del impuesto adeudado.

Tributos Oficinas Liquidadoras



TRIBUNAL SUPREMO: HIPOTECA UNILATERAL

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

CONSTITUCIÓN DE HIPOTECA UNILATERAL EN GARANTÍA DE APLAZAMIENTO DE DEUDAS TRIBUTARIAS CONSTITUIDA POR EMPRESARIO. (SENTENCIA DE 16 DE JULIO DE 2015)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Antes de entrar a dar la respuesta de esta Sala al recurso de casación para la unificación de doctrina formulado, conviene hacer una serie de consideraciones acerca de la figura de hipoteca unilateral, establecida en garantía de deudas tributarias aplazadas o fraccionadas.

La figura de la constitución de hipoteca unilateral a favor del Estado para garantizar el aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias está prevista en el artículo 82 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), General Tributaria, en el que se dispone:

"1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente.

En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores. En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior de esta Ley.

- 2. Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:
- a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.
- b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.
 - c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria."

Debe señalarse que la Orden 1030/2009, de 23 de abril (RCL 2009, 912) , fijó como límite exento de la obligación de prestar garantías el de 18.000 euros, respecto de las deudas gestionadas por la AEAT y por los órganos y organismos de la Hacienda Pública estatal y que la Orden 1621/2009, de 17 de junio (RCL 2009, 1234) , estableció el mismo límite para las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas.

Dicho lo anterior, ha de señalarse que la tributación de la hipoteca unilateral en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es la que deriva de los siguientes preceptos del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre (RCL 1993, 2849) , por el que se aprobó el Texto Refundido de aquél:

El artículo 7 dispone:

- "1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:
- A) Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo (...)
- 5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (...)."

El artículo 31.2, en cuanto a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, establece:

"2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3245 y RCL 2002, 1318), por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos."

El artículo 8, respecto de la modalidad de "Transmisiones Onerosas", señala que estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, "c) En la constitución de derechos reales, aquel a cuyo favor se realice este acto".

En cambio, en la modalidad de "Actos Jurídicos Documentados", el artículo 29 del Texto Refundido establece que será sujeto pasivo "el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan".

Por último, el artículo 45.I.A) dispone:

"Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:

- I. A) Estarán exentos del impuesto:
- a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos."

Además, hay que tener en cuenta que la tributación por "Transmisiones Onerosas" o "Actos Jurídicos Documentados", es consecuencia de la relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En efecto, si el deudor hipotecario es empresario o profesional, en ejercicio de sus actividades, la constitución de hipoteca unilateral resulta ser una operación sujeta -pero exenta- de IVA, en virtud del artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), y, en su consecuencia, no sujeta a la modalidad de "Transmisiones Onerosas" (artículo 7.5 del Texto Refundido, antes transcrito), pero la primera copia de la escritura pública de constitución de hipoteca unilateral si estará sujeta a la cuota variable de la modalidad de "Actos Jurídicos Documentados" (artículo 31.2, también anteriormente transcrito).

Cuando, por el contrario, el deudor hipotecario no es sujeto pasivo del IVA, la operación está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de "Transmisiones Onerosas".

Por ello, en el presente caso, la controversia se desarrolla dentro del campo de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados y se concreta en la necesidad de determinar quien es el sujeto pasivo de la hipoteca constituida en la escritura pública a que se hace referencia en el Antecedente Primero.

Segundo. Señaladas las premisas anteriores, digamos que la Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias interpone recurso de casación para la unificación de doctrina, aduciendo que "las sentencias de contraste, partiendo del mismo hecho imponible -la formalización del documento- consideran en esencia que al tratarse de una escritura de constitución de hipoteca unilateral, en la que solo es preciso que conste la voluntad del hipotecante, es evidente que no existe ningún adquirente de un bien o derecho, ya que mientras no se produzca aceptación por el acreedor éste no es titular de un derecho real de garantía, por lo que será de aplicación la regla supletoria del tan citado artículo 29 del Real Decreto Legislativo 1/1993 (RCL 1993, 2849), y en defecto del adquirente de un bien o derecho, el sujeto pasivo solo puede serlo la persona física o jurídica que insta o solicita el otorgamiento de la escritura y en cuyo interés se expide; tesis que mantienen asimismo las consultas más recientes de la Dirección General de Tributos".

Se traen al recurso como sentencias de contraste las siguientes:

- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 22 de abril de 2013 (recurso contencioso-administrativo 1321/2011).
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-la Mancha, de 23 de junio de 2001 (recurso contencioso- administrativo 117/1998).



Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, de 29 de enero de 2002 (recurso contencioso- administrativo 1877/1998).
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia (recurso contencioso-administrativo 71/2007).
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 23 de febrero de 2006 (recurso contencioso- administrativo 616/2002).
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 31 de enero de 2013 (PROV 2013, 156476) (recurso contencioso-administrativo 924/2010).

Y como se ha dicho en los Antecedentes, se solicita sentencia en la que se declare que la doctrina correcta es la contenida en las que acabamos de dejar reseñadas.

Tercero. SeLa representación procesal de CORPORATE MANJOYA, S.L., opone la inadmisibilidad del recurso interpuesto por no contener la relación precisa y circunstanciada de las identidades entre la sentencia impugnada y de contraste y por ausencia de motivación de la infracción legal que se imputa a la sentencia objeto de recurso.

Subsidiariamente, expone de forma razonada que la doctrina correcta es la contenida en la sentencia impugnada.

Cuarto. El Abogado del Estado expone igualmente su criterio coincidente con el de la sentencia recurrida.

Quinto. SeLa controversia que debemos resolver es la de quien es el sujeto pasivo de la cuota variable de Actos Jurídicos Documentados, en el caso de que el deudor (empresario que actúa en el ejercicio de su actividad) constituya hipoteca unilateral en garantía de fraccionamiento o aplazamiento de deuda tributarias. Y ello teniendo siempre en cuenta que, como antes se dijo, el artículo 29 del Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 14 de septiembre , atribuye la condición de sujeto pasivo en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados a quien es el adquirente del bien o derecho y solo con carácter subsidiario, quien inste o solicite el documento notarial o aquél a cuyo favor se expida.

El supuesto controvertido es, por tanto, muy sencillo, de tal forma que frente a la sentencia impugnada, que considera que el sujeto pasivo es el Estado y, en consecuencia, la operación está exenta del Impuesto, según el artículo 45.1.A) del Texto Refundido, las de contraste invocadas por el deudor, estiman que la condición de sujeto pasivo recae en el deudor hipotecario, por su condición de solicitante del documento notarial.

Así las cosas, entiende la Sala que el recurso planteado por la Letrada del Principado de Asturias cumple con los requisitos exigidos por el artículo 97 de la L.J.C.A, en orden a contenerse en él la relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia impugnada, por lo que no puede estimarse la alegación de inadmisibilidad formulada por la parte recurrida.

Y partiendo de la concurrencia en el presente caso de las identidades requeridas y contradicción existente entre la sentencia impugnada y las de contraste, entiende esta Sala que la doctrina correcta es la que se contiene en aquella y que el recurso debe ser desestimado.

En efecto, comencemos por decir que el artículo 141 de la Ley Hipotecaria (RCL 1946, 886) establece lo siguiente:

"En las hipotecas voluntarias constituidas por acto unilateral del dueño de la finca hipotecada, la aceptación de la persona a cuyo favor se establecieron o inscribieron se hará constar en el Registro por nota marginal, cuyos efectos se retrotraerán a la fecha de la constitución de la misma.

Si no constare la aceptación después de transcurridos dos meses, a contar desde el requerimiento que a dicho efecto se haya realizado, podrá cancelarse la hipoteca a petición del dueño de la finca, sin necesidad del consentimiento de la persona a cuyo favor se constituyó."

Es cierto, por tanto, que la constitución de la hipoteca unilateral se lleva a efectos por decisión y consentimiento exclusivo del deudor hipotecante, pero no lo es menos que el cumplimiento de la "conditio iuris" que supone la aceptación del acreedor hipotecario, tiene lugar con efectos retroactivos (artículo 141 de la Ley Hipotecaria).

Pero es que además, la aceptación del Estado consta implícitamente, si bien que en el expediente administrativo formado a consecuencia de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias.

En efecto, así se deduce del artículo 51.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (RCL 2005, 1770), que establece que "El órgano competente para la tramitación examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la suficiencia e idoneidad de las garantías, o, en caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla", añadiéndose en el apartado 3 de dicho precepto que " Si la resolución concediese el aplazamiento o fraccionamiento, se notificará al solicitante, advirtiéndole de los efectos que se producirán de no constituirse la garantía en el plazo legalmente establecido..." . Y por su parte, el artículo 45 del Reglamento de Revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069 y 1378),

т



Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

dispone que: "La garantía ofrecida deberá ser constituida dentro del plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión, cuya eficacia estará condicionada a su formalización." (En la misma línea, artículo 48.6 del Reglamento General de Recaudación).

De lo expuesto, se deduce, efectivamente, que la resolución favorable de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias y el requerimiento subsiguiente al deudor para la constitución de la garantía suponen una aceptación implícita de esta última, por lo que la expresa y formal para que se haga constar dicha circunstancia por nota marginal en el Registro de la Propiedad, es un acto debido a virtud de la doctrina de los actos propios.

Las circunstancias expuestas -resolución favorable de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento, implícita aceptación de la constitución de la hipoteca, carácter retroactivo que debe darse a la constancia expresa de la misma en el Registro de la Propiedad- hacen que debamos estimar sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados al Estado, con la consiguiente derivada de declaración de exención a virtud de lo dispuesto en el artículo 45 I.A) del Texto Refundido del Impuesto y, en consecuencia, debemos desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina.

Por último, procede indicar que el criterio expresado es el sostenido igualmente por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 3 de diciembre de 2013, al desestimar el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio que interpusiera el Director General de Tributos y Financiación Autonómica de la Consejería de Hacienda, de la Junta de Castilla y León contra la resolución del TEAR (Sala desconcentrada de Burgos), que había resuelto "que el otorgamiento en documento notarial de hipoteca a favor de la Administración Tributaria, expedido en interés de la misma, tiene por sujeto pasivo a la propia Administración Tributaria, a la que resulta de aplicación la exención subjetiva del artículo 45.I.A) del Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados" (Antecedente Primero.5 de la resolución del TEAC a que acaba de hacerse referencia).

En consecuencia, estimándose correcta la sentencia impugnada, el recurso ha de desestimarse, lo que debe hacerse con imposición de costas procesales a la recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de esta Jurisdicción, fija como límite máximo para cada una de las partes recurridas, la de 2.000 euros.

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,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, número 1543/2014, interpuesto por la Letrada del Servicio Jurídico del PRINCIPADO DE ASTURIAS, en la representación procesal de esta Comunidad, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 23 de diciembre de 2013, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo 213/2012, con expresa imposición de las costas procesales a la recurrente, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Tributos Oficinas Liquidadoras



TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

CÁLCULO DEL VALOR A EFECTOS DE LA REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE EMPRESA FAMILIAR. (SENTENCIA DE 16 DE JULIO DE 2015)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. La sentencia impugnada recoge primeramente la reflexión realizada por el TEAC acerca de su cambio de criterio en torno a si el importe de la reducción en el Impuesto de Sucesiones se debe calcular sobre el valor total de las participaciones o, por el contrario, sobre un determinado porcentaje del valor de las mismas, en función de los elementos patrimoniales de la entidad que se consideren no afectos a la actividad desarrollada por la misma.

En efecto, reseña la sentencia que la resolución del TEAC (tras transcribir el artículo 4.0ctavo.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio (RCL 1991, 1453 y 2389), reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio y hacer referencia a su desarrollo en el artículo 6.1 del Real Decreto 1704/1999 (RCL 1999, 2803)), señala:

"Si bien es cierto que, como recogen los interesados en su escrito de alegaciones, hasta ahora este Tribunal Central, en los casos similares en los que se planteaba la misma controversia (si el porcentaje de reducción aplicable en el supuesto de sucesiones y donaciones debería ajustarse en las mismas condiciones que la exención recogida en la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio), entendía que, al no recogerse la limitación de manera específica en la regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, ésta no debía operar en la determinación de la cuantía del beneficio fiscal, es este momento, y llevando a cabo una interpretación finalista de la exención prevista en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio y de la reducción recogida en la normativa reguladora del gravamen sucesorio, debe entender que ambos beneficios fiscales, estrechamente vinculados, deben aplicarse a bienes y derechos, ya sean poseídos o transmitidos. Debe, por tanto, darse la razón a la Administración Tributaria, al considerar que la reducción del 95% debe aplicarse sobre el valor de las participaciones transmitidas, pero considerando la limitación de la proporción en que los activos de la entidad cuyas participaciones son transmitidas estén afectos a la actividad empresarial que desarrolle aquella. Debe recordarse, a mayor abundamiento, que la Dirección General de Tributos (V2264-05) ya ha reconocido que <<...razones de lógica y coherencia interna exigen que el porcentaje de reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones opere sobre el importe que resulte exento en el Impuesto sobre el Patrimonio del valor de los elementos de que se trate>>"

Tras ello, la sentencia, que acepta la interpretación finalista contenida en la resolución del TEAC, señala la misma es suficiente para la desestimación de la demanda, no obstante lo cual expone las siguientes consideraciones:

- En cuanto a la alegación realizada, en el sentido de que la inversión en activos financieros persiguió capitalizar los resultados obtenidos con la finalidad, a corto- medio plazo, de adquirir, sin necesidad de acudir a la financiación externa, unas nuevas instalaciones más amplias, en las que se pudiera acoger la totalidad del proceso de producción, incluido el almacenaje de materias primas y del producto terminado, se responde que "no se desprende del expediente ni se acredita la existencia de un plan de inversiones ni su ejecución posterior, por lo que, en definitiva, es imposible apreciar que se trata de elementos materiales afectos a la actividad de la sociedad, según se ha quedado definida en el acuerdo de la Jefatura de Inspección".
- En cuanto a la a alegación de la Sentencia de 31 de octubre de 2008, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (recurso 58/2008), se expone que no tiene el carácter de doctrina jurisprudencial.
- En cuanto a la alegación de que la reforma llevada a cabo por la Ley 8/2007, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales, de las Cortes de Aragón, por la que se modifica el artículo 131-3.b) del Texto Refundido de las Disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, únicamente podrá resultar de aplicación a hechos imponibles acaecidos con posterioridad a su entrada en vigor (1-1-2008), que "deviene irrelevante ya que los actos recurridos se fundamentaron en los preceptos de inicial referencia, en cuya virtud es posible adoptar la liquidación provisional acordada por la Jefatura de Inspección, ratificada por el acto desestimatorio del TEAC".



Segundo. El recurso de casación para la unificación de doctrina se interpone sobre la base de entender que no es procedente extender la configuración del hecho imponible del Impuesto mediante la restricción de los exenciones, bonificaciones y demás beneficios o incentivos fiscales introducidos por el legislador (artículo 14 de la Ley General Tributaria) ni cabe trasladar los efectos de un impuesto a otro con filosofía recaudatoria diferente y mucho menos recurriendo a interpretaciones analógicas que presuponen una voluntad del legislador que, en modo alguno, ha sido expresamente plasmada en la norma adecuada para ello. En este sentido, se sostiene que el legislador, al establecer los requisitos para aplicar la bonificación del 95% pretendida por el recurrente, exige, además de otras circunstancias personales, de dedicación laboral, parentesco, que no se discuten, un único presupuesto: "...que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1998, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio", "y nada más".

Se hacen una serie de reflexiones sobre la interpretación de las normas.

Se aportan para contraste las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de marzo de 2012 (recurso contencioso-administrativo 302/2009) y de 21 de enero de 2013 (recurso contencioso-administrativo 412/2010).

Basta con indicar que la última de las sentencias indicadas, transcribe el criterio de la primera, al señalar en el Fundamento de Derecho Segundo:

"Un asunto jurídico idéntico al que aquí nos ocupa ha sido ya resuelto por esta Sala (Sección 9ª), en sentencia de 7 de septiembre de 2012 resolviendo el recurso nº 1335/2009 y en sentencia de 1 de marzo de 2012 (JT 2012, 632) en el recurso nº 302/2009, ambas en el siguiente sentido:

Considera la Comunidad de Madrid que "(...) de acuerdo con lo dispuesto en el articulo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el articulo 4.8.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio (RCL 1991, 1453 y 2389), del Impuesto sobre el Patrimonio, la reducción del 95% únicamente puede afectar al valor de los bienes que sean necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial, pues es precisamente el mantenimiento de esa actividad empresarial la razón de la existencia de la citada reducción. Insiste en que con la citada reducción se pretende evitar el gravamen de la empresa familiar pero en ningún caso se pretende exonerar fiscalmente aquellos bienes de tipo patrimonial que no estuviesen afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional. Y es en base a este criterio por lo que la norma remite al Impuesto sobre el Patrimonio para acotar el derecho a la reducción, estableciendo que deberá aplicarse la reducción solo en la medida en que las participaciones sociales reúnan los requisitos establecidos en el apartado octavo del artículo 4 del Ley del Impuesto sobre el Patrimonio."

(...) "Centrado el objeto del presente recurso se trata de determinar si la minoración de la reducción del 95% prevista en el articulo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, relativa a las participaciones de entidades a las que sea de aplicación la exención del artículo 4.8 de la Ley 19/91, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, tiene que ser calculada sobre la totalidad del importe de las participaciones adquiridas mortis causa o sobre el valor de las mismas que resulte exento del Impuesto sobre el Patrimonio. Es decir, se trata de analizar si resulta procedente trasladar al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la regla de proporcionalidad prevista en la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio relativa a la exención únicamente de los bienes y participaciones en entidades que estén afectos al desarrollo de la actividad empresarial.

La discrepancia entre las partes supone determinar si la citada reducción del 95% puede hacerse en función de la afectación a la actividad económica, como así entiende la Comunidad de Madrid, o si, según refieren los codemandados, debe operar sobre el 100% del valor neto de las participaciones dejadas en herencia una vez probado que están exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio pero con independencia de que esta exención fuera total o parcial en el impuesto sobre el Patrimonio.

La resolución jurídica del litigio así suscitado debe partir, ante todo, señalando que es distinta la finalidad de la reducción que se prevé en el artículo 20.2, letra c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y la exención contenida en el artículo 4. 8, dos, de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio . En el Impuesto sobre el Patrimonio se grava la capacidad económica adicional que supone la posesión de un patrimonio, de tal modo que en lo que afecta a la posesión del patrimonio que integra una actividad empresarial o profesional dicha normativa ha querido excluir aquellos bienes o derechos que por estar afectos a la referida actividad empresarial van a ser objeto de otros tributos, bien el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o bien el Impuesto sobre Sociedades. Mientras que en el Impuesto sobre Sucesiones se gravan los incrementos patrimoniales que se han obtenido a titulo lucrativo y por trasmisión mortis causa. Y así en el citado artículo 20.2.c) se indica que:" En los casos en los que en la base imponible de una adquisición «mortis causa» que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa,

BIT · BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO · Núm. 186 Pág. 28

A

A



negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo". Esa reducción del 95% debe afectar a la totalidad del valor de la empresa familiar que se trasmite mortis causa y que ha supuesto para los herederos un incremento patrimonial obtenido a titulo lucrativo. Con el fallecimiento del causante sus herederos amplían su patrimonio con todos los bienes que forman parte de la citada empresa familiar con independencia de que estén o no afectos a la actividad empresarial concreta lo cual tendrá para los herederos consecuencias tributarias pero a partir del momento en que asuman la dirección de la empresa bien en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas o en el Impuesto de Sociedades. Las normas deben interpretarse de acuerdo con su sentido gramatical y más aun en una normativa en la que está prohibida expresamente la interpretación analógica. De tal manera que cuando el articulo 20.2.c) señala que la reducción del 95% debe afectar al valor de la empresa familiar adquirida mortis causa debe entenderse que incluye el valor total de la misma pues no se señala que deba ser en relación con el valor de la empresa entendida únicamente respecto de los bienes patrimoniales que están afectos a la citada actividad empresarial. Y es esa la interpretación que corresponde realizar del precepto de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pues si del indicado articulo se dedujera la interpretación pretendida por la Comunidad de Madrid carecería de sentido la regulación específica que han introducido algunas Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias tributarias que han indicado de forma expresa que la citada reducción del 95% en el Impuesto sobre Sucesiones solo puede incluir al valor de los bienes afectos a la actividad empresarial de la empresa familiar que se trasmite "mortis causa". Y entre ellas se encuentra la regulación efectuada por las Comunidades Autónomas de Galicia, Cataluña y Valencia.

Y la remisión que el articulo 20.2.c) realizada al artículo 4, dos.8 de la Ley del Impuesto del Patrimonio debe entenderse que lo es únicamente a los efectos de evitar situaciones de fraude de ley en cuanto a que se entiende por empresa familiar y para ello exige acudir a su regulación a los efectos de poder entender que requisitos deben darse para que pueda incluirse un patrimonio en el concepto de empresa familiar y conseguirse así la continuidad en la citada actividad empresarial que es la finalidad de la reducción del 95% del valor de la misma. Y entre dichos requisitos se regula en la Ley del Impuesto del Patrimonio que debe entenderse por funciones de dirección de la empresa familiar y las remuneraciones que deben recibirse por el ejercicio de dichas funciones directivas y a ellos debe acudirse cuando se está ante la trasmisión mortis causa de una actividad empresarial que quiere beneficiarse de la reducción del 95% de su valor total sin distinción alguna en la regulación recogida en el articulo 20.2.c) de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En consecuencia, carece de cobertura legal la aplicación de la reducción del 95% en función de la afectación a la actividad económica solicitada por la Comunidad de Madrid, máxime cuando en la Ley 14/2001 la Comunidad de Madrid ha hecho uso de sus competencias normativas en relación con las reducciones en el Impuesto de Sucesiones y no ha establecido la limitación referida por lo que la reducción opera sobre el 100% del valor neto de las participaciones dejadas en herencia."

La aplicación de esta fundamentación jurídica al caso de autos, idéntico al resuelto ya por esta Sala, por unidad de criterio, conlleva la desestimación del presente recurso."

Tercero. El Abogado del Estado se opone al recurso sobre la base de considerar que la doctrina correcta es la contenida en la Sentencia impugnada.

Cuarto. Partiendo de la existencia de la precisa identidad entre la sentencia impugnada y las traídas a este recurso para que sirvan a su finalidad de contraste, sin que las partes recurridas planteen controversia sobre ello, debemos dar respuesta de fondo al recurso planteado.

El artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en lo que aquí interesa, establece:

- "1. En las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3245 y RCL 2002, 1318), por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.
- 2. En las adquisiciones" mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:
- c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición" mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley

Pág. 29

A

A



19/ 1991, de 6 de junio (RCL 1991, 1453 y 2389), del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo."

Por su parte, el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, enumera entre los bienes y derechos exentos, los siguientes:

"Ocho. Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

Dos. Las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurran las condiciones

- a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad empresarial cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164), del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.
- b) Que, cuando la entidad revista la forma societaria, no concurran los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- c) 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.
- d) 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 la que se refiere el número 1 de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las 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 del 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."

En fin, el artículo 6.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre (RCL 1999, 2803), que desarrolla la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, establece:

"La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas establecidas en el artículo 16.uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad."

Este precepto fue incorporado al artículo 4. Uno. Ocho. Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio por la Disposición Final 4.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (RCL 2006, 2123 y RCL 2007, 458).

Dicho lo anterior, son varias las razones que permiten llegar a la conclusión de que la doctrina correcta es la que mantiene la sentencia impugnada.

En primer lugar, para que tenga lugar la bonificación en el Impuesto de Sucesiones, es necesario que en la base imponible del mismo se incluyan "participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/ 1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio", añadiéndose el requisito de que permanezcan en poder del heredero un plazo mínimo de diez años.

Pág. 30



En la medida en que la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio se reconoce a los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, con aplicación del principio de proporcionalidad -este particular se da por supuesto en la sentencia de contraste-, es claro que debe aplicarse en el Impuesto de Sucesiones la misma regla y criterio.

Por otra parte, más que fijarse en la finalidad de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones, lo que ha de hacerse es tener en cuenta el objetivo perseguido por el legislador para atribuir el beneficio fiscal de la exención o bonificación y éste no es otro que el de favorecer a los bienes y derechos que estén afectos a una actividad económica y la continuidad de dicha situación.

Por ello, tiene razón el Abogado del Estado cuando en su escrito de oposición, refiriéndose al criterio de las sentencias de contraste, de que los herederos amplian su patrimonio con todos los bienes que forman parte de la empresa familiar, estén o no afectos, señala que con dicho criterio se prescinde por completo de la finalidad de la reducción "que no es otra que beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento, no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el Impuesto sobre Sucesiones que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial".

La interpretación que se sostiene es la más conforme al Derecho Comunitario, pues la Recomendación de la Comisión 94/1069/ CE (LCEur 1994, 5465), de 7 de diciembre, señala:

"Es conveniente garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación. Con este fin, se invita a los Estados miembros a adoptar una o varias de las medida siguientes:

a) Reducir, siempre que se prosiga de manera creible la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales, en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro.

(...)"

En consecuencia, procede desestimar el recurso interpuesto, lo que ha de hacerse con imposición de costas a la parte recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la L.J.C.A, limita los derechos de la parte recurrida por este concepto a la cantidad máxima de 2.000 euros.

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,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación, para la unificación de doctrina, número 171/2014, interpuesto por D. Manuel Turmo Coderque, Procurador de los Tribunales, en representación de D. Evaristo, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de 31 de mayo de 2013, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo 170/2011, con imposición de costas a la parte recurrente, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

BITplus

Tributos Municipales

TRIBUNAL SUPREMO Y SUPERIORES DE JUSTICIA	
- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	
» Clasificación urbanística del terreno	33
» Falta de notificación del valor catastral	33
» Rama de actividad: Inmuebles afectos	33
» Base imponible	34
- IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES » Exención para los inmuebles de la Universidad » Exención en bienes de titularidad estatal » Notificación individual del valor catastral	34
- IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS	
» Plantas fotovoltáicas	
» Devolución de la liquidación provisional por no realización de las obras	36
» Sustituto del contribuyente	36



Tributos Municipales



TRIBUNAL SUPREMO Y SUPERIORES DE JUSTICIA

Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana

CLASIFICACIÓN URBANÍSTICA DEL TERRENO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 23 DE JUNIO DE 2015)

La recurrente señala la existencia de un error judicial al considerar que la sentencia de referencia se equivoca en la clasificación urbanística del terreno objeto de enajenación y, consiguientemente la tributación por el Impuesto. Alega que a la hora de determinar la clasificación urbanística de la finca transmitida, la sentencia debió de estar a la normativa de planeamiento aplicable, al margen de cualquier otra consideración, de hecho y de derecho, no siendo fundamento válido ni aceptable la clasificación que tuviera en el Catastro y/o en el Padrón del Impuesto de Bienes Inmuebles, que se aportó como prueba documental el Plano de clasificación de la finca con arreglo a las Normas Subsidiarias de Planeamiento Municipal, donde se clasificaba a la parcela como suelo urbanizable no delimitado, conforme al artículo 21.4 de la Ley 9/2002, de Ordenación Urbanística y Protección del Medio Rural de Galicia, donde se dice que en el suelo urbanizable no delimitado, en tanto no se apruebe el correspondiente plan de sectorización, se aplicará el régimen establecido para el suelo rústico en esa Ley.

Para la Sala, expone razonadamente la sentencia de instancia que el bien inmueble sujeto a la plusvalía debe ser urbano, pues no sólo está acreditado que estaba sujeto al impuesto sobre bienes inmuebles, sino también que así constaba en la certificación catastral, acorde con la clasificación que tenía asignado en las normas subsidiarias de planeamiento de 1987, entonces vigente, como suelo urbanizable, asimilado en este caso al urbano por virtud de lo dispuesto en el artículo 7.2.a) del texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario, aprobado pro Real Decreto Legislativo 1/2004, por lo que el motivo de nulidad que sobre este extremo alega la demanda no puede ser acogido.

FALTA DE NOTIFICACIÓN DEL VALOR CATASTRAL. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 15 DE MAYO DE 2015)

El motivo de oposición versa en la falta de notificación del valor catastral. Sin embargo para la Sala, se ha acreditado que el apelante tenía conocimiento del valor catastral a través de la liquidación del IBI, ejercicio 2008, por lo que en caso de no tener por bien notificada la liquidación del IIVTNU no puede alegar desconocimiento del valor catastral asignado a la finca. Por tanto, la tesis patrocinada por la recurrente no puede ser acogida; en el momento que se produjo la liquidación ya tenía conocimiento de los nuevos valores catastrales, como reconoce el propio recurrente en su escrito de demanda, al señalar que "no es sino hasta mediados del 2008 con motivo de la recepción del Impuesto sobre Bienes Inmuebles emitido por el Ayuntamiento cuando esta parte conoce el valor catastral de la finca".

Lo importante es pues que la recurrente podía cuestionar la nueva valoración catastral con carácter previo a la liquidación que se le giró. Por tanto, ninguna indefensión cabe patrocinar en el asunto enjuiciado desde el momento que la recurrente pudo haber cuestionado la nueva valoración verificada por el catastro en la vía económico administrativa.

RAMA DE ACTIVIDAD: INMUEBLES AFECTOS. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 14 DE MAYO DE 2015)

El escrito de apelación sostiene que es suficiente con que los bienes transmitidos (aunque sea en parte) permitan por sí mismos el desarrollo de una actividad económica autónoma capaz de funcionar por sus propios medios, con independencia de que se integren o no en una unidad superior. Y que en este caso, solo una parte de los inmuebles se destina a la actividad, por lo que esa parte deberá considerarse rama de la actividad y el resto deberá tratarse como una operación al margen de la no sujeción.



Añade que resulta probado que para el desarrollo de la actividad resultan imprescindibles los tres locales, que se destinan en su conjunto a la actividad.

Para la Sala, la Sentencia apelada no dice que no sea posible la sujeción parcial al Impuesto, sino que la recurrente solicitó la exención de la totalidad de los dos inmuebles transmitidos, que la planta piso constituye la vivienda particular de familiares del anterior titular y se ignora si es posible la partición de las fincas. Cabe añadir que tampoco se conoce la superficie construida en cada una de ellas que se destina a la actividad, sin que sea posible alterar la propia individualidad de las fincas resgistrales a efectos tributarios. No es labor de los Tribunales suplir la actividad que corresponde a las partes, por lo que se desestima el recurso.

BASE IMPONIBLE. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE BALEARES DE 29 DE JUNIO DE 2015)

El motivo de controversia se concentran en combatir las reglas de determinación de la base imponible del IIVTNU devengado en el año 2006 y 2007 por la venta de 12 parcelas, que en el momento de su compra por una mercantil no existían como tales ni tampoco figuraban en el Catastro, siendo rústica, y pasando a estar clasificadas como urbanas al haberse sometido la zona a un procedimiento de desarrollo urbanístico a partir del año 2002.

Para Sala en el momento del devengo del IIVTNU, en los años 2006 y 2007, las parcelas enajenadas no constaban en el Catastro, ya que se trataba de unidades urbanas que anteriormente eran rústicas, y como suelo no urbanizable habían sido adquiridas por la mercantil en el año 2000. La incorporación en el Catastro y el otorgamiento de valor catastral a estas parcelas, al margen de un procedimiento de valoración colectiva, se efectuó en julio del año 2008, siendo liquidado el IBI de estas 12 parcelas, correspondiente a los años 2006 y 2007, por la Agencia Tributaria de les Illes Balears, de acuerdo con la tasación realizada por el Catastro. En ese momento, las nuevas parcelas que siendo urbanas de acuerdo con el planeamiento (las cuales no existían hasta que se ejecutó el Plan Especial aprobado en el año 2002), figuran en el Catastro y se les otorgó una valoración a efectos de IBI, siendo liquidado este impuesto con arreglo a esta tasación catastral. Por consiguiente, se dio el supuesto previsto en el artículo 107.2 último párrafo TRLHL.

Como las liquidaciones efectuadas atendieron al valor conferido por la ponencia de valores aprobada en el año 2009 con efectos desde el 1 de enero de 2010, se incumplió la citada regla, ya que no es que la ponencia no reflejase un cambio de planeamiento, sino que las parcelas no figuraban en el catastro en el momento del devengo.

Impuesto sobre Bienes Inmuebles

EXENCIÓN PARA LOS INMUEBLES DE LA UNIVERSIDAD. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA DE 6 DE JULIO DE 2015)

Existe una norma con rango de Ley anterior al TRHL de 2/2004 que establece a favor de la Universidad la exención, siempre que se den los requisitos establecidos por el precepto, esto es que el tributo recaída directamente sobre la Universidad como contribuyente, que los bienes estén destinados a sus fines públicos universitarios y que no sea posible la traslación de la carga tributaria. El art. 80.4 de la LOU establece un beneficio subjetivo a favor de las universidades públicas que conduce al 15.1 de la Ley 49/2002, que sí contempla expresamente la exención de IBI para las entidades sin fines lucrativos. Permite la posibilidad de aplicar exenciones a este tributo local siempre que estén establecidos por otras normas que tengan rango de Ley, como ocurre con el art. 80.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de Universidades , que prevé una exención general de carácter mixto para las Universidades siempre que se den los requisitos subjetivos y objetivos previstos en dicho precepto, esto es que la contribuyente sea la Universidad como titular de bienes afectos al cumplimiento de sus fines universitarios, y que no sea posible la traslación de la carga tributaria.

EXENCIÓN EN BIENES DE TITULARIDAD ESTATAL. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA DE 15 DE JUNIO DE 2015)

Una parcela en la que se ubica un Centro de Integración Social se encuentra sometida al régimen jurídico establecido para los bienes de dominio público del Estado desde el 16 de septiembre de 2009, fecha en que se formaliza el acta de afectación a fines



penitenciarios, entre el Gerente Regional del Catastro y el Director del Centro Penitenciario, para dar cumplimiento a la Orden Ministerial de 13 de julio de 2009, por lo que, a fecha 01 de enero de 2010, como alega el recurrente, la parcela se encontraba afectada a servicios penitenciarios bajo la administración de la Secretaria General de Instituciones Penitenciarias, y, en ella, se estaban llevando a cabo las obras de construcción del Centro de Integración Social que concluyeron en 17 de junio de 2010. Si bien, no lo estaba directamente, y el artículo 62.1.a), del Texto Refundido de la Ley de Haciendas locales, establece una exención subjetiva, a la vez que objetiva, es decir, la exención se concede a inmuebles propiedad, en este caso, del Estado, pero que estén afectos a los servicios penitenciarios, pero esta afectación no se refiere a un destino genérico de servicio penitenciario sino que se establece que dicho inmueble debe estar directamente afectado a dichos servicios, y, desde este punto de vista se ha de considerar que dicho servicio solo puede ser considerado que se está prestando en los casos en los que efectivamente esté en funcionamiento en dichos inmuebles. Y es precisamente esto lo que no acontecía en el ejercicio 2010, en el que solo se contaba con un solar, y sobre el cual no se prestaba servicio penitenciario de forma directa, esto es, efectiva, sin que la construcción del edificio pueda considerarse como actividad de prestación penitenciaria, sino como una mera actividad de construcción de inmueble, con destino al servicio penitenciario pero no de prestación de dicho servicio. En su consecuencia, al ser la resolución impugnada ajustada a derecho, se impone la desestimación de la demanda.

NOTIFICACIÓN INDIVIDUAL DEL VALOR CATASTRAL. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE VALENCIA DE 10 DE MARZO DE 2015)

La Notificación individual de Valores Catastrales de Bienes Inmuebles Urbanos es dictada por la Gerencia Territorial en materia de bienes Inmuebles, y respecto de la alegación de la actora de falta motivación, el Tribunal señala que el Texto Refundido del Catastro Inmobiliario, aprobado por el RD Legislativo 1/2004, articulo 25 y ss. y el RD 1020 /1993, aprobando las Normas Técnicas de Valoración y el Cuadro Marco de Valores del Suelo y de las Construcciones para determinar el Valor Catastral de los Bienes inmuebles de Naturaleza Urbana, exigen la previa aprobación de la Ponencia de Valores, la tramitación del expediente correspondiente y la fijación individualizada del valor correspondiente a cada inmueble, con la correcta aplicación de los módulos de valoración previstos en la Ponencia de valores y de los coeficientes correctores oportunos del suelo, construcción y conjuntos, para determinar el valor individual, que permita al notificado conocer el nexo de la notificación del valor catastral respecto de un inmueble concreto con la Ponencia de Valores de la que trae causa, no exigiéndose notificación personal de esta Ponencia, sino la notificación de la valoración que resulte de la aplicación de esos coeficientes y que supone el valor catastral de un bien inmueble concreto.

En el caso de autos consta en la notificación individual y en el anexo de la misma los datos siguientes: datos del bien inmueble (situación, superficie del suelo y construida, coeficiente de participación), datos del titular catastral, datos de valoración (publicación Ponencia en Boletín Oficial, valor unitario, módulo básico de construcción y suelo, valor en polígono unitario, valor de repercusión, su aplicación en suelo de naturaleza urbana, coeficiente aplicado al valor del suelo, a la construcción, también cálculo valor construcción, dando finalmente un valor catastral del suelo y construcción, corregidos por los coeficientes de aplicación, también el coeficiente de referencia de mercado (0,50%). Todo ello puede ser completado por el interesado acudiendo a los planos de la Ponencia para comprobar la zona de valor en la que se encuentra su parcela.

De esa manera, no hay dificultad especial en constatar la forma en que un valor catastral final se traslada a la base imponible del IBI para, calculado el valor base y aplicada la reducción correspondiente y el tipo de gravamen, resulta finalmente una concreta cuota líquida, que le será exigida al propietario por el Ayuntamiento respectivo.

Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

PLANTAS FOTOVOLTAICAS. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 20 DE ABRIL DE 2015)

La parte apelante sostiene que dado que los elementos deben carecer de singularidad o identidad propia respecto de la instalación, y que debe de tratarse de elementos estables configurados en una instalación permanente y no un montaje sustituible, estos requisitos no se dan en las placas fotovoltaicas, aludiendo en este caso al informe pericial aportado, que mantendría que los componentes que integran esa instalación son máquinas o equipos que se instalan en la planta solar objeto de gravamen, los mismos podrían desmontarse y transportarse e instalarse en otros lugares e instalaciones.



Sin embargo, la Sala no comparte esa afirmación por cuanto que la instalación que nos ocupa y que es objeto de gravamen en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, se trata de una instalación compleja en la que de privar a la instalación de alguna de sus piezas, elementos o componentes, perdería por completo su funcionalidad. Así es, estamos ante una sola máquina que formada por numerosos, variados y complejos elementos está destinada a producir energía, es decir, se trata de una única instalación de la que no cabe separar forzadamente alguno de sus elementos estructurales puesto que entonces no estaríamos ante una planta solar de generación eléctrica, sino ante una construcción vacía de utilidad. La instalación debe ser entendida como un todo, y por ello, no pueden separarse de la misma las partidas a las que se refiere la parte demandante, pues forman un todo indisoluble e inescindible hasta el punto que la falta de algunos de ellos determinarían, no la dificultad, sino la imposibilidad de que la planta solar cumpliera la función para la que está montada, ensamblada y destinada.

DEVOLUCIÓN DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL POR NO REALIZACIÓN DE LAS OBRAS. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 6 DE ABRIL DE 2015)

La cuestión que se suscita consiste en determinar si la contribuyente, que ha satisfecho la liquidación provisional del ICIO, por la concesión de licencia municipal de obras para la construcción de dos edificios de viviendas, local y garajes con zona de ocio, mediante el ingreso en fecha 31 de diciembre de 2006 de la liquidación provisional practicada por el Ayuntamiento, tiene derecho a que se le devuelva la cantidad ingresada al no haber ejecutado materialmente la obra, y que la parte Apelante estima que ha prescrito este derecho al solicitarlo el 31 de marzo de 2011, pasado el plazo de prescripción de cuatro años.

Para el Tribunal dado que en el supuesto que nos ocupa las obras no llegaron no siquiera a iniciarse, es claro que el hecho imponible no llegó tampoco a realizarse, con lo que el actor resultaba acreedor de un derecho a solicitar la devolución de lo ingresado el día 31 de diciembre de 2006 en concepto de ICIO y aunque dicho derecho se halla por supuesto sujeto al plazo de prescripción previsto en el art. 66 de la LGT, tratándose de un ingreso debido y no habiendo previsto un plazo la ley para solicitar la devolución en caso de que no llegue a realizarse la obra, construcción o instalación, este plazo no puede empezar a computarse desde el momento del pago de la liquidación "provisional", ya que no realizada la obra, el inicio del plazo de prescripción operaría desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse, que el caso de autos vendría determinado por la caducidad de la licencia de obras o la fecha de la renuncia a dicha licencia. No constando la renuncia a la licencia, no se había iniciado el plazo en el momento de la solitud de devolución, e incluso el Ayuntamiento declara la caducidad de la licencia en fecha posterior a esta solicitud, el 12 de julio de 2012, por lo que no cabe sino concluir que el cuestionado derecho no había prescrito.

SUSTITUTO DEL CONTRIBUYENTE. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 6 DE ABRIL DE 2015)

Si una figura como la del sustituto del contribuyente, que no es necesaria, no existe en una determinada relación jurídico tributaria, porque el contribuyente es al mismo tiempo dueño de la obra y solicitante de la licencia, y no se está en el caso de " obras ejecutadas sin licencia" que es aquel en que surge de manera necesaria la figura del sustituto del contribuyente - aunque no haya solicitado la licencia, y precisamente porque no se ha solicitado ni por éste ni por el dueño de la obra -, es evidente que una mera disposición contractual en el pliego de clausulas de un contrato de ejecución de obra no puede crear una relación jurídica tributaria para la que no existe el presupuesto de la figura subsidiaria (sustituto), máxime cuando lo esencial de esta figura es que puede desplazar su carga tributaria al sujeto pasivo, situación que en este caso es precisamente la contraria. Es decir, la empresa pretende vestirse de "sustituto del contribuyente" para tener la posibilidad de recurrir contra una obligación tributaria que no le corresponde sino en virtud de un pacto entre privados.

Pero tal situación no puede convertirse, en una situación jurídica de interés legítimo para reconocerle la condición de legitimado en la reclamación económico administrativa, y luego en el proceso. De admitir ello, cualquier tributo cuyas obligaciones tributarias pudieran ser objeto de pacto o desplazamiento entre determinados sujetos por razón de sus acuerdos privados, otorgaría legitimación para recurrir ante la Administración, y por ende ante la Jurisdicción contencioso administrativa a quien es por completo ajeno a la relación jurídico tributaria, con desconocimiento y vulneración de lo dispuesto en el art. 17, 5° de la Ley General Tributaria.

